CUSTEIO DIRETO EM SERVIÇOS DE SAÚDE

Francisco de ASSIS COELHO
Universidade de Taubaté, San Paulo
(brasil)

RESUMO

O texto procura mostrar a aplicação prática do Método de Custeio Direto no processo de fornecimento de sangue de um Hemonúcleo da rede pública. Oferece aos Gestores de Hemonúcleo uma contribuição para o aperfeiçoamento das funções de controle e para o processo executado no desempenho de suas atividades. Com a investigação dessas atividades, obtêm-se informações substanciais para a análise de custos, e para a verificação de como essas atividades estão relacionadas para a geração de receitas (reembolso) e consumo de recursos. Apresenta, de forma concisa, distinção entre Custeio Direto e Custeio Variável, embora seja conceito não muito difundido com clareza tendendo a uma condição híbrida entre esses dois Métodos de Custeio. Procura chamar também a atenção para a necessidade da doação de sangue, citando fatores administrativos e sociais que afetam o desempenho de um Hemonúcleo.

PALAVRAS-CHAVE: Custeio direto, metodologia de custeio, processo, atividades, Hemonúcleo.

1. Introdução

Um Hemonúcleo tem entre as suas atribuições implantar sistema de obtenção e coleta de sangue, utilizando obrigatoriamente a doação voluntária, não remunerada; realizar fracionamento de sangue, preparação e armazenamento de seus componentes; proceder a exames laboratoriais imunológicos; classificar os grupos sangüíneos ABO e RH; e distribuir sangue, componentes e derivados para a rede hospitalar de sua abrangência.

Para o desenvolvimento das atribuições é necessário sacrifício financeiro reembolsado pelo Governo.

A remuneração (reembolso) da produção do Hemonúcleo é completamente atípica, uma vez que ocorre imediatamente ao se completar o processamento do produto, independentemente se o mesmo foi para o estoque, interrompido, após finalizar algumas das fases do processo (triagem e coleta) ou entregue para a rede hospitalar.

Diante da complexidade das atividades de um Hemonúcleo, que trabalha com uma única matéria-prima, a qual tem de ser conquistada, jamais remunerada, e cuja qualidade terá de ser total, não se admitindo qualquer risco, fica a pergunta: Qual Metodologia de Custeio aplicar?

Poder-se-ia aplicar quaisquer metodologias das várias existentes, mas foi observado no inicio da pesquisa e confirmado, ao longo dos trabalhos de levantamento de dados e averiguação do comportamento da relação custo/reembolso, que a produção é faturada no próprio período em que se completou o processamento. Assim, a aplicação do Custeio Direto traz informações relevantes para a tomada de decisão, e, neste caso, não fere os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (Competência e Confrontação).

2. Objetivo

A pesquisa visa demonstrar a aplicação prática do método de Custeio Direto em Processo. Com isso, apresentar para os gestores de Hemonúcleo da Rede Pública uma contribuição para o aperfeiçoamento do processo de fornecimento de sangue.

Além da aplicação da Metodologia do Custeio Direto ao processo de fornecimento de sangue, foram apresentados alguns levantamentos das atividades e recursos a título de contribuição, para que os gestores tenham uma melhor visão do desempenho e aproveitamento das informações de custos para a tomada de decisão.

3. Justificativa

Paralelamente às instituições hospitalares, existem outras instituições que fornecem materiais e serviços de vital importância para o corpo clínico dos hospitais, que não podem falhar quanto ao fornecimento e qualidade dos materiais ou serviços, sob pena de conseqüências irreparáveis e até fatais.

Uma dessas instituições é o Hemonúcleo, que fornece sangue aos pacientes dos hospitais. Em vista dessa complexidade, torna-se uma prática usual

dos Hemonúcleos da Rede Pública controlar os gastos sem qualquer vinculação com os processos ou atividades, sem verificação quanto ao fato de o serviço prestado ser ou não reembolsado e, quando reembolsado, se os custos são cobertos.

4. Metodologia

A metodologia descreve as etapas e a técnica utilizadas para se alcançar determinado fim. Na elaboração desta pesquisa, será utilizada a experiência profissional do pesquisador, por meio de um estudo de caso.

Em estudo de caso analisam-se os aspectos entre teoria e prática. Além disso, englobam-se vários fatores, que partem de experiências realizadas e da capacidade de adaptação à solução de cada situação. Por essa razão, o estudo de caso propicia uma associação entre situações reais, possibilitando analisar e levantar problemas práticos de um determinado momento e o consenso da análise geral dos resultados alcançados.

O estudo de caso parte de um problema específico, descreve-o, compara-o e estabelece uma situação pela qual identifica o problema e as possíveis soluções.

5. Histórico

De acordo com os preceitos constitucionais de que “ao poder público compete a regulamentação, fiscalização e controle das ações, devendo a sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros” (art. 197 da Constituição Federal), o suprimento de sangue e hemoderivados tem o seu gerenciamento, formulação da política, fiscalização e controle sob a responsabilidade da área de Sangue da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa). A prestação de serviços hemoterápicos é da responsabilidade da hemorrede pública estadual e municipal (Hemocentros e suas unidades), complementada pela iniciativa privada (Serviços de Hemoterapia e Bancos de Sangue).

A participação efetiva do Ministério da Saúde na formulação da política e da gestão da hemoterapia nacional deu-se a partir de 1980, com a criação do Programa Nacional de Sangue e Hemoderivados (Pró-Sangue), hoje na área de Sangue da Anvisa. Com a criação do Pró-Sangue e a concomitante proibição da doação remunerada, a melhoria da qualidade da hemoterapia brasileira foi evidente e reconhecida nacional e internacionalmente. Os Hemocentros, geralmente associados a Universidades, têm contribuído marcadamente na formação de recursos humanos e no desenvolvimento científico e tecnológico da área, para garantir a qualidade do sangue transfundido no País.

No final da década de 80, o Governo Federal resolveu firmar parceria com as instituições de ensino superior na área de saúde.

O objetivo era envolver as instituições de ensino superior na atividade de execução do processo de fornecimento de sangue para a sociedade. Dessa forma, foi possível a formação de mão-de-obra qualificada, com a colocação de disciplinas na área de hemoterapia e hematologia em seus cursos.

Para sanar as deficiências e desigualdades, o Ministério da Saúde elegeu o Programa de Garantia da Qualidade do Sangue como uma das grandes Metas Mobilizadoras Nacionais, dentro do Programa Brasileiro de Qualidade e

Produtividade (PBQP), atestando o comprometimento e decisão do Ministério e do Governo Federal em resolver o angustiante problema social, que é a insegurança e os receios do paciente, quando da indicação de uma transfusão de sangue.

Para os gestores e executores do programa hemoterápico brasileiro e para entidades representativas dos usuários, que elegeram a meta proposta pelo Ministério da Saúde, "Sangue – com garantia de qualidade em todo o seu processo até 2003", foi unânime o sentimento de que era chegado o momento de impulsionar a hemoterapia brasileira, garantindo a todos uma transfusão de sangue segura e de padrão internacional, padrão esse já atingido pelos melhores serviços do País.

Essa meta foi lançada pelo Presidente da República, em 28 de maio de 1998, tendo o Ministério da Saúde dado início a um amplo debate, com a participação ativa da sociedade, sobre estratégias para atingir a meta proposta para o sangue.

Com a entrada em vigor da Lei 10.205, de 21 de março de 2001, que aguardava aprovação no Congresso Nacional havia nove anos, a política de sangue, de componentes e de hemoderivados que o Ministério da Saúde vinha desenvolvendo desde 1998 recebeu grande impulso. O objetivo é garantir o acesso de todos os brasileiros a sangue com qualidade e em quantidade suficiente.

No artigo 8º, a Lei estabelece que a Política Nacional de Sangue, Componentes e Hemoderivados, a ser formalizada pelo Ministério da Saúde, terá por finalidade garantir a auto-suficiência desses produtos no País. Nesse sentido, o ministério já deu o primeiro passo, ao programar a construção de duas fábricas de hemoderivados, ora em fase de planejamento e seleção da tecnologia de produção a ser adotada.

Dentro de três anos, as fábricas produzirão componentes hemoderivados, como fatores de coagulação, albumina e imunoglobulina, que irão suprir a demanda atual do País por esse tipo de produto. Com a produção sendo realizada no país, serão economizados anualmente cerca de R$ 150 milhões, uma vez que hoje 98% desses produtos são comprados no exterior.

Entende-se por sangue os componentes e hemoderivados, os produtos e subprodutos originados do sangue humano venoso, placentário ou de cordão umbilical. Eles são indicados para diagnóstico, prevenção e tratamento de doença. São definidos como segue:

a) sangue: a quantidade total de tecido obtido na doação;
b) componentes: os produtos oriundos do sangue ou do plasma, obtidos por meio de processamento físico;
c) hemoderivados: os produtos oriundos do sangue total ou do plasma, obtidos por meio de processamento físico-químico ou biotecnológico.

6. Sistema de Custo e Método de Custeio

Com o significativo aumento de competitividade, o qual vem ocorrendo na maioria dos mercados, sejam industriais, sejam comerciais, sejam ainda de serviços, os custos tornaram-se altamente relevantes, quando da tomada de decisões em uma empresa. Isso ocorre porque, devido à alta competição

existente, as empresas já não podem mais definir seus preços de acordo com os custos incorridos, e sim com base nos preços praticados no mercado em que atuam. O conhecimento dos custos é vital para se saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não é rentável, se é possível reduzir os custos.

A Contabilidade de Custos emprega vários sistemas que representam conjuntos de critérios, convenções, procedimentos e registros que interagem, de modo coordenado, para atender a determinadas finalidades.

Segundo Cassaro (1999), o conceito de sistema no campo empresarial, é o seguinte:

> Sistema é um conjunto de funções logicamente estruturadas, com a finalidade de atender a determinados objetivos. (*op. cit.*: 25)

De acordo com Guerreiro (1984) *apud* Dias Filho (2000), sistema de custo é:

> [...] um conjunto de elementos interdependentes que interagem na consecução de um objetivo comum, coletando, processando e gerando informações derivadas do desempenho das operações. Esse autor explica que os objetivos específicos de um sistema de custos dependem fundamentalmente dos modelos decisórios dos usuários das informações contábeis. (*op. cit.*: 2)

Martins (2001: 28) afirma que, devido às necessidades de dados para controle e decisão, além da avaliação de estoques, é comum vermos empresas adotarem sistemas de custos repentinamente, acreditando em resultados imediatos. Talvez acreditem que isso constitua uma panacéia, que seja sua solução.

Isso não é verdade. Primeiro, porque nenhum sistema é capaz de resolver todos os problemas; segundo, porque, para atingir sua capacidade de funcionar como instrumento de administração, precisa desenvolver-se e aprimorar-se. Sistemas de custos dependem primordialmente de pessoas, não de números, papéis e rotinas.

Para Martins (2001: 41), Custeio significa método de apropriação de custos. Assim, existem: Custeio por Absorção, Custeio Variável-Direto, Custeio Padrão, RKW, ABC etc.

Santos (1998) define Método de Custeio:

> [...] é o critério utilizado por uma unidade, para apropriar os custos dos fatores de produção às entidades objeto de custos. Um método de custeio deve fornecer um tratamento adequado para identificar os custos de produção. (*op. cit.*: 66)

7. Custeio Variável - Custeio Direto

Iudícibus (1998: 179) afirma que existe um método de custeamento da produção que aloca à produção apenas os custos variáveis, considerando todos os custos fixos como custos do período. Esse Método é denominado custeamento

Variável ou Direto. A premissa dessa concepção é que o volume de produção independe dos custos fixos (dentro de certos limites), e não tem sentido alocar tais custos à produção.

Leone (2000: 405) também define que:

> [...] o Custeio Variável ou Direto é um método de custeio que carrega os produtos somente com os custos que variam diretamente com o volume.

A técnica do custeamento direto segue o princípio de não ratear e não distribuir ao custo dos produtos ou dos serviços as parcelas de custos fixos. Nesse caso, os valores dos custos fixos são levados para o Resultado do Exercício, não sendo computados, portanto, como custos integrantes da série de produtos ou serviços elaborados pela Empresa.

Para Silva (1980: 36-38), Custeio Variável e Custeio Direto não são iguais, embora o Custeio Direto não seja bem distinguido do Custeio Variável. O Custeio Direto deveria admitir apenas os custos facilmente identificáveis com o produto, fossem variáveis e/ou fixos. A lógica desse critério seria de que apenas os custos indiretos aos produtos existiria de qualquer maneira, independentemente da produção a curto prazo.

Parece-nos um conceito não muito difundido com a clareza indispensável, tendendo a uma condição híbrida com o Custeio Variável.

Silva (1980) afirma que:

> [...] O Custeio Variável, a rigor, atribui a produtos apenas os custos eminentemente variáveis em relação ao volume de produção e venda objeto da formação de preço, aos quais é somada uma contribuição (margem) para cobrir os outros custos (fixos) e o resultado esperado na empresa. Assim, são evitados os problemas naturais dos rateios, mas só de custos fixos; face à dificuldade de sua mensuração, os custos variáveis indiretos são rateados, embora talvez não muito freqüente em composição de preços, pois quase sempre os custos variáveis são também diretos. (op. Cit.: 46).

Já o Custeio, ora denominado Direto,

> [...] complementa de alguma maneira o Custeio Variável, atribuindo aos produtos os custos estritamente diretos, identificáveis, sejam variáveis e/ou fixos; para a formação de preço, é adicionada uma contribuição (margem) para compensar outros custos (indiretos) e o resultado planejado. São, portanto, amplamente evitados os inconvenientes normalmente decorrentes de bases de rateio de custos indiretos, sejam variáveis e/ou fixos. A principal propriedade dessa complementação do Custeio Variável talvez resida no aspecto de que, pelo Custeio essencialmente Direto, são

> considerados como custos dos produtos somente aqueles que puderem ser eliminados em função do produto cujo preço estiver em decisão. (op. Cit.: 46)

Ao se analisar as palavras de Silva (1980), pode-se concluir que realmente Custeio Variável é diferente de Custeio Direto. Vejamos:

Para Martins (2001),

> Custeio Variável é muito mais conhecido por Custeio Direto, mas preferimos aquela forma, porque esse método significa apropriação de todos os custos variáveis, quer diretos quer indiretos, e tão somente dos variáveis. (Custeio Direto pode dar a impressão de que só se apropriam os custos diretos, mas isso não é verdade; alias, fica agora clara a distinção entre Custo Direto e Custeio Direto). (op. Cit.: 215-6).

Na continuação, o mesmo autor, refere:

> Com base, portanto, no Custeio Direto ou Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para o estoque só vão, como conseqüência, custos variáveis. (op. Cit.: 216).

Assim como Martins, Ching, Horngren, Leone e outros afirmam que Custeio Variável e Custeio Direto são iguais; por outro lado, admitem que Custo Direto e Custo Variável não são, e Custeio Direto não considera todos os Custos Diretos para custear o objeto de custeio.

Isso leva ao equívoco, induzindo o ensino da Contabilidade de Custo a confundir o aprendizado, pois quando esses autores afirmam que os Custos Variáveis quase sempre são Diretos, não se pode afirmar que Custeio Variável é igual a Custeio Direto, pois quase sempre não é sempre.

Iudícibus (1998) ao conceituar Custeio Variável, afirma:

> [...] Método esse denominado Custeamento Variável ou Direto, e complementa (grifo nosso), a premissa desta concepção é que o volume de produção independe dos custos fixos (dentro de certos limites), e não tem sentido alocar tais custos à produção. (op. Cit.: 179).

Esse autor faz um alerta: “o volume de produção independe dos custos fixos, dentro de certos limites.”

Isso significa que toda empresa possui despesas e custos fixos diretos correspondendo à capacidade orçada, que, embora seja Custo Direto, não varia diretamente com a variação da produção, citado por Silva (1980).

Na aplicação prática do Custeio Direto em Hemonúcleo, podemos observar claramente essa diferença, pois o recurso mão-de-obra direta é mantido mesmo com variações elevadas na produção (acima de 30%), por se tratar de

produto cuja matéria-prima deve ser conquistada e a mão-de-obra muito bem preparada para o desempenho do processamento, não admitindo o risco de comprometimento da qualidade.

Santos e Ninin (2000: 22-37) pesquisaram as práticas dos sistemas de custos utilizados em empresas que compõem o quadro das "500 melhores e maiores", publicado anualmente pela Revista Exame.

Inicialmente foram selecionadas empresas do estado de São Paulo – região de Ribeirão Preto, cujos questionários foram apresentados pessoalmente pelos pesquisadores, e enviados via Internet para mais 137 empresas, das quais 28 enviaram resposta.

Com base na pesquisa, os autores afirmam:

> [...] com relação ao custo de mão-de-obra direta, em 62% dos casos apresenta-se como um Custo Fixo para a empresa. (op. cit.: 27).

A análise da variabilidade dos custos, diante de parâmetros selecionados (base de volume), resulta no aparecimento de alguns comportamentos que podem ser bem definidos em termos matemáticos, constituindo relações inteligíveis e perfeitamente utilizáveis em modelos de planejamento, controle e tomada de decisões.

Com relação ao comportamento dos custos, é mais comum classificá-los em Custos Fixos e Variáveis.

Segundo Hansen e Mowen (2001),

> Custos Fixos são custos que no seu total são constantes dentro de uma faixa relevante enquanto o nível do direcionador de atividade varia. Faixa relevante é a faixa na qual o suposto relacionamento de custo é válido para as operações normais de uma empresa.. (op. cit.: 88)

Já os Custos Variáveis:

> [...] são definidos como custos que no total variam em proporção direta às mudanças em um direcionador de atividade. (op. cit.: 89)

8. Aplicação Prática

O Hemonúcleo em que foi desenvolvido o trabalho está localizado no Estado de São Paulo, na região do Vale do Paraíba, na cidade de Taubaté, na Avenida Granadeiro Guimarães nº 270, Centro. Foi instalado dentro do Hospital Universitário em 30/11/1989, por meio de convênio entre o governo do Estado e a Universidade de Taubaté.

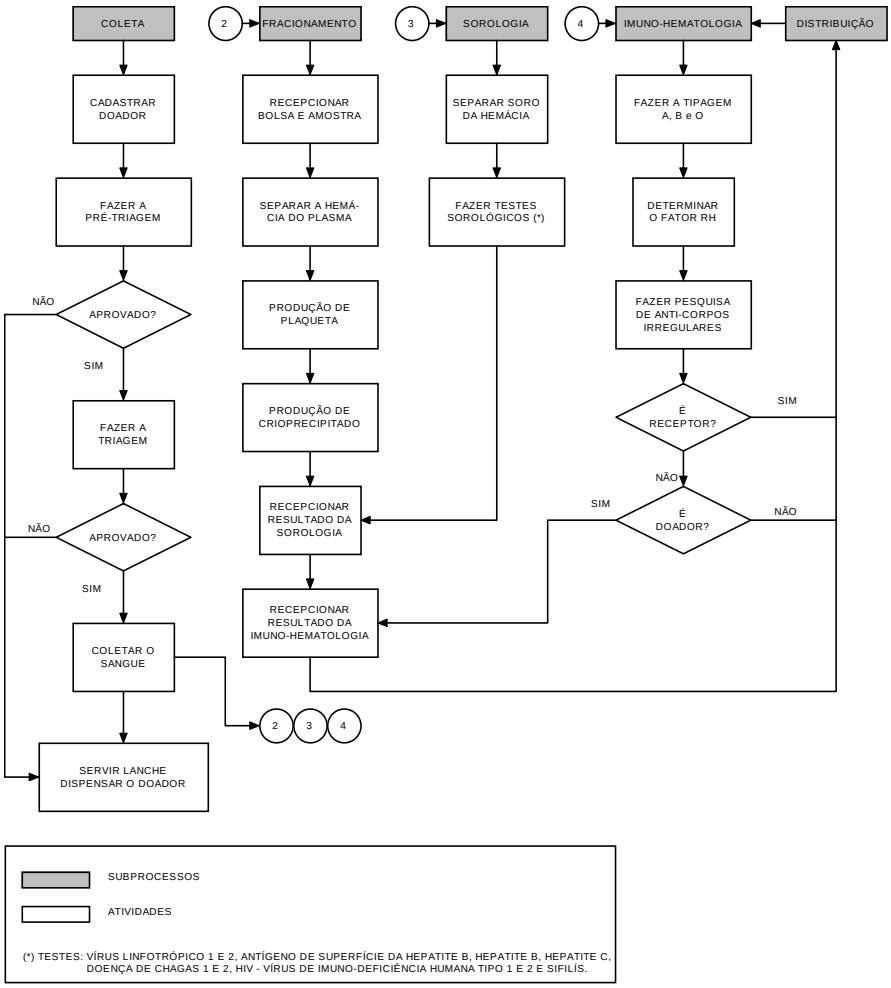
Esse Hemonúcleo, além de suas atividades específicas como responsável pelo fornecimento de sangue para 27 cidades da região do Vale do Paraíba e litoral norte do Estado de São Paulo, executa também as rotinas de agência transfusional para o Hospital Universitário, além de oferecer suporte técnico para as demais unidades hospitalares da região.

8.1 Arquitetura/mapeamento do processo de fornecimento de sangue

O processo fornecimento de sangue compreende desde a campanha para conseguir doador, o cadastro desse doador, exame para avaliação do doador (pré-triagem), entrevista (triagem), coleta do sangue, fracionamento, testes sorológicos, tipagem sangüínea, fator RH, pesquisa de anticorpos irregulares, armazenagem, até a entrega da bolsa de sangue para a Agência transfusional da unidade hospitalar que fará a transfusão.

O processo foi fragmentado em subprocessos, e os subprocessos, em atividades, para melhor clareza no acompanhamento das atividades do Hemonúcleo.

Figura 1: Processo de fornecimento de sangue



Fonte: Elaborado pelo autor

8.2 Análise dos Resultados Econômicos

A possibilidade de acompanhar os custos do processo de fornecimento de sangue é fundamental para o gerenciamento de um Hemonúcleo que atenda pacientes do sistema SUS, e até mesmo outros pacientes, particulares ou conveniados. Conhecer os custos e compará-los com o reembolso é um fator a considerar nas negociações dos Hemonúcleos com suas fontes pagadoras, além de seguir o aprimoramento organizacional.

A metodologia do Custeio Direto aplicada no Hemonúcleo permite saber com exatidão os custos diretos do processo de fornecimento de sangue, oferecendo os custos e margem de contribuição para comparação nas diversas fases, de acordo com o reembolso do governo.

Quadro 1 - Valores determinados pelo governo para reembolso dos custos (remuneração unitária)

Coleta	R$12,55
Processamento e fornecimento do sangue	R$87,27
Total	**R$99,82**

Fonte: Planilha de faturamento do Hospital Universitário – fornecida pelo SUS

Para o atendimento dos candidatos até a iniciação da coleta do sangue, mas não concluída, o Hemonúcleo recebe a importância de R$ 12,55, cujo reembolso corresponde ao custo unitário do subprocesso coleta.

Após a coleta, o Hemonúcleo recebe o reembolso do processo completo, totalizando R$ 99,82 por bolsa de sangue processada, o que corresponde a R$ 87,27 de reembolso para os demais subprocessos.

Tabela 1 - Total de candidatos a doação em 2003

Mês	**Coleta interna**		**Coleta Externa**		**Total**	
	Apto	**Inapto**	**Apto**	**Inapto**	**Apto**	**Inapto**
Janeiro	832	169	544	59	1.376	228
Fevereiro	1.000	252	808	143	1.808	395
Março	885	207	742	165	1.627	372
Abril	924	269	657	111	1.581	380
Maio	902	240	899	176	1.801	416
Junho	788	236	910	188	1.698	424
Julho	809	218	679	98	1.488	316
Agosto	932	242	690	116	1.622	358
Setembro	1.096	355	970	167	2.066	522

Outubro	676	247	679	105	1.355	352
Novembro	783	179	684	119	1.467	298
Dezembro	598	197	515	93	1.113	290
Total					**19.002**	**4.351**

Fonte: Elaborado pelo autor

Os subprocessos Fracionamento e Distribuição não possuem material direto, uma vez que o primeiro trabalha com o processamento (centrifugação) das bolsas de sangue e que o segundo tem o controle da documentação (registros) e da entrega das bolsas.

Tabela 2 – Custos dos recursos diretos dos subprocessos

Subprocessos	Total SD* (R$ Mil)	MD** (R$ Mil)	Custos Diretos (R$ Mil)
Coleta	174.0	260.3	434.3
Fracionamento	56.5	-	56.5
Sorologia	75.4	581.1	656.5
Imuno-hematol	15.1	70.7	85.8
Distribuição	12.8	-	12.8
Total	**333.8**	**912.1**	**1.245.9**

Fonte: Elaborado pelo autor
*** SD – Serviços diretos**
**** MD – Material direto**

Tabela 3 – Margem de Contribuição do Hemonúcleo no ano de 2003

	Coleta (R$ Mil)	Demais Subprocessos (R$ Mil)	Total (R$ Mil)
Reembolso	201.1	1.706.8	1.907.9
(-) Custos Diretos	434.3	811.6	1.245.9
(=) Margem de Contribuição	(233.2)	895.2	662.0

Fonte: Elaborado pelo autor

A Margem de Contribuição Total representa quanto o Hemonúcleo obteve de reembolso para cobrir os custos indiretos.

O Custeio Direto é mais simples, por não envolver rateios e critérios complexos de apropriação de custos, facilitando assim o entendimento dos administradores e de outros usuários não especialistas em custos.

Com o levantamento apuramos a produção do Hemonúcleo durante o exercício de 2003 (Tabela 1), e os Custos Diretos do processo de fornecimento de sangue por subprocesso (Tabela 2), e, analisando-se de acordo com a remuneração do Governo, podemos tirar algumas conclusões úteis, a saber:

Com o Custeio Direto, podemos observar claramente a influência do volume sobre o custo.

Tabela 4 – Margem de Contribuição Mensal no ano de 2003

Mês	Reembolso (R$ Mil)	Custo Direto (R$ Mil)	Margem de Contribuição (R$ Mil)	Margem de Contribuição (%)
Janeiro	137.9	93.9	44.0	32
Fevereiro	181.5	114.6	66.9	37
Março	163.4	105.9	57.5	35
Abril	158.8	103.7	55.1	35
Maio	180.8	114.3	66.5	37
Junho	170.6	109.3	61.3	36
Julho	149.3	99.2	50.1	34
Agosto	162.8	105.7	57.1	35
Setembro	207.6	123.7	83.9	40
Outubro	136.2	92.9	43.3	32
Novembro	147.2	98.2	49.0	33
Dezembro	111.8	84.5	27.3	24
Ano 2003	**1.907.9**	**1.245.9**	**662.0**	**35**

Fonte: Elaborado pelo autor

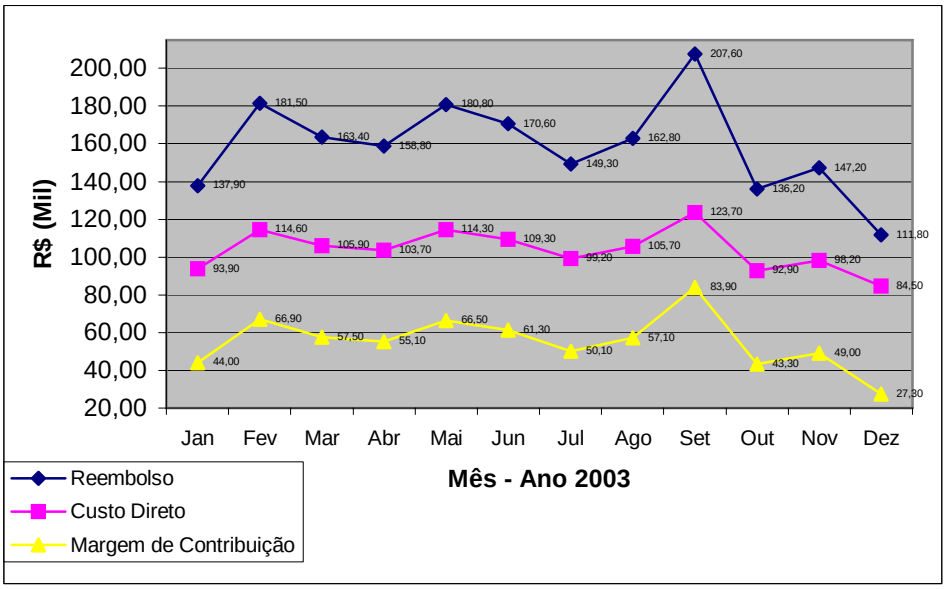
Com a apuração dos Custos Diretos do processo de fornecimento de sangue – bolsa de sangue –, a administração poderá concluir que a Margem de Contribuição corresponde a 35% do total dos reembolsos, o que permite calcular a produção necessária para cobrir os Custos Indiretos.

Exemplo: Para os Custos Indiretos de R$ 800.0MIL seria necessário o reembolso de R$ 2.285.7Mil (R$ 800.0Mil ÷ 35 ∗ 100).

O reembolso do Subprocesso Coleta não cobre nem seus Custos Diretos (Tabela 3), pois o governo não reembolsa os custos da atividade campanha, e é nesse Subprocesso que temos o maior sacrifício financeiro, concentrando o maior número de funcionários para conseguir candidatos para doar sangue, missão dificílima, hoje, em nosso país.

Observa-se, também, a discrepância entre o custo de um mês para outro, isso porque ocorre variação na produção sem a devida proporção nos custos, provando assim que, no Custeio Direto, temos custos fixos e variáveis.

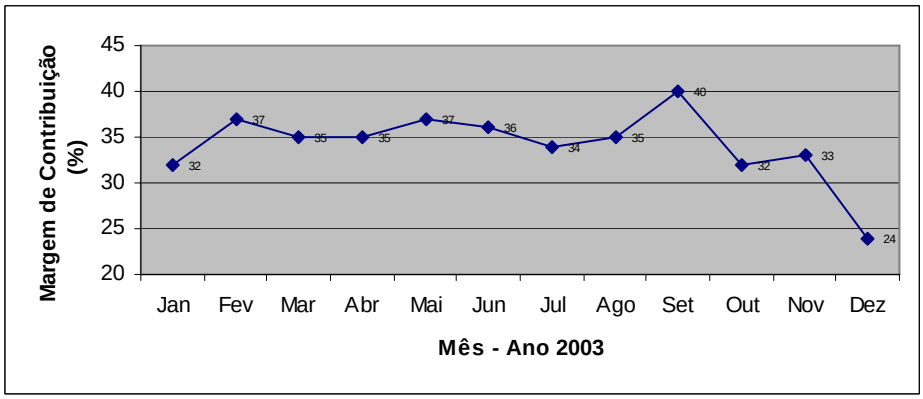
Figura 2 – Reembolso, Custo Direto e Margem de Contribuição



Fonte: Elaborado pelo autor

Nesse caso, podemos afirmar que os materiais diretos (bolsa, kit sorológico e reagentes) são variáveis; já os serviços diretos, embora representem custo direto, não variam de acordo com a produção, provocando variação na Margem de Contribuição entre 24% e 40% em relação ao reembolso (Tabela 4).

Figura 3 - Variação da Margem de Contribuição



Fonte: Elaborado pelo autor

Durante a pesquisa ficou provado, também, que o Hemonúcleo não possui sistema de custeio implantado, tampouco controle dos custos da bolsa de sangue, que é sua atividade principal.

9. Considerações finais

A aplicação prática do método de Custeio Direto permitiu analisar detalhadamente o processo de fornecimento de sangue, resultando num estudo aprofundado do mesmo, em que se detalhou o processo em subprocessos e atividades. Com a análise dessas atividades, obtivemos informações substanciais para a análise de custos, além de podermos verificar como essas atividades estão relacionadas para a geração de receitas (reembolso) e consumo de recursos. Com isso, mensuramos a distribuição dos recursos nas diversas fases do processo (subprocessos) e desenvolvemos uma visão completa e clara do processo de fornecimento de sangue, na busca pela eficácia, considerando a sua capacidade de produção.

Essa análise no Hemonúcleo é extremamente interessante, pois sabemos que no Brasil há falta de sangue, exigindo-se dos Hemonúcleos o máximo possível de produtos, com uma matéria-prima que tem de ser conquistada, jamais remunerada.

Por mais que se planeje, o previsto quase sempre não acontece, pois não se pode programar uma cirurgia de urgência ou emergência. Nesses momentos é que aparecem novos doadores, encorajados pela emoção de um parente, de um amigo ou de um conhecido do paciente que precisa de sangue, sob pena de perder a vida. É quando ocorre o pico da demanda do produto sem a sua devida proporção na oferta, mesmo com o aparecimento de novos doadores, pois isso depende até mesmo da classe social do paciente.

Normalmente, esses doadores são pessoas do mesmo meio social do necessitado, e muitos deles, quando submetidos ao processo de triagem, não são aprovados. Isso faz com que o Hemonúcleo trabalhe sem o devido reembolso, podendo observar-se que, nessa fase do processo, concentra-se o custo mais alto, em comparação com o reembolso pela execução do processo de triagem, quando o doador é considerado inapto.

Podemos também observar que esses doadores movidos pela emoção estão despreparados psicologicamente para o processo de coleta propriamente dito, não conseguindo pulsão ou não chegando ao final do processo de doação, devido à dor causada pelo medo.

Durante a pesquisa, ficou constatado que 18,63% (Tabela 1 ((4.351 ÷ (19.002 + 4.351)) x 100)) dos doadores foram considerados inaptos. Isso provoca uma ociosidade na capacidade produtiva, pois o Hemonúcleo é obrigado a manter um padrão de técnicos bem preparados e que atendam nos momentos de pico, sem risco na qualidade do sangue fornecido.

Também ficou constatado que os subprocessos de fracionamento, sorologia e imuno-hematologia (que são feitos por lote de bolsas e amostras), na maioria das vezes, são executados em números inferiores aos de sua capacidade. Uma vez coletado o sangue, não podemos simplesmente guardá-lo para

futuramente ser executado o seu processamento, sob o risco de perder a matéria-prima e comprometer a qualidade do produto, que tem de ser de 100%, uma vez que não se aceita a possibilidade de risco ao paciente que recebeu o produto inoculado.

Vale ressaltar que existem outros parâmetros que afetam o desempenho de um Hemonúcleo, tais como: aumento da utilização de sangue, o que exige do Hemonúcleo empenho extra, para atender à demanda momentânea; instituição pública e ou privada disposta a patrocinar campanhas; campanhas que muitas vezes não atingem o objetivo; massa recrutada em região de baixo índice sanitário-higiênico, entre outros.

O volume de coletas abaixo da capacidade das instalações existentes, observando-se os esforços para aumentar a oferta de bolsa de sangue, possibilita algumas considerações:

- Mesmo diante de muitas iniciativas, pelos governos federal, estadual e municipal, muitos órgãos regulamentadores de profissão têm contribuído com campanhas para recrutamento de doadores.
- A sociedade brasileira não está culturalmente madura/conscientizada da necessidade de doar sangue.
- Os governos, embora patrocinem muitas campanhas, não dispõem de recursos para os Hemonúcleos investirem no recrutamento de doadores, pois entendem que iriam usar outros meios de recrutamento, além de campanhas.
- O não reconhecimento do trabalho de campanha pelos Hemonúcleos, ou seja, que a doação deve ser altruísta, voluntária e não remunerada, direta ou indiretamente, leva os governos a não destinarem recursos para os Hemonúcleos, que dispõem de Assistente Social e pessoal da administração para esse fim. Além disso, as instalações necessárias para o planejamento e implementação dos trabalhos elevam substancialmente o custo do primeiro subprocesso.
- Embora o Decreto nº 35.110, de 15 de junho de 1992, do Governador do Estado de São Paulo, determina as atribuições da área de recrutamento e coleta, item II, "[...] diligenciar, orientar e desenvolver os meios necessários à conscientização, motivação, participação e recrutamento de doadores de sangue", não há menção ao fato de os recursos destinados para a primeira fase contemplarem desde a campanha para conquistar doadores até a coleta. Acrescente-se que a parte mais difícil é conseguir o doador.

A iniciativa de escolher a aplicação da Metodologia do Custeio Direto em Hemonúcleos da rede pública teve como justificativa, na observação deste autor, a necessidade de que este trabalho venha a contribuir para o processo de fornecimento de sangue, produto escasso e tão importante na vida humana.

A área de Controladoria, que utiliza um bom sistema de mensuração, pode traduzir as estratégias da empresa em objetivos/fatores críticos e medidas que façam a mensuração, não somente dos resultados financeiros, mas também dos fatores que levem a empresa a uma "*performance*" competitiva/social.

Nesse sentido, observamos que fatores externos, como a falta de saneamento básico e higiene por parte da população, influem diretamente no resultado financeiro dos Hemonúcleos. Por outro lado, observamos as

dificuldades nas campanhas para resolver o problema, ***déficit na oferta de sangue,*** o que ocorre por falta de cultura da população. A população procura o sistema de saúde somente quanto está doente.

Apresentamos então uma sugestão para os gestores de Hemonúcleos/saúde pública. ***"Por que não mudar o slogan das campanhas para conquistar doadores de sangue?" "CUIDE DE SUA SAÚDE, DOE SANGUE!"***

As pessoas, ao doarem sangue, estão fazendo um "*check-up*", e o governo está praticando medicina preventiva. No início, com certeza, haverá muitos doadores inaptos; porém, com o passar do tempo, haverá um aumento significativo no fornecimento de sangue, com um reflexo positivo no resultado financeiro dos Hemonúcleos e na saúde da população.

Foi observado, também, que existem vários métodos de custeio e que todos têm seus pontos positivos e negativos. O importante é que estamos evoluindo. Visões e análises diferenciadas sempre existirão, por se tratar de um campo do conhecimento que, em sua aplicação, alcança o social, provocando alterações e sendo alterado pela sociedade.

Referências

BRASIL – AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA. **Sangue e Hemoderivados**. Capturado em 13/01/2003. On Line disponível na Internet. www.anvisa.gov.br/correlatos/sangue/hemo.htm

_____ . **Constituição da República Federativa do Brasil (CF/88)**. 31. ed. at. e amp. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____ . **Decreto 3.990, de 30 de outubro de 2001**, que regulamenta o artigo 26 da Lei nº 10.205, de 21 de março de 2001, que dispõe sobre a coleta, processamento, estocagem, distribuição e aplicação do sangue, seus componentes e derivados, e estabelece o ordenamento institucional indispensável à execução adequada dessas atividades.

_____ . **Decreto 35.110, de 15 de junho de 1992**, que organiza os Núcleos de Hematologia e Hemoterapia na Secretaria da Saúde do Estado de São Paulo.

_____ . **Lei 10.205, de 21 de março de 2001**, que estabelece a política nacional do sangue para o Brasil.

_____ . **Portaria nº 1376, de 19 de novembro de 1993**, que estabelece as Normas Técnicas para Coleta, Processamento e Transfusão de Sangue, Componentes e Derivados.

_____ . **Resolução da Diretoria Colegiada – ANVISA nº 343**, de 13 de dezembro de 2.002, que estabelece o regulamento técnico para a obtenção, testagem, processamento e controle de qualidade de sangue e hemocomponentes para uso humano.

CASSARRO, Antonio Carlos. Sistemas de Informações para Tomada de Decisões. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividade aplicada no processo maternidade de uma Instituição Hospitalar**. Dissertação (Mestrado) defendida na PUC-SP, 2000.

DIAS FILHO, José Maria. **Análise do Sistema de Custeio Baseados em Padrões: Um Instrumento para a Gestão Empresarial em Ambientes Competitivos**. XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade. Goiânia-GO, 2000 – CD-ROM.

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M. **Cost Management: Accounting and Control**. Traduzido por Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thonson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T. **Cost Accounting – A Managerial Emphasis**. Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1967. Traduzido por Danilo A Nogueira. São Paulo: Atlas, 1978.
IUDÍCIBUS, Sergio de. Análise de Custos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

_____. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade Gerencial: Novos Paradigmas**. Revista Brasileira de Custos, v. 1, nº 1, p. 13-19 – 1º semestre, 1999.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Custos: Um Enfoque Administrativo**. 10 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS, Roberto Vatan dos; NININ, Alessandra Cardoso da Silva. **Realidade dos Sistemas de Custos em empresas de grande porte**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: ano IV – nº 14 – p. 22-37, Dezembro 2000.

SHANK, John K; Vijay Govindarajan. **A revolução dos Custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**; tradução Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SILVA, Ana Paula Ferreira da; SOUZA, Érica Xavier de; MIRANDA, Luiz Carlos; FALK, James Anthony. **Estudo dos Métodos de Custeio mais Utilizados pelos Hospitais de Recife**. Anais do IX Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo: Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, 2002.

SILVA, Paulo Roberto da. **Uma Contribuição à Contabilidade de Custos na formação de preços de vendas na Indústria de bens de consumo**. Dissertação (Mestrado) defendida na FEA-USP. São Paulo, 1980.

_____. **Mensuração de Desempenho Estratégico e Operacional na Excelência de Manufatura de Classe Mundial**. Tese (Doutorado) defendida na FEA-USP. São Paulo, 1993.