

PRISCILA RAIMUNDO

PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS BASEADO EM ATIVIDADES PARA UMA CLÍNICA DE HEMODIÁLISE DA GRANDE FLORIANÓPOLIS

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: MSc. Erves Ducati.

FLORIANÓPOLIS

2005

PRISCILA RAIMUNDO

PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS BASEADO EM ATIVIDADES PARA UMA CLÍNICA DE HEMODIÁLISE DA GRANDE FLORIANÓPOLIS

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota (média) de....., atribuída pela banca constituída pela orientador e membros abaixo.

Professora Elisete Dahmer Pfitscher, Dra.
Coordenadora de Monografias

Professores que compuseram a banca:

Professor MSc. Erves Ducati.

Professora Dra. Elisete Dahmer Pfitscher.

Professora MSc. Deisy Cristina Corrêa Igarashi.

Florianópolis

2005

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter proporcionado o dom da vida que me ensina lições constantemente.

Ao meu pai, Vitório Raimundo, e a minha mãe, Maysa Martins Raimundo, pelo incentivo, dedicação e amor.

Ao meu esposo, Daniel Gonçalves Pinheiro, e a minha filha, Vitória Raimundo Pinheiro, pela compreensão nos momentos em que não pude lhes dar atenção.

Aos meus colegas de sala, Marina Silveira e Guilherme de Souza Gomes, pelo companheirismo nos momentos de euforia e de agonia.

Ao administrador da Clínica por ter permitido a elaboração deste estudo de caso, mostrando apoio aos trabalhos científicos.

E ao meu orientador Erves Ducati pela orientação, sempre indicando o caminho correto para realização deste trabalho.

RESUMO

RAIMUNDO, Priscila. *Proposta de um sistema de custos baseado em atividades para uma clínica de hemodiálise da Grande Florianópolis*. Monografia. 2005, 61 p. (Curso de Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis.

Esta pesquisa apresenta uma proposta de um sistema de custeio baseado em atividades (ABC) e a apuração do custo de um tratamento de hemodiálise em uma Clínica de Hemodiálise da Grande Florianópolis. Este trabalho mostra que é necessário uma instituição ter informações precisas que auxiliem aos gestores da empresa alcançarem seus objetivos. A pesquisa inicia-se com uma fundamentação teórica, enfatizando a contabilidade de custos, algumas classificações de custos, alguns métodos de custeio e posteriormente apresenta a contabilidade de custos baseada em atividades em empresas prestadoras de serviço da saúde. Em seguida, analisa o estudo de caso numa Clínica da grande Florianópolis. Apresenta a empresa, a hemodiálise, os processos e atividades desenvolvidas na Clínica, identifica os elementos de custos e direcionadores de custos. Posteriormente apresenta a proposta de alocação dos recursos às atividades e a alocação destas ao tratamento de hemodiálise e finalmente apresenta o custo de um tratamento de hemodiálise. Conclui que se a empresa utilizar a proposta do sistema de custos pode evitar desperdício de recursos e tomar decisões relacionadas com a redução destes.

PALAVRAS-CHAVE: Custeio. ABC. Clínica de hemodiálise.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Quadro Pessoal.....	29
Figura 2 – Terceirizados.....	29
Figura 3 – Organograma da empresa objeto de estudo de caso.....	30
Figura 4 – Móveis, máquinas e utensílios.....	31
Figura 5 – Processos e Atividades.....	34
Figura 6 – Recursos utilizados no tratamento de hemodiálise.....	36
Figura 7– Direcionadores de recursos.....	38
Figura 8 – Mão-de-obra e horas utilizadas.....	40
Figura 9 – Atividades que consomem materiais de hemodiálise.....	41
Figura 10 – Materiais de expediente.....	42
Figura 11 – Atividades que consomem material de expediente e o número de horas trabalhadas.....	43
Figura 12 – Atividades que consomem energia elétrica e números de horas trabalhadas.....	45
Figura 13 - Atividades que consomem água e números de horas trabalhadas.....	46
Figura 14 – Depreciação das máquinas, móveis, utensílios e equipamentos.....	47
Figura 15 – Atividades que consomem depreciação de máquinas de hemodiálise e o número de horas trabalhadas.....	47
Figura 16 – Atividades que consomem depreciação dos móveis, utensílios e equipamentos de escritório e número de horas trabalhadas.....	48
Figura 17 – Área das atividades e dos processos da Clínica.....	49
Figura 18 – Alocação dos recursos às atividades dos processos de administração, recepção e serviços gerais.....	51
Figura 19 – Alocações dos recursos às atividades do processo de hemodiálise.....	52

Figura 20 – Direcionadores de atividades.....	54
Figura 21 – Alocação dos custos das atividades da administração, recepção e serviços gerais ao objeto de custeio.....	55
Figura 22 – Custo de um tratamento de hemodiálise.....	57

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 TEMA.....	9
1.2 PROBLEMA.....	10
1.3 OBJETIVOS.....	10
1.4 JUSTIFICATIVA.....	11
1.5 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	12
1.6 DELIMITAÇÃO DO TEMA	14
1.7 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO.....	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	15
2.2 ALGUMAS CLASSIFICAÇÕES DE CUSTOS.....	16
2.21 Custos diretos e indiretos.....	16
2.22 Custos fixos e variáveis.....	17
2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	18
2.31 Custeio por absorção.....	19
2.32 Custeio variável (direto).....	20
2.33 Custeio baseado em atividades.....	21
2.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS BASEADA EM ATIVIDADES EM EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DA SAÚDE.....	24
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO	28
3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA.....	28
3.2 HEMODIÁLISE.....	32

3.3 IDENTIFICAÇÃO DOS PROCESSOS E ATIVIDADES.....	32
3.4 ELEMENTOS DE CUSTOS.....	35
3.5 DIRECIONADORES DE CUSTOS.....	37
3.6 ALOCAÇÃO DOS RECURSOS ÀS ATIVIDADES.....	39
3.61 Mão-de-obra e horas utilizadas.....	39
3.62 Materiais diretos para uso na hemodiálise.....	41
3.63 Materiais de expediente.....	42
3.64 Insumos para lanche.....	43
3.65 Materiais de limpeza.....	44
3.66 Energia Elétrica.....	44
3.67 Consumo de água.....	45
3.68 Manutenção.....	46
3.69 Depreciação.....	47
3.610 Aluguel.....	48
3.611 Lavanderia.....	50
3.7 ALOCAÇÃO DAS ATIVIDADES AO OBJETO DE CUSTEIO.....	53
3.8 CUSTO DE UM TRATAMENTO DE HEMODIÁLISE.....	56
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	58
REFERÊNCIAS.....	60

1 INTRODUÇÃO

Apresenta-se neste capítulo a introdução com a problematização do tema, desenvolvendo ainda os objetivos da pesquisa, demonstrando sua importância e justificando sua escolha, fazendo referência da metodologia utilizada para o desenvolvimento deste trabalho e sua delimitação.

1.1 TEMA

Mediante as condições atuais, em que há uma competição acirrada, a informação torna-se um instrumento indispensável dentro de uma organização. Observa-se que é preciso investir em tecnologia de informação e na gestão da qualidade para que estas entidades sobrevivam.

As prestadoras de serviços da saúde estão inseridas nestas condições, uma vez que estão cada vez mais investindo em tecnologia, com equipamentos sofisticados e medicamentos novos, incrementando a qualidade de seus serviços, em virtude destas organizações atenderem à saúde e à vida. Estas entidades devem manter um nível de qualidade em razão de elas serem fiscalizadas por órgãos do governo que exigem este nível no atendimento e restabelecimento dos pacientes. Estes investimentos modificam os custos dessas empresas, aumentando os custos indiretos.

A maioria das prestadoras de serviços da saúde não utiliza um sistema de custos, conforme afirmam Beulke e Berto (2000, p. 14) “(...) quase a totalidade das instituições de saúde no país desconhece a sua estrutura de custos para estabelecer os preços dos seus serviços”. Ou seja, não sabem realmente o custo de seus serviços.

Dessa maneira, é importante conhecer o custo real de um serviço prestado para estabelecer um preço adequado por seus serviços, observando sempre o mercado e a concorrência, não desperdiçando recursos e atividades. Para isso é necessário utilizar um método de custeio que forneça informações confiáveis, claras e precisas de modo que contribuam para o alcance dos objetivos das organizações.

1.2 PROBLEMA

As organizações geram informações de custos que possibilitam o controle e o auxílio às decisões dos seus gestores é preciso utilizar um sistema de custos e controle adequados a sua realidade. Assim o problema do presente trabalho é *como deve ser estruturado um sistema de custos baseado em atividades para apuração do custo de um tratamento de hemodiálise, aplicado a uma Clínica de Hemodiálise da Grande Florianópolis?*

1.3 OBJETIVOS

A monografia a ser desenvolvida tem como objetivos geral e específicos.

1.31 Objetivo Geral

O objetivo geral da pesquisa é propor um sistema de custos baseado em atividades para apuração do custo de um tratamento de hemodiálise numa Clínica de Hemodiálise da Grande Florianópolis.

1.32 Objetivos específicos

- a) Realizar um levantamento teórico sobre o sistema de custeio baseado em atividades;
- b) Identificar as atividades e os recursos que compõem o serviço de hemodiálise;
- c) Levantar os recursos que compõem as atividades e quais são os direcionadores que podem ser aplicados; e
- d) Propor um sistema de custo baseado em atividades.

1.4 JUSTIFICATIVA

O mercado nesses últimos anos vem se modificando, tornando-se mais exigente e competitivo fazendo com que as organizações também mudem.

Ching (1995, p.13) diz que:

Assistimos no momento a três revoluções simultâneas no mercado. A primeira é econômica; e pode ser percebida pelo surgimento de blocos econômicos, transferência de riqueza e globalização dos mercados. A segunda é tecnológica; ela possibilitou o aumento da produtividade das fábricas e escritórios e permitiu gerir a empresa com menor número de funcionários. A terceira é administrativa; através dela notamos a qualidade e o aumento de produtividade vem junto em primeiro lugar. Os empregos foram absorvidos pelas novas tecnologias e pela busca de maior produtividade, uma necessidade para qualquer empresa envolvida em concorrência árida.

Observa-se que para a empresa manter-se nesse mercado é necessário que ela tenha informações precisas que contribuam para seus gestores atingirem seus objetivos. Tratando de uma Clínica de Hemodiálise, onde há grande investimento em tecnologia, é necessário que, esta para manter um nível de qualidade no atendimento e restabelecimento de seus pacientes, invista em um método de custeio, porque este aliado a outros fatores e sistemas é capaz de produzir melhorias.

Este trabalho visa propor um sistema de custeio, para uma Clínica de Hemodiálise da Grande Florianópolis, em razão desta não apresentar nenhum método de custeio, ou seja, esta clínica não possui informações reais do custo de um tratamento de hemodiálise.

É importante que os gestores da clínica conheçam o custo real de um tratamento de hemodiálise para que através disto consigam tomar decisões corretas e precisas.

Um sistema de custeio baseado em atividades contribuirá para identificar as atividades que não estão agregando valor, quanto que cada atividade consome de recurso, podendo evitar desperdício de recursos.

Conhecendo-se e monitorando o custo de cada tratamento a empresa poderá atingir suas metas, mantendo a qualidade de seus serviços, uma vez que esta é primordial por se tratar da saúde, da vida.

1.5 METODOLOGIA DA PESQUISA

Apresenta-se a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa. Segundo Andrade (1993, p. 35) “Pesquisa é o conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para problemas propostos, mediante a utilização de métodos científicos”. Utiliza-se a aplicação da sistemática no desenvolvimento de trabalhos científicos. A pesquisa serve para auxiliar o homem, a produzir conhecimento e ajudando-o a solucionar e entender os acontecimentos ao seu redor.

Conforme Severino (1993, p.100), “os trabalhos científicos são monográficos, à medida que satisfazem à exigência da especificação, ou seja, na razão direta de um tratamento estruturado de um único tema, devidamente especificado e delimitado”.

Segundo Lakatos e Marconi (1990, p. 227), a monografia consiste de “descrição ou tratado especial de determinada parte de uma ciência qualquer, dissertação ou trabalho escrito

que trata especialmente de determinado ponto da ciência, da arte, da história etc”, ou seja, a monografia tem como objetivo investigar determinado assunto em seus diversos aspectos, a fim de chegar a conclusões sobre o mesmo.

Neste trabalho utiliza-se a tipologia qualitativa quanto à abordagem do problema. Richardson (2003, p. 91 *apud* BEUREN *et al.*) apresenta que “os estudo que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Este trabalho é uma pesquisa exploratória e descritiva quanto aos objetivos, em razão de fazer um aprofundamento do assunto. Conforme Salomon (1999, p.158) “pesquisas exploratórias e descritivas são as que têm como objetivo definir melhor o problema, proporcionar as chamadas instituições de soluções, descrever comportamentos de fenômenos, definir e classificar fatos e variáveis”.

Para elaboração dessa monografia utiliza-se como procedimento técnico o estudo de caso, em uma prestadora de serviço na área da saúde. Segundo Gil (1995, p. 78), “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo”.

O instrumento de coleta de dados obteve-se através de entrevistas informais, que para Gil (1995, p.115) classifica-se por informal, porque “Este tipo de entrevista é o menos estruturado possível e só se distingue da simples conversação porque tem objetivo básico a coleta de dados”, junto ao administrador, aos funcionários, ao contador, mediante documentos e pelo acompanhamento do tratamento de hemodiálise por meio de visitas feitas a empresa.

1.6 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Esta pesquisa tem como objetivo propor um sistema de custos baseado em atividades para apurar o custo de um tratamento de hemodiálise, e não implantar este sistema, por não saber se a empresa se adaptará a este sistema de custeio e porque a aplicação do ABC é um processo que requer no primeiro momento adaptação e aceitação das pessoas que trabalham na empresa.

Delimita-se este trabalho a empresa que se efetuará o estudo de caso, uma Clínica de Hemodiálise. Devido aos resultados obtidos se aplicarem ao caso situado nesta pesquisa, não impede que se faça inferência ou relação com outras clínicas que coincidem com suas particularidades.

1.7 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

Inicia-se a pesquisa no capítulo 1, com a introdução, tema, problema, objetivos, justificativa, metodologia e delimitação do tema.

Em seguida apresenta-se o capítulo 2, com a fundamentação teórica, com conceitos de contabilidade de custos e suas principais classificações e alguns métodos de custeio. Finalmente aborda-se a respeito da contabilidade de custos baseada em atividades em prestadoras de serviços da área da saúde.

No capítulo 3 apresenta-se o estudo de caso numa Clínica de Hemodiálise da Grande Florianópolis. Neste fez-se a apresentação da empresa, da Hemodiálise, identificou-se os processos e atividades, apresentou-se os elementos de custos, os direcionadores de custos, fez-se a alocação dos recursos às atividades, a alocação das atividades ao objeto de custeio e apurou-se o custo de um tratamento de hemodiálise. E finalmente no quarto capítulo apresentam-se as conclusões seguidas das referências.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresenta-se o conceito de contabilidade de custos e suas classificações, dentre eles os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. Em seguida apresentam-se os métodos de custeio tradicionais, o Absorção e o Variável, e o ABC. E finalmente aborda-se a respeito da contabilidade de custos baseada em atividades em prestadoras de serviços da área da saúde.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de custos segundo Leone (2000, p.19), “é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões”.

Com isto observa-se que a Contabilidade de custos tem como objetivo fornecer informações que auxiliem os gestores da empresa em seus planejamentos, controle de custos, fazendo com que estes sejam diminuídos, e nas tomada de decisões auxiliando a fim de obter maior controle.

Martins (2001, p. 22) apresenta que,

A contabilidade de custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

No que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de vendas, opção de compra ou fabricação etc.

É importante que os gestores da empresa façam controle, porque por meio deste eles conseguem conhecer como a empresa está, comparar como ela pretendia ser e encontrar a diferença, tomando medidas para consertar esta e conseguir o desejado.

Para que os gestores do estabelecimento tomem decisões é preciso conhecer as informações relevantes, como e porquê de cada atividade, devem ter visão clara do ciclo operacional da empresa.

Leone (2000, p. 22) expõe que,

A contabilidade de custos, diante das necessidades gerenciais apresentadas pelos diversos objetos (entidade, produtos, serviços, componentes organizacionais etc.), prepara relatórios que contêm os tipos de custos que vão atender as exigências de seus usuários. Portanto, a contabilidade de custos, ao tratar os custos de modo diferente, cria tipos de custos diferentes.

Para contemplar as necessidades gerenciais precisam-se classificar os diversos tipos de custos.

2.2 ALGUMAS CLASSIFICAÇÕES DE CUSTOS

A apresentação de algumas classificações de custos é importante na pesquisa de contabilidade de custos, devido o tema ser amplo e se desenvolver constantemente. Esta pesquisa abordará somente as classificações mais utilizadas.

2.21 Custos diretos e indiretos

Uma das classificações de custos é em direto e indireto. Martins (2001, p. 52), a respeito de custos diretos, diz que “[...] alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida)”.

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997, p. 67), “Os custos diretos de um objeto de custos são custos que relacionados com um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira e economicamente viável (custo efetivo)”.

Observa-se que os custos diretos caracterizam-se pela facilidade destes serem relacionados ou identificados na produção ou na prestação de serviços, sem precisar utilizar alguma forma de rateio na apropriação aos produtos ou serviços.

Horngren, Foster e Datar (1997, p. 67) apresentam que

Os custos indiretos de um objeto de custo são os custos que estão relacionados com um determinado objeto de custo mas não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo). Os custos indiretos são alocados ao objeto de custo através de um método de alocação de custo denominado rateio.

Assim observa-se que o custo indireto caracteriza-se pela dificuldade da identificação e apropriação destes ao produto ou serviço, uma vez que para realização disso é necessário o rateio ou uma estimativa.

2.22 Custos fixos e variáveis

Outra classificação é em relação à variação de custos com o volume de produção num determinado tempo, os custos fixos e os custos variáveis.

Os custos fixos para Leone (2000, p. 55), “são custos (ou despesas) que não variam com a variabilidade da atividade escolhida. Isto é, o valor total dos custos permanece praticamente igual mesmo que a base de volume selecionada como referencial varie”.

Para Falk (2001) os custos fixos são os que não têm relação com o volume de atendimento, ou seja, não varia com o número de pacientes atendidos.

Pode-se pensar que os custos fixos não se alteram isso é esclarecido por Martins (2001, p. 54), “(...) eles não são, mesmo os repetitivos, eternamente do mesmo valor. Sempre

há pelo menos duas causas para sua modificação: mudança em função de variação de preço, de expansão da empresa ou de mudança tecnológica”.

Observa-se assim que o custo fixo pode variar de um período para o outro, mas como não tem seu montante definido em relação ao volume produzido não são considerados custos variáveis.

Para Martins (2001, p. 54) custos variáveis ocorrem quando “Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, nesse exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção (...)”.

Segundo Leone (2000, p. 53) os custos variáveis “São os custos que variam de acordo com os volumes de atividades. Os volumes das atividades devem estar representados por bases de volume, que são geralmente medições físicas”. Observa-se que os custos variáveis são aqueles que variam conforme o volume de produção ou prestação de serviço em um determinado período.

2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos ou sistemas de custeio têm como objetivo alocar e apropriar os custos aos produtos ou serviços, porém cada um desses critérios fornece informações gerenciais exclusivas que atendem a necessidades distintas de cada empresa.

O que diferencia esses métodos é a forma que apropriam os custos aos produtos ou serviços. Deve-se observar a necessidade de informação do usuário e a características de cada empresa para optar por um método que se adapte melhor a essas exigências.

São apresentados os métodos tradicionais: o Absorção e o Variável, e o custeio baseado em atividades (ABC).

2.31 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção, conforme Martins (2001, p. 41), “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 seja, todos os custos que incorrem na fabricação de um produto ou na prestação de um serviço são absorvidos.

O método de custeio por absorção obedece aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, e em virtude a isto a auditoria externa e o fisco o adotam, apesar dele às vezes gerar arbitrariedades. De acordo com Martins (2001, p. 42), “A Auditoria externa tem-se com básico. Apesar de não ser totalmente lógico e de muitas vezes falhar como instrumento gerencial, é aceito para fins de avaliação de estoques [...]” e Martins (2001) ainda expõe que o imposto de renda o utiliza. Por isso que as empresas o utilizam em seus relatórios para os acionistas e para as autoridades tributárias.

Segundo Martins (2001), neste método primeiramente se distingue o que é custo e o que é despesa, após isto é feita apropriação dos custos diretos aos produtos ou serviços e finalmente se faz a apropriação dos custos indiretos, essa alocação é feita por meio de rateio o que provoca a arbitrariedade, pois o modo como se distribui esses custos é realizado mediante estimativas. Devido essa subjetividade na apropriação dos custos indiretos aos serviços ou produtos pode-se e deve-se ter valor diferenciado entre os demais métodos de custeio.

Conforme Horngren, Foster e Datar (1997, p. 212) “Distinguir entre custos de fabricação e custos que não são de fabricação é básico para o custeio por absorção e a margem bruta realça essa distinção. Muitas companhias que utilizam o custeio por absorção não distinguem custo variável de custo fixo nos seus sistemas contábeis”. Observa-se que no custeio por absorção separam-se os custos diretos dos indiretos, o que influencia na demonstração do resul-

tado do exercício. Os custos diretos e os indiretos dos produtos vão para o estoque, e à medida que estes são vendidos tornam-se despesas. A diferença entre a receita e os custos diretos e indiretos é chamada de margem bruta ou lucro bruto.

2.32 Custeio variável (direto)

Apresenta-se outra maneira de apropriação dos custos ao produto ou serviço, segundo Leone (2000, p. 26), “O critério do custo direto (ou variável) é aquele que só inclui no custo das operações, dos produtos, serviços e atividades os custos diretos e variáveis”.

Conforme Martins (2001, p. 31) o custeio variável “[...] significa apropriação de todos os custos variáveis, quer diretos quer indiretos, e tão somente dos variáveis”. Assim os custos fixos ficam como despesas do período, e considera-se para o estoque os custos variáveis.

Considerar os custos fixos como despesas do período contribuem para a não aceitação do fisco e Auditores Independentes, pois não respeita aos Princípios Contábeis, especialmente o da competência. Para Martins (2001, p. 220):

Ora, se fabricamos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrifícios para a obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos feitos só será vendida amanhã; deve então também ficar para amanhã uma parcela de custos, quer variáveis, quer fixos, relativos a tais produtos.

Apesar desse método não ser aceito pela legislação, ele pode ser utilizado para elaboração de informações internas. Para Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 498) “Em uma demonstração de custeio variável, receita menos todos os custos variáveis (de manufatura e não-manufatura) é a margem de contribuição”. E essa margem de contribuição é muito importante para os gestores de uma empresa tomarem decisões de curto prazo, pois esta informação é útil para produção em escala, ponto de equilíbrio e formação de preços de venda.

2.33 Custeio baseado em atividades

O método de custeio baseado em atividades surgiu com o objetivo de diminuir as deficiências dos métodos tradicionais que utilizam rateios para apropriação dos gastos. Já que a grande diferença do ABC para os sistemas de custo tradicionais é a forma de apropriação dos custos aos produtos ou serviços.

Ching (1995, p. 41) conceitua que o “ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos”, ou seja, no sistema ABC as atividades consomem recursos e os produtos ou serviços consomem atividades.

Atkinson *et al.* (2000, p. 53) dizem que os:

Sistemas de custeio baseados em atividades (ABC) evitam alocações arbitrárias e distorções subseqüentes nos custos por atribuir primeiro os custos dos recursos às atividades que os utilizam. A seguir, os custos das atividades são atribuídos aos produtos, serviços e clientes que criaram demanda pelas atividades executadas ou foram por elas beneficiados.

Os produtos ou serviços surgem em razão das atividades que são realizadas para produzi-los ou prestá-los, e é preciso que recursos sejam consumidos para que essas atividades ocorram.

No ABC as atividades consomem recursos que para Brimson (1996, p. 67) “são adquiridos externamente ou obtidos de outros departamentos, ou seja, a produção de uma atividade se torna o insumo (recurso) de outra. Custo de atividades é a soma de todos os recursos”. Ching (1995, p. 55) diz que por recursos “Entende-se a entrada física de elementos requeridos para se efetuar uma atividade”, isto é, recurso é tudo aquilo necessário para que se possa realizar uma atividade.

Se para realizar uma atividade é preciso ter um recurso aplicado nesta, Martins (2001, p. 100) define que “Uma atividade é uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta por um conjunto de

tarefas necessárias ao seu desenvolvimento”. Sabendo-se quais atividades são necessárias para realização de um serviço ou fabricação de um produto consegue-se detectar quais atividades não estão agregando valor para prestação ou produção destes.

Para se saber quais recursos que as atividades utilizam é preciso fazer um rastreamento dos gastos para cada atividade. Para Martins (2001, p. 102) “O rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. Essa relação é expressa por meio de direcionadores de custos no primeiro estágio [...]”. No ABC para se encontrar o custo do produto fabricado ou serviço prestado primeiro tem-se que rastrear todas as atividades que estão envolvidas para realização destes, mediante ao consumo dos recursos.

As características dos processos e das atividades é que fundamentam os direcionadores, segundo Martins (2001, p. 103)

“Direcionador de custo é o fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizados, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade, conseqüentemente, da existência de seus custos”.

Horngren, Foster e Datar (1997, p. 77) dizem que “O ABC utiliza a noção de direcionador de custo para decidir quanto aos centros de custos indiretos a serem utilizados e ao critério de alocação preferido para cada centro de custo indireto”, ou seja, eles são identificados e usados como alocar os custos aos produtos ou serviços.

ABC tem como finalidade para Ching (1995, p. 50)

- O sistema ABC identifica as questões corretas, não fornece as respostas. Ele questiona os porquês, cabe a nós descobrir os comos.
- Possibilita melhor qualidade na tomada de decisão:
 - na redução de custos;
 - na reengenharia de processos;
 - na racionalização da linha de produtos;
 - na fabricação do cliente via análise de rentabilidade dos clientes;
 - no custeio de fornecedores.
- Por fim, possibilita melhoria de custos e realocação de recursos através de eliminação (redução) e ou racionalização de atividades.

O ABC facilita a tomada de decisão por mostrar a realidade do consumo de recursos das atividades facilitando, por exemplo, a implantação de novas tecnologias, a decidir se fabrica ou compra produtos, a identificar as atividades que não agregam valor aos produtos ou serviços e outros.

Para implantar o ABC em uma empresa é preciso seguir quatro etapas que para Falk (2001, p. 103) “A primeira etapa envolve a seleção dos principais recursos (contas de custos) que serão consideradas no estudo”.

Falk (2001, p. 105) apresenta “A segunda etapa identifica os procedimentos principais desenvolvidos pelo centro de custos e os veículos de custos (atividades básicas) envolvidos na realização de cada um: Uma vantagem dessa etapa é o conhecimento da própria funcionalidade do centro de custos, dos procedimentos principais e da forma como são realizados”.

Para Falk (2001) a terceira etapa consiste em ligar os recursos básicos às atividades básicas. E a quarta etapa fazer uma comparação dos resultados com os custos finais.

Sobre aspectos do ABC, Brimson (1996, p. 41) expõe que:

A contabilidade por atividades gera informações de custo e de produção de uma forma que conduz à melhoria contínua e à qualidade total. Melhoria contínua e controle da qualidade total são facilitados pelo tratamento de cada atividade como um processo e identificação da origem do custo em lugar do enfoque nos *Sintomas*. Dirigindo a atenção para a origem dos problemas, a gerência deve atribuir responsabilidade para aquelas atividades departamentais que direcionam os custos e acompanhar sua execução para verificar se os resultados planejados são alcançados. As informações por atividades permitem aos gerentes identificar e eliminar desperdícios das atividades operacionais.

Então, para a gerência melhorar continuamente é necessário que esta capte as informações úteis, avalie o desempenho da empresa, controle os custos, desperdícios, planeje e tome decisões, utilizando o mínimo de recursos.

2.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS BASEADA EM ATIVIDADES EM EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DA SAÚDE

Inicialmente a contabilidade de custos foi desenvolvida em empresas industriais. Para Anthony e Govindarajan (2001, p. 803), “Até há duas décadas, a maioria dos textos de contabilidade de custos somente tratavam de procedimentos de empresas industriais”.

E o sistema de custeio baseado em atividades, apesar de ele ter atendido primeiramente atendeu às empresas industriais, hoje pode ser utilizado em empresas de serviços desde que se faça adaptação, pois as empresas prestadoras de serviços possuem características próprias.

Atkinson *et al.*(2000) destaca que os seus produtos não podem ser estocados, ou seja, em uma empresa industrial pode-se vender um produto que estava estocado e já em uma empresa de serviço não ocorre, com exceções em empresas que possuem casos de serviços em andamento, como construtoras.

Outra característica apresentada por Atkinson *et al.* (2000, p.147) é a reflexão na “[...] mensuração entre produto e resultado”. Porque é difícil avaliar a qualidade de um serviço se este não foi realizado ainda, pois, geralmente, em empresas de serviços o que se tem de mais importante é um fator relativamente intangível.

A mão-de-obra intensa é outra característica das empresas de serviços. Anthony e Govindarajan (2001, p. 802), apresentam que “Hospitais adicionam equipamentos dispendiosos; todavia, a maioria desses equipamentos destinam-se a prestar melhores serviços e aumenta, em vez de reduzir, os custos”. E já nas empresas industriais as tecnologias servem para substituir a mão-de-obra e reduzir custos.

As empresas de serviços da área da saúde ainda possuem algumas características especiais, em razão delas estarem passando por algumas modificações. Anthony e Govindarajan (2001, p. 810) consideram um “Problema social difícil”, este causado pelo aumento do custo

de cada tratamento, isto em virtude do avanço tecnológico em equipamentos e medicamentos, e pelo aumento da expectativa de vida. E este custo não poderá ser sempre repassado para a sociedade, o que impossibilita prestar serviços adequados à população.

Empresas de serviços da saúde segundo Anthony e Govindarajan (2001, p. 810) ainda estão passando por uma “Mudança da composição das organizações”. Antigamente os pacientes eram tratados somente nos hospitais, hoje estes pacientes podem ser tratados em suas próprias casas ou em clínicas.

As empresas de serviços da saúde possuem a característica de ter contribuição de terceiros, essa contribuição é o público alvo. Para Beulke e Berto (2000, p. 13) são: “Pacientes particulares, pacientes conveniados, pacientes dos planos de saúde coletivizados e pacientes do SUS (Sistema Único de Saúde)”. Esse público está cada vez mais interessado em pagar menos pelos serviços e tê-los com maior qualidade.

Falk (2001, p.157) apresenta que:

A obrigação dos gerentes das instituições de prestação de serviços de saúde vai ser aquela de garantir a melhor qualidade possível dentro dos limites de pagamentos estabelecidos pelos financiadores. A contabilidade de custos vai ter papel importante nesse cenário. A nova estratégia organizacional vai ser orientada não somente para marketing, mas também para a locação adequada de recursos para garantir a qualidade e o baixo custo, bem como a análise detalhada da rentabilidade organizacional.

Diante disso, observa-se que as instituições de saúde precisam gerar subsídios para uma melhor negociação com o seu público de maneira que possa reduzir seus custos, alocando adequadamente os seus recursos. Seria interessante que mediante a um sistema de custos pudesse controlar os processos e os recursos visando à qualidade dos serviços prestados.

Conforme Martins (2002, p. 23), “A marca de excelência de um hospital é o comprometimento contínuo com a resolutividade, qualidade e custos baixos dos procedimentos médicos”. Essa excelência hospitalar, ainda para Martins (2002), é obtida por meio de elementos como: eficácia de custos, integração de atividades, melhoria contínua, finalização do serviço hospitalar, satisfação do paciente e apropriação correta dos custos hospitalares.

Ter eficácia de custos significa prestar serviços com o menor custo possível. Essa integração de atividades acontece em virtude a uma atividade poder interferir na outra, isto é, o custo de uma atividade pode afetar a outra atividade. A finalização do serviço hospitalar está relacionada segundo Martins (2002, p. 25) com a “(...) intangibilidade, separabilidade e variabilidade”. O serviço acaba com a alta do paciente. O paciente ficará satisfeito se ele receber o que necessitou. E para fazer a apropriação correta dos custos será necessário identificar os procedimentos que estão sendo realizados, as atividades e seus direcionadores, e diante disso observar que atividades contribuem para realização dos procedimentos médicos.

E o sistema que enfatiza isso é custeio por atividades (ABC), pois a sua essência é que atividades consomem recursos, e os serviços consomem essas atividades. E conforme Martins (2002, p. 28),

Um sistema de custeio hospitalar por atividades deve: (1) identificar as atividades hospitalares; (2) determinar o custo e o desempenho da atividade; (3) determinar a produção da atividade; (4) relacionar os custos da atividades com os objetos de custos; (5) avaliar a eficiência e eficácia da atividade.

A identificação das atividades é realizada através das operações do hospital, da utilização dos recursos necessários para suas realizações. O custo e o desempenho da atividade são todos os recursos necessários para a realização desta. A produção da atividade evidencia o volume de recursos usados e o custo unitário. Esse relacionamento das atividades com os objetos de custos é feito através de rastreamento que mostra a quantidade que cada atividade utiliza pelo objeto de custo, é conhecida como a causa e efeito. E para avaliar a eficácia da atividade é necessário saber quanto de recurso foi utilizado para realizar uma atividade, se por causa de melhorias de produtividade o custo diminuir ocorre eficácia.

Perante isso, observa-se que o ABC é um sistema de custeio que pode ser implantado em uma empresa da saúde, como uma clínica de hemodiálise, por apresentar as características destas empresas. Sabe-se que o ideal é aquele sistema que seja adequado às necessidades da

instituição, e o ABC proporciona o custo de cada tratamento de hemodiálise, e através dessa informação os gestores podem tomar decisões e melhorar o desempenho da empresa.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

Este capítulo apresenta primeiramente a empresa objeto de estudo de caso e o tratamento de hemodiálise. Posteriormente identifica os processos e as atividades, os elementos de custos, os direcionadores de custos, a alocação dos recursos às atividades, a alocação das atividades ao objeto de custeio e finalmente o custo de um tratamento de hemodiálise.

3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa objeto de estudo é uma Clínica de Hemodiálise da Grande Florianópolis que foi fundada em 28 de julho de 1989, com abertura em 10 de agosto de 1989, sob a forma de sociedade limitada, formada por dois sócios, sendo um médico e uma assistente social. Sua principal atividade era a hemodiálise.

O atendimento aos pacientes começou em 1991, após a primeira modificação contratual na qual saiu um dos sócios, a assistente social, e ingressou um novo sócio, outro médico. Além dessa alteração contratual foram contratados três novos funcionários, uma técnica em enfermagem, um enfermeiro e uma agente de serviços gerais. Nesta época a clínica tinha somente duas máquinas e um paciente.

Em 1992 ingressaram mais três sócios médicos, compraram mais oito máquinas, contrataram mais dois técnicos de enfermagem e passaram a ter doze pacientes. Além de fazer a hemodiálise passaram a desenvolver a diálise peritoneal ambulatorial. Hoje, a Clínica possui 140 pacientes fazendo tratamento de hemodiálise e 60 pacientes em diálise peritoneal ambulatorial.

Atualmente, a Clínica de Hemodiálise possui um quadro pessoal composto por vinte e dois funcionários e cinco médicos que são os sócios, na Figura 1 apresenta-se este quadro

peçoal segmentado pela escolaridade e pela função. Além destes, apresenta um quadro de terceirizados, quatro funções e a empresa que faz a manutenção dos equipamentos e da água, na Figura 2 apresenta-se o quadro de terceirizados, segmentado pela escolaridade e pela função.

Quantidade	Escolaridade	Função
5	Superior	Médico
3	Superior	Enfermeiro
13	Nível Médio	Técnico em Enfermagem
1	Superior Incompleto	Administrador
2	Nível Fundamental	Serviços Gerais
1	Nível Fundamental	Motorista
1	Nível Médio	Secretária
1	Nível Médio	Digitadora

Figura 1 - Quadro Pessoal.

Fonte: Autora

Quantidade	Escolaridade	Função
	Nível médio	Técnicos para manutenção dos equipamentos e sistema de água
1	Superior	Nutricionista
1	Superior	Assistente Social
1	Superior	Psicóloga
1	Nível Médio	Técnico do Trabalho

Figura 2 - Terceirizados

Fonte: Autora

A sua administração possui uma estrutura organizacional formada por um diretor técnico, quatro médicos e um gerente administrativo. Conforme é mostrado na Figura 3.

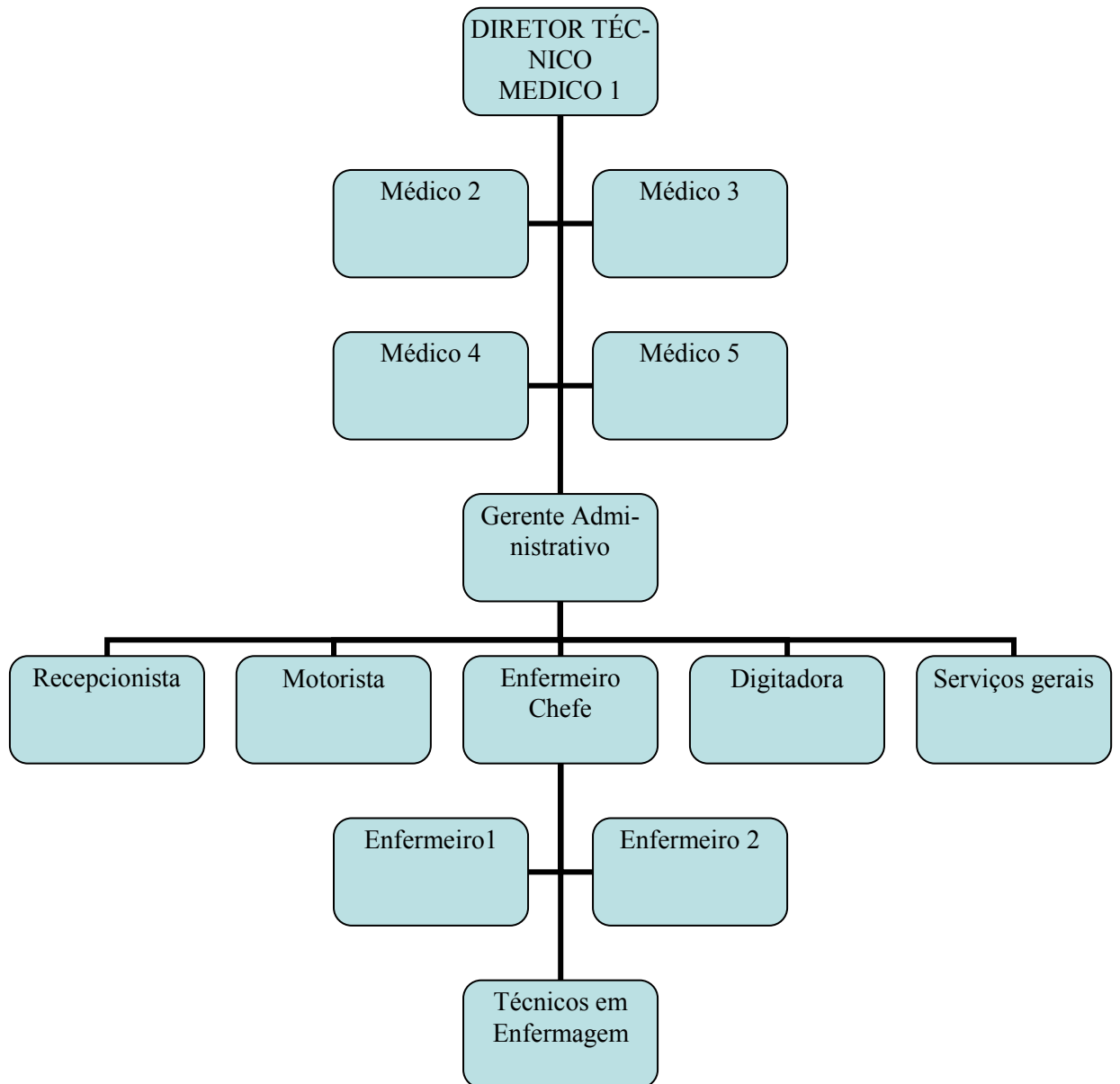


Figura 3 – Organograma da empresa objeto de estudo de caso.
 Fonte: Autora.

Apresenta-se na Figura 4 os móveis, máquinas e utensílios que são utilizados na Clínica para prestar seus serviços. Os equipamentos de diálise, as poltronas e os pufes são utilizados durante o tratamento de hemodiálise, sem estes seria impossível realizar o tratamento. Apesar dos demais também serem importantes para a realização do tratamento.

Quantidade	Características	Principal Função
06	Computador	Sendo 1 para cadastro e controle. 2 para acompanhamento dos pacientes e 3 para os escritórios
05	Impressora	Impressão de documentos diversos
02	Maca	Transporte ou para examinar os pacientes
04	Cadeira de roda	Transporte de pacientes
04	Balança	Pesagem de pacientes
04	Filtro de água	Proporcionar conforto aos pacientes e funcionários
02	Geladeira	Proporcionar conforto aos pacientes e funcionários
03	Ventilador	Proporcionar conforto aos pacientes e funcionários
05	Ar-condicionado	Proporcionar conforto aos pacientes e funcionários
04	Mesas para aparelhos	Suporte de aparelhos
04	Mesas de escritórios	Atendimento aos clientes e trabalhos diversos
10	Cadeira	Proporcionar conforto aos pacientes e funcionários
08	Armário de madeira	Armazenar medicamentos, materiais e documentos
26	Poltrona	Proporcionar conforto aos pacientes
26	Pufe	Proporcionar conforto aos pacientes
28	Equipamentos de diálise	Tratamento do paciente

Figura 4 – Móveis, máquinas e utensílios.

Fonte: Autora.

3.2 HEMODIÁLISE

O tratamento de hemodiálise aplica-se principalmente no caso de uma pessoa com problema renal crônico, ou seja, quando esta necessita de uma máquina para substituir seu rim que não funciona, isto é, não filtra o sangue, dificultando que a pessoa urine.

O procedimento do tratamento começa quando o médico encaminha o paciente para fazer exames para identificar os problemas que causaram o não funcionamento do rim. Verificando o problema do paciente e observando que com a medicação o rim não retorna a funcionar este é encaminhado para um centro de tratamento de diálise.

Cada paciente recebe uma orientação específica e diferenciada, contendo uma dieta do que poderá beber e comer, porque este não pode reter muito sal, líquido.

Após o encaminhamento este paciente terá que fazer três seções semanais, sendo que cada seção terá uma duração de quatro horas. Sempre é feito um acompanhamento por médicos, enfermeiros devido aos equipamentos e aos pacientes.

O tratamento de hemodiálise é permanente, exceto quando a pessoa consegue um transplante do rim. E mesmo quando ocorre o transplante é feito um acompanhamento médico, porque pode ocorrer uma rejeição do rim.

3.3 IDENTIFICAÇÃO DOS PROCESSOS E ATIVIDADES

O paciente ao chegar à clínica é recebido pela recepcionista, a qual possui uma lista com os nomes dos pacientes e este a assina. Após assinar a lista este é dirigido às salas onde são realizados os tratamentos de hemodiálise. Ao chegar às salas os técnicos em enfermagem, primeiramente, verificam as pressões e os pesos dos pacientes e registram estes dados no prontuário, eletrônico ou comum, do respectivo paciente.

Antes de o paciente ser colocado na máquina de hemodiálise os técnicos em enfermagem fazem um processo de desinfecção desta máquina, este processo é feito utilizando soro fisiológico. Após isto eles colocam as soluções de diálise, solução ácida¹ para arterial, e solução básica² para venosa. Posteriormente o técnico em enfermagem coloca o paciente na máquina.

Colocando o paciente na máquina os técnicos em enfermagem instalam o conjunto de capilar³ e linhas⁴, sendo uma arterial e outra venosa, agulhas⁵ e fistulas⁶. Puncionam-se as fistulas artério-venosa, de hora em hora os técnicos verificam a pressão do paciente, caso este esteja com a pressão baixa é colocado no soro fisiológico. Os médicos passam pelas salas e verificam o prontuário do pacientes, caso estes estejam com algo incomum é marcada uma consulta com o médico.

No decorrer da seção este paciente recebe um lanche que é preparado pelos serviços gerais. Estes também limpam o ambiente onde é executado o tratamento de hemodiálise.

Ao terminar a seção de hemodiálise os técnicos em enfermagem retiram as agulhas, fistulas, o conjunto de capilar e linhas do paciente e o coloca no soro para retirá-lo da máquina. Com isto termina mais uma seção de hemodiálise.

Mediante as visitas realizadas e das entrevistas feitas foram constatados os seguintes processos e atividades na prestação do serviço, conforme Figura 5 a seguir

¹ Solução ácida: Serve para fazer a retirada de solutos nitrogenados, uréia, creatina, potássio e fósforo. Mantém o equilíbrio Hidroclético.

² Solução básica: funciona como um sistema tampão.

³ Capilar: São feitos de acetato de celulose que serve para retirar os solutos nitrogenados do sangue.

⁴ Linhas: São circuitos fechados que servem para condução do sangue arterial e venoso.

⁵ Agulhas: São dispositivos específicos para as pressões das fistulas artério-venosa.

⁶ Fistulas: Serve para ligar uma artéria a veia, para facilitar as punções, para tornar um fluxo de sangue adequado para diálise.

PROCESSO	ATIVIDADES
Processo 1 – Administração	<ul style="list-style-type: none"> • Comprar material para consumo, produtos e medicamentos para tratamento de hemodiálise, material de limpeza e desinfecção da Clínica; • Controlar os materiais; • Controlar os documentos por convênios: SUS, CASSI, GEAP, UNIMED, CEF; e • Controlar pessoal e o horário-ponto.
Processo 2 – Hemodiálise	<ul style="list-style-type: none"> • Fazer o processo de desinfecção da máquina; • Verificar o peso e a pressão do paciente; • Registrar dados em prontuários comuns e eletrônico; • Auxiliar pacientes a fazerem uma adequada alimentação; • Colocar as soluções de diálise na máquina; • Preparar a máquina de hemodiálise e instalando o conjunto capilar e linhas; • Colocar as agulhas e fístula no paciente; • Puncionar as Fístulas artério-venosa; • Observar a seção de hemodiálise; • Verificar a pressão de hora em hora; • Retirar as agulhas de fístulas no término das seções de hemodiálise; • Retirar o conjunto capilar e linhas; • Colocar o soro no paciente; e • Transportar pacientes em cadeiras de rodas ou em macas, quando necessário, até a recepção.
Processo 3 - Recepção	<ul style="list-style-type: none"> • Controlar entrada e saída dos pacientes; • Encaminhar pacientes para o tratamento de hemodiálise; e • Preencher prontuários com dados dos pacientes.
Processo 4 – Serviços Gerais	<ul style="list-style-type: none"> • Preparar refeições dos pacientes; • Limpar o espaço físico; • Desinfetar as poltronas; e • Organizar as rouparias para a lavanderia.

Figura 5 – Processos e Atividades.

Fonte: Autora.

Observa-se que para realizar um tratamento de hemodiálise é necessário realizar um processo que para Perez Jr., Oliveira e Costa (1999, p.227) é uma “cadeia de atividades interdependentes, relacionadas entre si, necessárias para gerar um produto ou serviço”. Observa-se

então que os processos interagem uns com os outros para que se possa efetuar o tratamento de hemodiálise.

Realizam-se diversas atividades para proporcionar o tratamento, essas atividades para Perez Jr., Oliveira e Costa (1999, p. 228) são “(...) qualquer evento necessário para o processo e que consome recursos da empresa ou da entidade”. Observa-se que todas as atividades estão diretamente ou indiretamente relacionadas com o tratamento de hemodiálise, e todas são importantes para realização deste.

3.4 ELEMENTOS DE CUSTOS

Nos elementos de custos destacam-se os recursos utilizados para a realização das atividades. Na figura 6 apresenta-se os recursos necessários para a realização das atividades necessárias em um tratamento de hemodiálise. Observa-se que no processo de hemodiálise, para realizar a atividade de desinfecção das máquinas se a Clínica não possuir um dos recursos, como materiais de hemodiálise, mão-de-obra, água, energia elétrica, não consegue realizar esta atividade.

Estes recursos foram determinados conforme as visitas realizadas à Clínica, primeiramente, identificou-se as atividades e posteriormente todos os recursos que eram necessários para realização destas.

Observou-se que para realização de todas as atividades foi necessário o recurso da mão-de-obra. Os recursos de materiais de hemodiálise e manutenção das máquinas foram utilizados somente em algumas atividades relacionadas com o processo de hemodiálise.

Evidenciou-se, ainda, que a maior parte dos recursos referentes à água e à energia elétrica foi utilizada em algumas atividades do processo de hemodiálise.

Mão-de-obra	Os gastos com salários e encargos do pessoal.
Materiais para hemodiálise	Os gastos referentes aos materiais necessários para o tratamento de hemodiálise.
Materiais de expediente	Os gastos com guias, cartuchos de impressoras, papéis e canetas.
Insumos para o lanche	Os gastos com os lanches dos pacientes.
Materiais de limpeza	Os gastos referentes aos materiais utilizados na limpeza nas salas de hemodiálise.
Energia elétrica	Os gastos referentes ao consumo de energia elétrica para realização do tratamento de hemodiálise.
Água	Os gastos referentes ao consumo de água para realização do tratamento de hemodiálise.
Manutenção das máquinas	Os gastos referentes à manutenção das máquinas de hemodiálise.
Depreciação	Os gastos referentes ao desgaste com o passar do tempo dos equipamentos, máquinas de hemodiálise, conforme a legislação.
Aluguel	O gasto referente à área utilizada para a realização do tratamento de hemodiálise.
Lavanderia	O gasto referente à utilização de rouparias.

Figura 6 – Recursos utilizados no tratamento de hemodiálise.

Fonte: Autora.

3.5 DIRECIONADORES DE CUSTOS

Para Martins (2001, p.103) “(...) o direcionador de custo deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos”. Primeiramente se aloca os recursos às atividades através de direcionadores e depois se alocam estas atividades ao serviço prestado.

Os direcionadores de custos foram escolhidos conforme a mensuração da quantidade que cada atividade consome de recurso e a disponibilidade de dados, de acordo com a figura 7.

Para o recurso energia elétrica adotou-se como direcionador o número de horas trabalhadas, em razão da Clínica não possuir um medidor de energia elétrica para as máquinas e equipamentos, impossibilitando a alocação direta. Já que se existisse adotar-se-ia como direcionador o número de horas-máquina. O mesmo ocorreu com o recurso água.

No recurso manutenção das máquinas adotou-se como direcionador o número de horas trabalhadas por não se possuir o dado dos componentes utilizados, porque se tivesse utilizaria como direcionador os componentes utilizados.

No recurso depreciação das máquinas por se possuir o valor, fornecido pela contabilidade, da depreciação das máquinas, móveis e utensílios, máquinas e equipamentos de escritório e equipamentos de processamentos de dados, utilizou-se como direcionador o número de horas trabalhadas, considerando o método linear e a vida útil.

Para o recurso aluguel por se saber a área correspondente a cada atividade adotou-se como direcionador a área utilizada pelas máquinas e pessoal.

Os materiais de expediente apesar de se ter a quantidade consumida de papel e toner no mês, não se conseguiu fazer uma alocação direta do consumo de cada atividade, então,

utilizou-se como direcionador o número de horas trabalhadas para facilitar a mensuração destes materiais.

O restante dos recursos como mão-de-obra, materiais de hemodiálise, de limpeza, insumos para o lanche e a lavanderia fez-se uma alocação direta, em razão de ter disponível os dados a respeito dos salários e quantidade de horas trabalhadas no mês, valor dos materiais e o custo de cada peça lavada.

Apresenta-se na Figura 7, os direcionadores de recursos empregados às atividades da Clínica. Por meio das visitas à Clínica e das pesquisas realizadas em livros de custos determinou-se os respectivos direcionadores de recursos.

RECURSOS	DIRECIONADORES
Mão-de-obra	Número de horas trabalhadas.
Materiais para hemodiálise	Materiais consumidos.
Materiais de expediente	Materiais consumidos e números de horas trabalhadas.
Insumos para o lanche	Insumos consumidos.
Materiais de limpeza	Materiais consumidos.
Energia elétrica	Número de horas trabalhadas.
Água	Número de horas trabalhadas.
Manutenção das máquinas	Número de horas trabalhadas.
Depreciação	Método linear, levando em consideração o tempo da vida útil e o número de horas trabalhadas.
Aluguel	Área utilizada pelas máquinas, equipamentos e pessoal.
Lavanderia	Número de tratamentos.

Figura 7 – Direcionadores de recursos.

Fonte: Autora.

Após determinar os direcionadores de recursos fez-se alocação dos respectivos às atividades.

3.6 ALOCAÇÃO DOS RECURSOS ÀS ATIVIDADES

Apresentam-se os recursos como mão-de-obra, materiais diretos, materiais de expediente, insumos para o lanche, materiais de limpeza, energia elétrica, consumo de água, manutenção, depreciação, aluguel e lavanderia.

3.61 Mão-de-obra e horas utilizadas

No cálculo do valor da mão-de-obra em cada atividade tem que dividir o valor total dos salários mais encargos da mão-de-obra utilizada em cada processo, pelo total de horas trabalhadas no mês deste processo, depois multiplica pelo número de horas destinadas para executar cada atividade, obtendo o valor do recurso destinado para determinada atividade.

Exemplo para a *atividade fazer o processo de desinfecção da máquina* utiliza-se o valor total do salário mais encargos do processo de hemodiálise, R\$ 21.813,00, de acordo com a figura 8, divide pelo total de horas trabalhadas, 3520 horas, conforme figura 8, e multiplica pelo número de horas necessárias para executar essa atividade, 840 horas, achando o valor de R\$ 5.205,00, conforme figura 19.

Apresenta-se na Figura 8 o número de horas trabalhadas em cada atividade, o total das horas trabalhadas em cada processo e os salários com mais encargos desse processo.

Atividades dos processos: Administração, recepção, serviços gerais e hemodiálise.	Número de horas trabalhadas.	Salário (Em valor monetário).
Administração	220	2301
Compras dos materiais	5	
Controle dos materiais	10	
Controle de documentos por convênios: SUS, CASSI, GEAP, UNIMED, CEF, etc.	25	
Controle de pessoal e do horário-ponto.	8	
Recepção	440	1878
Controlar entrada e saída dos pacientes	38	
Encaminhar pacientes para o tratamento de hemodiálise	8	
Preencher prontuários com dados dos pacientes	34	
Serviços gerais	440	2625
Preparar refeições dos pacientes	80	
Limpar o espaço físico	100	
Desinfetar as poltronas	75	
Organizar as rouparias para a lavanderia	13	
Hemodiálise	3520	21813
Fazer o processo de desinfecção da máquina	840	
Verificar o peso e a pressão do paciente	140	
Registrar dados em prontuários comuns e eletrônicos	112	
Auxiliar pacientes a fazerem uma adequada alimentação	56	
Colocar as soluções de diálise na máquina	140	
Preparar a máquina de hemodiálise e instalando o conjunto capilar e linhas	84	
Colocar as agulhas e fístula no paciente	56	
Puncionar as Fístulas artério-venosa	56	
Observar a seção de hemodiálise	1782	
Verificar a pressão de hora em hora	84	
Retirar as agulhas de fístulas no término das seções de hemodiálise	28	
Retirar o conjunto capilar e linhas	56	
Colocar o soro no paciente	56	
Transportar pacientes em cadeiras de rodas ou em macas, quando necessário, até a recepção	30	

Figura 8 – Mão-de-obra e horas utilizadas.

Fonte: Autora.

O cálculo dessa mão-de-obra utilizada é apresentado nas figuras 18, nas atividades dos processos da administração, recepção e serviços gerais, e na figura 19, nas atividades do processo da hemodiálise.

3.62 Materiais diretos para uso na hemodiálise

Já para os materiais de hemodiálise utilizou-se como direcionador o consumo efetivo. A partir disto calculou-se quanto de material utiliza-se em cada atividade. Exemplo: para a *atividade fazer o processo de desinfecção da máquina* utiliza-se dois litros de soro fisiológico, de acordo com a figura 9, então, multiplica esse valor pelo número de pacientes, 140, pelo número de seções semanais, 3, pelo número de semanas no mês, 4, e pelo valor do litro do soro que é R\$ 1,25, apresentado na figura 9, soma-se com a quantidade de luva utilizada que é uma unidade no valor de R\$ 9,00 cada, fazendo a mesma multiplicação por 140, 3, 4 e achando o valor de material utilizado para essa atividade, que é de R\$ 19.320,00, conforme apresenta-se na figura 19, linha fazer o processo de desinfecção da máquina e coluna materiais para hemodiálise.

Apresenta-se na Figura 9 a quantidade de material necessário para realização das atividades no processo da hemodiálise, o preço e o tipo de material utilizado.

Atividades	Material para hemodiálise (tipo).	Quantidade(em unidades).	Preço (em valores monetários).
Fazer o processo de desinfecção da máquina	<ul style="list-style-type: none"> • Soro fisiológico • Luva 	<ul style="list-style-type: none"> • 2 • 1 	<ul style="list-style-type: none"> • 1,25 • 9,00
Colocar as soluções de diálise na máquina	<ul style="list-style-type: none"> • Solução básica • Solução ácida 	<ul style="list-style-type: none"> • 1 • 1 	<ul style="list-style-type: none"> • 6,60 • 6,60
Preparar a máquina de hemodiálise e instalando o conjunto capilar e linhas	<ul style="list-style-type: none"> • Capilar • Linha 	<ul style="list-style-type: none"> • 1 • 2 	<ul style="list-style-type: none"> • 52,00 • 6,00
Colocar as agulhas e fistula no paciente	<ul style="list-style-type: none"> • Agulhas/fistulas 	<ul style="list-style-type: none"> • 2 	<ul style="list-style-type: none"> • 1,30
Retirar as agulhas de fistulas no término das seções de hemodiálise	<ul style="list-style-type: none"> • Micropore, algodão, fita, tópico descapack 		<ul style="list-style-type: none"> • 6,00
Colocar o soro no paciente	<ul style="list-style-type: none"> • Soro fisiológico 	<ul style="list-style-type: none"> • 1 	<ul style="list-style-type: none"> • 1,25

Figura 9 – Atividades que consomem materiais de hemodiálise.

Fonte: Autora.

Em todas as atividades multiplica-se a quantidade de material utilizado, pelo preço, pela quantidade de pacientes, 140, pelas seções semanais, 3, e pelo número de semanas no mês, 4.

3.63 Materiais de expediente

No recurso materiais de expediente considerou-se como relevante a quantidade de papel e toner de impressora utilizados, conforme figura 10. Para calcular a quantidade de toner e papel utilizado em cada atividade utiliza-se o número de horas trabalhadas em cada atividade que utiliza o toner ou/e o papel. Para calcular o consumo de toner divide-se o valor do toner R\$ 760,00, de acordo com figura 10, pelo total de horas das atividades que consumiram este, 64 horas, conforme figura 11, multiplica pelo número de horas utilizadas para executar a atividade, por exemplo *comprar materiais*, 5 horas, obtendo o valor de R\$ 59,40 . Para o consumo de papel divide-se o valor do papel R\$ 100,00, de acordo com figura 10, pelo total de horas das atividades que consumiram este, 112 horas, conforme figura 11, e multiplica pelo número de horas utilizadas pela atividade, por exemplo *comprar materiais*, 5 horas, achando o valor de R\$ 4,46. Somando-se o consumo de papel com o de toner obteve-se o valor de R\$ 64,00 conforme é apresenta-se na figura 18, linha compras de materiais e coluna materiais de expediente.

Materiais de expediente (tipo).	Quantidade (unidade).	Preço (em valor monetário).
Toner	2	380
Papel	1	100

Figura 10 – Materiais de expediente.

Fonte: Autora

Apresenta-se na Figura 11 o número de horas utilizadas e as atividades que utilizam os materiais de expediente toner e papel.

Atividades dos processos de administração e recepção que consomem material de expediente.	Toner (número de horas trabalhadas)	Papel (número de horas trabalhadas)
Administração		
Compras de materiais	5	5
Controle de materiais		10
Controle de documentos	25	25
Recepção		
Controlar entrada e saída de pacientes		38
Preencher prontuários com dados dos pacientes	34	34
Total de horas trabalhadas	64	112

Figura 11 – Atividades que consomem material de expediente e o número de horas trabalhadas.
Fonte: Autora.

3.64 Insumos para lanche

Em insumos para o lanche foi utilizado como direcionador o consumo efetivo, e verificou que o consumo diário por paciente é de R\$ 1,79, obteve-se com a soma do leite consumido, café, suco, queijo, margarina, mortadela, açúcar, pão, copos e papel toalha. Multiplicou o custo diário, R\$ 1,79, pelo número de pacientes, 140, pelo número de seções semanais, 3, pelo número de semanas, 4 obtendo-se um valor de R\$ 3007,00, conforme apresenta-se na figura 18.

3.65 Materiais de limpeza

Para materiais de limpeza utilizou-se como direcionador o consumo efetivo de materiais. Para realizar a *atividade de limpar o espaço físico* utiliza-se R\$ 1553,50 de material de limpeza, sendo R\$ 480,00 de papel, R\$ 60,00 de pano de chão, R\$ 840,00 de flanela, R\$ 72,00 de detergente, R\$ 101,50 de saco de lixo. Para realizar a *atividade de desinfetar as poltronas* utiliza-se 12 litros de álcool no mês no valor de R\$ 2,50 cada litro, multiplicando-se o número de litros consumidos pelo valor obtém-se o valor de R\$ 30,00. Conforme se apresenta na figura 18.

3.66 Energia Elétrica

No recurso energia elétrica utilizou-se como direcionador o número de horas trabalhadas. O gasto mensal de energia elétrica é de R\$ 4200,00. O total de horas trabalhadas nas atividades que utilizam energia elétrica é de 2808 horas.

Para calcular o valor de consumo de determinada atividade, divide-se o total do gasto de energia mensal, R\$ 4200,00, pelo número de horas trabalhadas no mês, 2808, e multiplica pelo número de horas utilizadas pela determinada atividade, exemplo *comprar materiais* 5 horas, e acha-se um valor de R\$ 7,48, conforme apresenta-se na figura 18.

Apresenta-se na Figura 12 as horas que cada atividade consome de energia elétrica.

Atividades dos processos de administração, recepção e hemodiálise que consomem energia elétrica.	Número de horas trabalhadas.
Administração	
Comprar materiais	5
Controlar materiais	10
Controlar os documentos por convênios: SUS, CASSI, GEAP, UNIMED, CEF	25
Recepção	
Preencher prontuários com dados os pacientes.	34
Hemodiálise	
Registrar dados em prontuários eletrônicos	112
Fazer o processo de desinfecção das máquinas	840
Seção de hemodiálise	1782

Figura 12 – Atividades que consomem energia elétrica e números de horas trabalhadas.

Fonte: Autora

3.67 Consumo de água

Para o recurso água utilizou-se como direcionador o número de horas trabalhadas. O gasto mensal de água é de R\$ 4094,00 e o total de horas utilizadas foi de 2770 horas.

Para calcular o valor de consumo de determinada atividade, dividi-se o total do gasto de água mensal, R\$ 4094,00 pelo número de horas trabalhadas no mês, 2770, e multiplica

pelo número de horas utilizadas pela determinada atividade, exemplo *limpar o espaço físico*, 24 horas conforme figura 13, e acha-se o valor de R\$ 35,47, conforme apresenta-se na figura 18.

Apresenta-se na Figura 13 as atividades que consomem o recurso água e seu número de horas trabalhadas.

Atividades dos processos de serviços gerais e hemodiálise que consomem água.	Horas trabalhadas
Serviços gerais	
Limpar o espaço físico	24
Desinfetar as poltronas	12
Hemodiálise	
Registrar dados em prontuários eletrônicos	112
Fazer o processo de desinfecção das máquinas	840
Seção de hemodiálise	1782

Figura 13 - Atividades que consomem água e números de horas trabalhadas.

Fonte: Autora.

3.68 Manutenção

Na manutenção utilizou-se como direcionador o número de horas trabalhadas. O gasto mensal de manutenção é de R\$ 6710,00. O total de horas utilizadas para fazer o processo de hemodiálise é de 2622 horas, sendo 840 horas para fazer o processo de desinfecção das máquinas e 1782 gastas na seção de hemodiálise. Para calcular o valor de consumo de manutenção, divide-se o total de gasto de manutenção, R\$ 6.710,00, pelo número de horas trabalhadas, 2622, e multiplica-se pelo número de horas para fazer a atividade. Exemplo: para fazer a

atividade de desinfecção das máquinas leva-se 840 horas, $6710/2622 \times 840 =$ R\$ 2.150,00.

Conforme a figura 20.

3.69 Depreciação

Na depreciação utilizou-se para cálculo o método linear, tendo como direcionador o tempo da vida útil e o número de horas trabalhadas. Apresenta-se na Figura 14 as máquinas, móveis e utensílios e equipamentos e suas respectivas depreciações.

Máquinas, móveis e utensílios e equipamentos.	Depreciação (em valor monetário)
Máquinas de hemodiálise	7025,00
Equipamentos de processamento de dados	109,51
Móveis e utensílios	130,00
Máquinas e equipamentos de escritório	107,00

Figura 14 – Depreciação das máquinas, móveis, utensílios e equipamentos.

Fonte: Autora.

Para calcular o valor da depreciação de cada atividade que utiliza máquinas de hemodiálise divide-se o valor de R\$ 7025,00, de acordo com figura 14, pelo total de horas trabalhadas, 2622 e multiplica-se pelo número de horas de cada atividade. Exemplo: para *desinfetar a máquina* que leva 36 horas conforme figura 15, $7025/2622 \times 840 =$ R\$2.251,00, conforme a Figura 15.

Atividades do processo de hemodiálise que consomem depreciação.	Número de horas trabalhadas.
Desinfecção da máquina	840
Seção de hemodiálise	1782

Figura 15 – Atividades que consomem depreciação de máquinas de hemodiálise e o número de horas trabalhadas.

Fonte: Autora.

Os equipamentos de processamento de dados são os utilizados no processo de hemodiálise para *registrar dados em prontuários eletrônicos*, em razão disto esta depreciação é toda alocada para essa atividade, conforme figura 19.

Ainda tem a depreciação dos móveis e utensílios e a depreciação de máquinas e equipamentos de escritórios que foram alocadas somente aos processos de recepção e administração, foi utilizado um total de 74 horas. Para calcular divide-se o valor da depreciação de R\$ 237,00, pelo número de horas trabalhadas, 74, e multiplica-se pelo número de horas trabalhadas em cada atividade, de acordo com a figura 16.. Exemplo, para *preencher prontuários com dados dos pacientes*, $237/74 \times 34 = R\$ 108,90$, conforme apresenta-se na figura 18.

Atividades dos processos de administração e recepção que consomem depreciação.	Número de horas trabalhadas.
Administração	
Comprar materiais	5
Controlar materiais	10
Controlar documentos por convênios: SUS, CASSI, GEAP, UNIMED, CEF	25
Recepção	
Preencher prontuários com dados dos pacientes	34

Figura 16 – Atividades que consomem depreciação dos móveis, utensílios e equipamentos de escritório e número de horas trabalhadas.

Fonte: Autora.

3.610 Aluguel

Para o aluguel utilizou-se como direcionador a área utilizada pelos equipamentos, máquinas e pessoas. Apresenta-se na figura 17 a área que cada atividade da Clínica ocupa.

Processo/Atividade	Área (em metro quadrado)
Administração	35
Comprar materiais	1
Controlar materiais	15
Controlar documentos	1,5
Recepção	15
Controlar entrada e saída de pacientes	6
Encaminhar pacientes para o tratamento de hemodiálise	2
Preencher prontuários com dados dos pacientes	2
Serviços Gerais	10
Preparar refeições para os pacientes	4,5
Hemodiálise	190
Fazer o processo de desinfecção da máquina	2
Colocar soluções de diálise na máquina	1
Preparar a máquina instalando o conjunto capilar e linhas	1
Verificar o peso e a pressão do paciente	4
Registrar dados em prontuários comuns e eletrônicos	2
Transportar pacientes em cadeiras de rodas ou em macas	10

Figura 17 – Área das atividades e dos processos da Clínica.

Fonte: Autora.

Para calcular o valor do aluguel de cada atividade primeiro divide-se o valor do aluguel R\$ 8.810,00 pela área total de 250m², igual ao valor de R\$ 35,24m². Depois multiplica o valor do m² pela área que cada atividade ocupa. Exemplo para *comprar materiais* ocupa-se 1m², conforme figura 17, multiplica-se pelo valor do m² que é 35,24, o custo do aluguel é de R\$ 35,24. Conforme a figura 18.

3.611 Lavanderia

Na lavanderia utilizou-se como direcionador o número de tratamentos. Ao total são 140 pacientes, multiplica-se por 3 seções realizadas por semana e multiplica-se por 4 semanas, para obter-se o custo mensal. O custo unitário da peça lavada é de R\$ 1,10, e cada seção o paciente utiliza uma peça. Dando um valor total de R\$ 1848,00 ao mês, conforme a figura 18.

Apresenta-se na Figura 18 as alocações dos recursos às atividades dos processos de administração, recepção e serviços gerais.

Atividades dos processos de: Administração, recepção e serviços gerais.	Recursos (em valor monetário).										Total das Atividades	
	Mão-de-obra	Materiais para hemodiálise	Materiais de expediente	Insumos para lanche	Materiais de limpeza	Energia elétrica	Água	Manutenção das máquinas	Depreciação	Aluguel		Lavanderia
Administração	2301		233			60			128	617		3339
Compras dos materiais	52		64			7			16	35		175
Controle dos materiais	105		9			15			32	529		689
Controle de documentos por convênios: SUS, CASSI, GEAP, UNIMED, CEF, etc.	261		160			37			80	53		592
Controle de pessoal e do horário-ponto.	84											84
Recepção	1878		630			51			109	352		3020
Controlar entrada e saída dos pacientes	162		50							211		424
Encaminhar pacientes para o tratamento de hemodiálise	34									70		105
Preencher prontuários, dados dos pacientes	145		580			51			109	70		955
Serviços gerais	2625			3007	1800		53			159	1848	9492
Preparar refeições dos pacientes	477			3007						159		3643
Limpar o espaço físico	597				1554		35					2186
Desinfetar as poltronas	447				30		18					495
Organizar as rouparias para a lavanderia	78										1848	1926

Figura 18 – Alocação dos recursos às atividades dos processos de administração, recepção e serviços gerais.

Fonte: Autora.

Apresenta-se na Figura 19 as alocações dos recursos às atividades do processo de hemodiálise.

Retirar as agulhas de fistulas no término das seções de hemodiálise	174	10080									
Retirar o conjunto capilar e linhas	347										
Colocar o soro no paciente	347	2100									
Transportar pacientes em cadeiras de rodas ou em macas, quando necessário, até a recepção	186									352	
Total dos custos das atividades de hemodiálise											213411

Figura 19 – Alocações dos recursos às atividades do processo de hemodiálise.

Fonte: Autora.

Deve-se executar a próxima etapa que é alocar o custo das atividades ao objeto de custeio.

3.7 ALOCAÇÃO DAS ATIVIDADES AO OBJETO DE CUSTEIO

A soma dos custos das atividades do processo de hemodiálise considerou-se como custo das atividades da hemodiálise. Para os demais processos identificaram-se direcionadores das atividades, conforme apresenta-se na Figura 20.

PROCESSOS/ ATIVIDADES	DIRECIONADORES DE ATIVIDADES
Administração	
Compras de materiais	Horas trabalhadas
Controle de materiais	Horas trabalhadas
Controle de documentos por convênios: SUS, CASSI, GEAP, UNIMED, CEF, etc.	Número de tratamentos
Controle de pessoal e do horário-ponto	Horas trabalhadas
Recepção	
Controlar entrada e saída dos pacientes	Número de tratamentos
Encaminhar pacientes para o tratamento de hemodiálise	Número de tratamentos
Preencher prontuários e dados dos pacientes	Número de tratamentos
Serviços Gerais	
Preparar refeições dos pacientes	Horas trabalhadas
Limpar o espaço físico	Área utilizada por tratamento
Desinfetar as poltronas	Número de tratamentos
Organizar as rouparias para a lavanderia	Número de tratamentos

Figura 20 – Direcionadores de atividades.

Fonte: Autora.

Os direcionadores das atividades foram determinados mediante as observações e as entrevistas feitas. Com os direcionadores determinados calcula-se o custo das atividades dos processos de administração, recepção e serviços gerais, conforme Figura 21.

Processos/ Atividades	Direcionadores de atividades	Valor dos direcionadores Hemodiálise	Objeto de custeio (em valor mone- tário).
Administração			
Compras de materiais	5 horas	4 horas	140
Controle de materiais	10 horas	8 horas	551
Controle de documentos por convênios: SUS, CASSI, GEAP, UNIMED, CEF.	140 tratamentos	140 tratamentos	592
Controle de pessoal e do horário-ponto	8 horas	6 horas	63
Recepção			
Controlar entrada e saída dos pacientes	140 tratamentos	140 tratamentos	424
Encaminhar pacientes para o tratamento de hemodiálise	140 tratamentos	140 tratamentos	105
Preencher prontuários e dados dos paci- entes	140 tratamentos	140 tratamentos	955
Serviços Gerais			
Preparar refeições dos pacientes	80 horas	80 horas	3643
Limpar o espaço físico	104 metros qua- drado	104 metros qua- drado	2186
Desinfetar as poltronas	140 tratamentos	140 tratamentos	495
Organizar as rouparias para a lavanderia	140 tratamentos	140 tratamentos	1926
Custo das atividades de administração, recepção e serviços gerais.			11079

Figura 21 – Alocação dos custos das atividades da administração, recepção e serviços gerais ao objeto de custeio.

Fonte: Autora.

Na coluna valor dos direcionadores hemodiálise, colocou-se o valor do direcionador correspondente ao tratamento de hemodiálise. Por exemplo, para a *atividade comprar materiais* das 5 horas totais que a administração utiliza, 4 horas são destinadas para compra dos ma-

teriais de hemodiálise. Das 10 horas destinadas para a *atividade controlar materiais*, 8 horas são destinadas para o controle dos materiais de hemodiálise. Das 8 horas para a *atividade controle de pessoal e do horário-ponto*, 6 horas são destinadas para o controle do pessoal da hemodiálise.

Na coluna objeto de custeio alocou-se o custo de cada atividade, apresentado na figura 18, na coluna total das atividades, para o tratamento de hemodiálise, dividiu-se o custo total de cada atividade pelo direcionador da atividade, apresentado na figura 21, e multiplicou pelo valor do direcionador do tratamento de hemodiálise. Exemplo, para executar a *atividade comprar materiais*, divide o custo total desta, R\$ 175,00 de acordo com a figura 18, pelo direcionador de custo 5 horas e multiplica pelo valor do direcionador de hemodiálise 4 horas, conforme figura 21, obtendo o valor de R\$ 140,00.

Apresentou-se na figura 21, na última linha, o custo total das atividades dos processos de administração, recepção e serviços gerais alocados à hemodiálise, no valor de R\$ 11.079,00.

3.8 CUSTO DE UM TRATAMENTO DE HEMODIÁLISE

Somando-se o custo das atividades de hemodiálise, R\$ 213.411,00, apresentado na figura 19, com o custo das atividades dos processos da administração, recepção e serviços gerais, R\$ 11.079,00, apresentados na figura 21, obtém-se o custo total dos tratamentos de hemodiálise, de acordo com a figura 22. Dividindo o custo total pelo número de tratamentos, 140, acha-se o custo de um tratamento de hemodiálise por paciente, R\$ 1.603,50, apresentado na Figura 22.

Processo	Hemodiálise
Custos das atividades de hemodiálise	R\$ 213.411,00
Custo das atividades de administração, recepção e serviços gerais.	R\$ 11.079,00
Custo Total	R\$ 224.490,00
Número de Tratamentos	140,00
Custo por Tratamento	R\$ 1.603,5 0

Figura 22 – Custo de um tratamento de hemodiálise.

Fonte: Autora.

Assim verifica-se que este trabalho auxiliará a Clínica a solicitar recursos adequados dos planos de saúde, SUS e pacientes particulares que cubram seus custos para que esta não tenha prejuízo.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Mediante a pesquisa realizada constatou-se que a informação de custos quando precisa, clara e confiável tem muita utilidade para uma prestadora de serviço da área da saúde. Para uma empresa obter esta informação é necessário que ela utilize um sistema de custeio que seja adequado as suas necessidades.

Observou-se que as empresas da área da saúde por estarem continuamente investindo em tecnologia, equipamentos e medicamentos, os seus custos aumentam. E por seu público exigir cada vez mais qualidade do serviço prestado e com baixo custo, estas empresas têm que investir em um sistema de custos que proporcione o custo real de um tratamento, para que estas consigam alocar adequadamente os recursos visando à qualidade de seus serviços.

O custeio baseado em atividades (ABC) diferencia-se dos demais custeios em razão das atividades consumirem recursos e os serviços consumirem atividades. Proporcionando fazer uma adequada alocação dos recursos e identificação das atividades que não estão agregando valor ao serviço prestado.

4.1 QUANTO AOS OBJETIVOS PROPOSTOS

Constatou-se que o sistema baseado em atividades pode ser aplicado numa Clínica de Hemodiálise da Grande Florianópolis para apuração do custo de um tratamento de hemodiálise. Em virtude de ter-se conseguido identificar os processos desta Clínica necessários para realização de um tratamento, suas principais atividades e os recursos necessários para realização destas.

A partir disto determinou-se os direcionadores utilizados para alocação dos recursos às atividades e a alocação destas ao objeto de custeio. Posteriormente obteve-se o custo total do tratamento de hemodiálise.

Concluiu-se que este trabalho, se adotado pela empresa que foi objeto de estudo, terá grande contribuição, em virtude de ela estar podendo saber o custo de um tratamento de hemodiálise e a com isso poder estar controlando melhor suas atividades e seus recursos. Proporcionando o não desperdício destes recursos, a identificação das atividades que não estiverem agregando valor ao tratamento de hemodiálise, a melhoria da qualidade de seus serviços e uma tomada de decisões relacionadas com a redução de custos.

4.2 QUANTO A SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

Realizar um estudo comparativo de Clínicas de hemodiálise com a finalidade de verificar as diferenças de valores e sua conseqüente qualidade no trabalho com pesquisa junto a clientes (pacientes).

E realizar um estudo sobre Clínicas de Saúde, consideradas “Hotéis de Saúde”, mostrando a viabilidade econômica com a diminuição dos custos pela terceirização.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Margarida de. *Introdução à metodologia do trabalho científico*. São Paulo: Atlas, 1993.
- ANTHONY, Robert N. e GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2001.
- ATKINSON, Anthony A. et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- BEULKE, Rolando; BERTO, Dalvio José. *Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres*. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2000.
- BEUREN, Ilse Maria et al. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo, 2003.
- BRINSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1996.
- CHING, Hong Yuh. *Gestão baseada em custeio por atividades = ABM – activity based management*. São Paulo: Atlas, 1995.
- FALK, James Anthony. *Gestão de custos para hospitais: conceitos, metodologias e aplicações*. São Paulo: Atlas, 2001.
- GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. *Contabilidade de custos*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.
- HORNGREN, Charles T.; SUNDEM Gary L.; STRATTON, Willian O. *Contabilidade gerencial*. 12.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de contabilidade de custos: contém ABC*. 2. ed. São Paulo, 2000.
- MARTINS, Domingos dos Santos. *Custeio hospitalar por atividades: Activity based costing*. São Paulo: Atlas, 2002.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- PEREZ Jr, José Hernandez; OLIVEIRA, Luiz Martins de; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 1999.

SALOMON, Délcio Vieira. *Como fazer uma monografia*. 6. ed., Belo Horizonte: Interlivros, 1978.

SEVERINO, Antonio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 19. ed. São Paulo: Cortez Editora, 1993.