

GESTÃO DE CUSTOS EM LABORATÓRIO CLÍNICO

MARINÉIA ALMEIDA DOS SANTOS

Yumara Lúcia Vasconcelos

MARINETTE SANTANA FRAGA

MARIANO YOSHITAKE

Resumo:

Este trabalho tem como objetivo demonstrar a aplicação do plano de custeio para o controle gerencial de um laboratório clínico, tomando por base a metodologia do plano-seqüência. O crescimento do setor de serviços, especialmente, os serviços ligados à saúde, exige o desenvolvimento e utilização de tecnologias que sejam adequadas às particularidades dessas entidades. A metodologia empregada classifica-se como estudo de caso de natureza exploratória e como pesquisa-ação. A aplicação do plano de custeio é demonstrada, comparando as diversas unidades de ação em um laboratório clínico hospitalar e em um laboratório independente. Os resultados preliminares indicam que a elaboração do plano de custeio, com a finalidade de controle gerencial, torna-se eficiente com a aplicação do método do plano-seqüência. Embora não tenham sido testados os resultados da implantação dessa metodologia, complementada com outras formas de custeio, são apresentados modelos que demonstram, de forma prática, a sua aplicabilidade nos diversos processos e procedimentos no laboratório clínico. Espera-se contribuir com a gestão de custos dessas instituições e no processo de tomada de decisões.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

Gestão de custos em laboratório clínico

Resumo

Este trabalho tem como objetivo demonstrar a aplicação do plano de custeio para o controle gerencial de um laboratório clínico, tomando por base a metodologia do plano-seqüência. O crescimento do setor de serviços, especialmente, os serviços ligados à saúde, exige o desenvolvimento e utilização de tecnologias que sejam adequadas às particularidades dessas entidades. A metodologia empregada classifica-se como estudo de caso de natureza exploratória e como pesquisa-ação. A aplicação do plano de custeio é demonstrada, comparando as diversas unidades de ação em um laboratório clínico hospitalar e em um laboratório independente. Os resultados preliminares indicam que a elaboração do plano de custeio, com a finalidade de controle gerencial, torna-se eficiente com a aplicação do método do plano-seqüência. Embora não tenham sido testados os resultados da implantação dessa metodologia, complementada com outras formas de custeio, são apresentados modelos que demonstram, de forma prática, a sua aplicabilidade nos diversos processos e procedimentos no laboratório clínico. Espera-se contribuir com a gestão de custos dessas instituições e no processo de tomada de decisões.

Palavras-chave: Gestão de custos. Plano-seqüência. Exame laboratorial

Área temática: Gestão de custos nas empresas de comércio e de serviços

1 Introdução

A relevância da informação para as organizações é cada vez maior. A cada dia é possível verificar uma preocupação crescente com o controle eficiente de custos e a tomada de decisões lastreadas em informações confiáveis e que extrapolem o ambiente interno das organizações.

Gerir custos é um fator importante; uma questão de sobrevivência. Assim, todos os fatores conduzem a um ponto chave: as empresas precisam mudar a forma de controlar suas operações e dirigir os seus negócios.

Melhorar o resultado, quase sempre, significa gerir adequada e eficazmente os custos, haja vista que o mercado já não comporta o aumento do preço e, conseqüentemente, da receita. O cliente das instituições de saúde já não é o Estado e o particular, esses vêm sendo substituídos pelos planos de saúde, autogestão, medicinas de grupo, etc., cujo poder de negociação e controle sobre os preços das organizações de saúde é muito grande. Em muitas dessas entidades, é possível a constatação de deficiência de controles e informações gerenciais proporcionados pela Contabilidade para eficácia da gestão.

Diante do contexto atual em que se torna preponderante a adoção de modelos de gestão de custos adequados às particularidades das organizações de saúde, surge o seguinte problema:

Como o plano-seqüência de custeio pode auxiliar a gestão de custos de um laboratório clínico?

O presente estudo, gestão de custos em laboratório clínico, surgiu mediante a constatação prática da necessidade crescente dos gestores, na área de saúde, em apurar o valor dos custos de cada serviço e o resultado do negócio.

Justifica-se este artigo devido ao impacto que a utilização das informações produzidas pela Contabilidade de Custo pode trazer para o processo de decisão nos laboratórios clínicos, entidades pouco estudadas e exploradas sob esse aspecto.

O presente estudo desenvolveu-se por meio de pesquisa bibliográfica e estudo de caso. A intenção da pesquisa em aprofundar os conceitos teóricos da aplicação do plano-seqüência (PS), caracteriza-a como um estudo exploratório. No entanto, no aspecto relacionado à aplicação do método de custeio por plano-seqüência, a metodologia utilizada foi a pesquisa-ação, definida por Thiolent como:

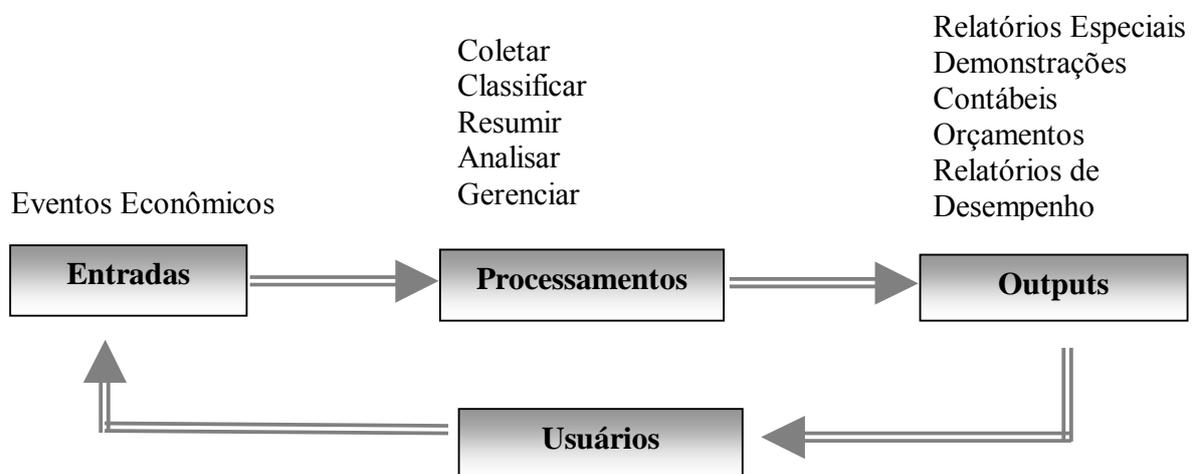
um tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo. (THIOLENT, 1998, p.14)

2 Terminologias e conceitos relevantes de custos

O estudo dos conceitos e terminologias de custos é importante para o entendimento da contabilidade de custos e gestão de custos, assim como é, de igual forma importante, o entendimento dos sistemas de informações que os produzem.

Para Moscové, Simkin e Bagranoff (2002, p. 23), um sistema de informações “é um conjunto de subsistemas inter-relacionados que funcionam em conjunto para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações para fins de planejamento, tomada de decisões e controle”.

A figura a seguir apresenta o Modelo Operacional de um Sistema de Informações Contábeis:



Fonte: Adaptado de Hansen e Mowen (2001, p. 56)

Figura 1: Modelo Operacional de um Sistema de Informações Contábeis

O sistema de informações contábeis (SIC) consiste de partes manuais e informatizadas, inter-relacionadas e interdependentes, que faz uso de processos como coletar, classificar, resumir, analisar e gerenciar dados com vistas a fornecer informações aos usuários tanto internos como externos.

De acordo com Leone (2004, p. 104), o termo custo pode ser entendido como o “gasto relacionado a um bem ou serviço utilizado para a produção de outros bens e serviços”. O autor faz distinção entre os termos custo e despesa definindo o primeiro como o valor

monetário do consumo dos fatores de produção na consecução de um bem ou serviço; e o segundo, como a valorização monetária do consumo de recursos com vistas a obtenção de receitas ou de algum benefício.

Para Hendriksen (2001, p. 235), custo “é medido pelo valor corrente dos recursos econômicos consumidos ou a serem consumidos na obtenção dos bens e serviços a serem utilizados nas operações – ou seja, trata-se de valor de troca”. Portanto, não reduz nem aumenta os lucros no momento de sua ocorrência. Já as despesas, por definição, reduzem o lucro, representando o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas.

Analisando os conceitos dos autores citados, é possível definir despesa como o sacrifício patrimonial para manutenção das atividades da empresa; geralmente, com objetivo de obtenção de uma receita. Este conceito é abrangente, pois contempla as despesas diretamente ligadas à obtenção de receita, como também àquelas relacionadas ao período, que não representam, necessariamente, um esforço para a geração de uma receita. A expressão sacrifício patrimonial, refere-se tanto ao uso ou consumo de ativos, como aos acréscimos de passivos, que irão gerar, no futuro, reduções de ativos. Custo, porém, no sentido estrito da palavra, representa o sacrifício de recursos para a geração de bens e serviços; portanto, não modifica o patrimônio líquido da entidade.

A classificação de custos em diretos e indiretos é útil para apropriação aos objetos de custo, cuja finalidade é a realização de análises de rentabilidade, controle de gastos, formação de preço e etc. Considera-se custo direto aquele que pode ser identificado de maneira fácil e diretamente ao objeto de custo em causa, ou seja, podem ser quantificados nos portadores finais, quando considerados individualmente.

Numa definição inversa, entende-se por custo indireto aquele cuja identificação ao objeto de custo é feita de forma indireta, mediante parâmetros estabelecidos previamente; portanto, não podem ser quantificados nos portadores finais. A classificação dos custos em diretos e indiretos diz respeito ao produto fabricado ou serviço prestado, e não à produção como um todo ou aos departamentos da empresa. (MARTINS, 2003)

Os custos podem ser classificados em relação ao seu comportamento em decorrência do aumento ou redução do nível de atividade. Para a verificação dessas diferenças, os custos são classificados como variáveis ou fixos.

Bruni e Fama (2002), definem custos fixos como aqueles que, em determinado período de tempo e em certa capacidade instalada, não variam, ainda que o volume de atividade da empresa se modifique, ou, até mesmo, não haja produção. Monden (1999), afirma que os custos fixos não mudam com a taxa operacional de curto prazo.

Os custos variáveis se alteram na razão direta das modificações no nível de atividade, que podem ser unidades produzidas ou vendidas, leitos ocupados, exames realizados, horas trabalhadas, etc. Em termos de planejamento, essa classificação permite ao gestor prever o que acontecerá em sua estrutura de custos em função de variações nos níveis de atividade.

A gestão de custos identifica, mensura, coleta, classifica e fornece informações que são úteis ao planejamento e processo decisório.

3 Métodos de custeio e o plano-seqüência

A escolha do sistema de custeio deve ser efetuada levando-se em consideração os objetivos que devem ser atingidos, pois dados extraídos de uma mesma fonte podem levar a resultados distintos, a depender do método utilizado. Além disso, uma empresa pode utilizar dois métodos de custeio distintos ou, até mesmo, três, de acordo com os objetivos traçados, sempre avaliando a relação custo-benefício. Assim, se a empresa quer apurar os custos para fins gerenciais, pode ser adotado, por exemplo, o custeio variável. Porém, se a finalidade for a

apuração do custo para fins de demonstrações contábeis, deve ser adotado o custeio por absorção. Nos tópicos seguintes, consta um resumo dos principais métodos de custeio.

3.1 Custeio por absorção

Por este método de custeio devem ser apropriados aos produtos todos os custos de produção, tanto diretos quanto indiretos, fixos ou variáveis. Segundo Martins (2003), o custeio por absorção é o método de apropriação derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, e consiste na distribuição a todos os produtos elaborados e serviços prestados, num determinado período, de todos os custos relativos ao esforço de produção naquele mesmo período, independentemente de serem fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. Apenas os gastos genéricos não ligados à fabricação, como os administrativos, financeiros e de vendas, não são absorvidos pelos produtos (são os chamados custos do período ou despesas).

3.2 Custeio variável

O método do custeio variável classifica os custos em função do volume de produção em custos variáveis – aqueles que variam de acordo com o volume da atividade, e custos fixos – aqueles que permanecem constantes, não variando com o volume de atividade. Por este método apenas os custos variáveis de produção são contabilizados no custo dos produtos fabricados, ao passo que os custos variáveis de administração e vendas são debitados diretamente ao custo dos produtos acabados e que vão ser vendidos.

3.3 Custeio baseado em atividade

O custeio baseado em atividade, ou custeio ABC (activity based costing), tem como premissa básica tornar o maior número de custos possível em custos diretos, por meio do uso de direcionadores de custos específicos (cost drivers).

O custeio baseado em atividade baseia-se no conceito de que produtos consomem atividades e atividades consomem recursos. (MAHER, 2001, p. 280)

O ABC busca rastrear quais atividades estão consumindo, de forma mais significativa, seus recursos. Kaplan e Norton (2004, p. 70), afirmam que o custeio baseado em atividades “permite que as empresas distribuam os custos de compra agregados entre as diferentes atividades de compra e então atribuam esses custos de atividades aos bens e serviços adquiridos de cada fornecedor”.

3.4 Plano-seqüência

As organizações desenvolvem diversas atividades no seu cotidiano que precisam ser identificadas, a fim de que os gestores possam exercer o controle das operações. O controle pressupõe que nesse cotidiano exista uma seqüência, ou seja, existam seqüências básicas de eventos que se repetem nas ações humanas. Yoshitake (2004, p. 122) define seqüência como “uma sucessão ininterrupta de planos ou cenários que formam uma unidade temática ou estrutural”.

A partir da identificação das seqüências, é possível construir um plano-seqüência para mensuração das transações e eventos de natureza econômica.

O plano-seqüência de controle gerencial, segundo Yoshitake (2004) tem por objetivo pesquisar princípios e conhecimentos, a fim de aumentar a controlabilidade das operações de uma entidade. Neste sentido, Santos (2005) afirma que a utilização do plano-seqüência de controle gerencial tem como principal finalidade o entendimento e o conhecimento detalhado de todos os processos inerentes ao objeto de estudo.

As organizações precisam de informações que possibilitem o estabelecimento de parâmetros ou padrões, assim como carecem de bases confiáveis para explicar e prever

ocorrências de custos, avaliar desempenhos, construir indicadores e avaliar se houve ou não agregação de valor às operações.

Outro conceito importante para a estruturação de um plano-seqüência (PS) é o de unidade de ação, que corresponde ao esforço que se faz para a execução de uma tarefa, sendo caracterizada por Yoshitake (2004, p. 124) como um “conjunto de atividades constituído por uma seqüência de eventos ou procedimentos”. Neste contexto, Martins (2002, p. 36), define tarefa, no ambiente hospitalar, como o “trabalho realizado por pessoas, equipamentos médicos, instalações hospitalares”.

O plano-seqüência pode ser utilizado pela contabilidade de custos com vistas à mensuração dos processos e procedimentos. De acordo com Martins (2002, p. 36), entende-se por processo “o conjunto de atividades relacionadas e interdependentes pela produção de serviços hospitalares”.

Segundo Yoshitake (2004, p. 126), o custeio plano-seqüência é um modelo que possibilita identificar as menores unidades de um processo (área de produção) ou procedimento (área de serviço). Para a realização de um procedimento, são necessárias diversas operações, que, por sua vez, geram eventos formando uma seqüência. A seqüência ou conjunto de seqüências constituem uma unidade de ação.

O laboratório clínico presta serviços de diagnóstico à saúde e precisa manter controles que permitam a mensuração dos custos incorridos, durante todo o processo, englobando tanto a fase analítica quanto as fases pré e pós –analítica. O exame compreende todos os cuidados de preparo do paciente, coleta, transporte, processamento e descarte da amostra, passando pela fase analítica, até a emissão do laudo.

4 Aplicabilidade dos conceitos de custos em um laboratório clínico

Segundo definição do INMETRO (1998), constante do BPLC, o laboratório clínico é um estabelecimento no qual se realizam exames em amostras provenientes de seres humanos para fins de prevenção, diagnósticos, prognósticos e monitorização em saúde humana. Nestes estabelecimentos, são realizados exames químicos e microscópicos do sangue, outros líquidos do organismo e tecidos.

O principal objeto de custo do laboratório clínico é o exame, o qual deve ser entregue ao paciente mediante laudo devidamente assinado pelo responsável técnico. A informação contida nos laudos deve ser correta, completa, útil, explícita e em tempo hábil. Um laudo pode conter um ou vários exames das diversas áreas. A contabilidade de custos pode fornecer ao laboratório clínico informações relacionadas ao custo final do exame, como também os custos por unidades de negócios, centros auxiliares, clientes, laudo, etc.

4.1 O Laboratório clínico e a CBHPM

Em agosto de 2003, o Conselho Federal de Medicina, por meio da Resolução 1673, implantou a Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos (CBHPM).

A CBHPM foi estabelecida a partir de um trabalho realizado pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas da USP (FIPE), por meio de solicitação da Associação Médica Brasileira - AMB e do Conselho Federal de Medicina - CFM, e contou com a participação das sociedades de especialidades médicas.

Para o levantamento de custos dos procedimentos laboratoriais, foi enviado para laboratórios, previamente selecionados, material elaborado pela FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas da Universidade de São Paulo, composto pelos seguintes itens:

- planilhas do Excel para levantamento dos custos por procedimento;
- manual de preenchimento.

Do trabalho realizado pela FIPE e entidades médicas citadas, surgiu a CBHPM, que, segundo os seus criadores, representa o parâmetro de honorários médicos que visa garantir

uma remuneração digna e equilibrada dos serviços prestados, assim como, ampliar a qualidade no atendimento ao paciente.

4.2 Aplicação do plano-seqüência de custeio em um laboratório clínico

Partindo da premissa que o plano-seqüência (PS) pressupõe a identificação da estrutura organizacional, assim como as seqüências relevantes de cada unidade da estrutura organizacional, neste trabalho, o plano-seqüência será elaborado considerando as diferenças existentes nos processos de um laboratório de atendimento interno hospitalar e de atendimento externo ambulatorial.

O plano-seqüência elaborado neste trabalho obedece à metodologia proposta por Yoshitake e possibilita o custeamento dos procedimentos de medicina laboratorial. A utilização de um sistema de apuração de custos traz benefícios que são evidentes não só na análise da viabilidade financeira, como também na análise de mudanças, seja de recursos humanos, mão-de-obra empregada, recursos materiais, reagentes e equipamentos, recursos técnicos e implementação de novas metodologias. (CARDOSO, 2003)

Para elaboração do plano de custeio seqüencial foi selecionado um grupo de exame cuja análise é realizada de forma automatizada por meio do sistema STKS, composto pelos seguintes exames: hemograma, hemoglobina, hematócrito, eritrograma, leucograma, plaquetas e coagulograma. Neste estudo, será utilizada a terminologia GE STKS, para denominar este grupo de exame, a fim de facilitar o entendimento. O STKS constitui-se no mais avançado sistema para contagem e identificação de células sangüíneas, cuja metodologia é a mais usada nos grandes serviços médicos mundiais.

Dentre os exames selecionados, consta o hemograma, que analisa as variações quantitativas e morfológicas dos elementos figurados do sangue. O sistema STKS fornece ao analista informações relevantes para as revisões pela microscopia convencional, pois, além de contar um número elevado de células, separa todos os hemogramas anormais. Assim como os demais exames, ele complementa dados clínicos para auxiliar o médico na formulação de uma hipótese diagnóstica.

O plano descritivo constante deste tópico servirá de base para a elaboração do Plano de Custeio Seqüencial, que irá mensurar cada seqüência, com vistas à apuração do custo do exame.

4.2.1 Unidades de ação de um laboratório clínico

Na primeira etapa da pesquisa foram levantadas as Unidades de Ação (UA) em um laboratório hospitalar e em um laboratório ambulatorial.

Unidades de Ação	Laboratório hospitalar	Laboratório ambulatorial
	1. Coleta	1. Recepção e cadastro de paciente
	2. Gerenciamento da amostra	2. Coleta
	3. Análise das amostras	3. Gerenciamento da amostra
	4. Composição e expedição de Resultado	4. Análise das amostras
		5. Composição e expedição de Resultado

Fonte: o autor

Quadro 1: Plano sintético comparativo com as unidades de ação

A realização de um exame em um laboratório compreende todos os cuidados, desde o preparo do paciente até a emissão do laudo, embora, em um laboratório hospitalar, esta fase

comece nas diversas unidades do hospital, ou seja, na Emergência, Internação, etc., mediante solicitação. A requisição de exame pode ser indicada no prontuário do paciente.

A etapa seguinte foi levantar as seqüências de cada UA, da fase pré-analítica, considerando as diferenças existentes em relação aos dois tipos de laboratórios. A UA correspondente à fase analítica, por ser específica para cada exame ou grupo de exame, foi detalhada no plano-seqüência do equipamento de acordo com os exames escolhidos para este estudo.

A fase pré-analítica é fator primordial para obtenção de resultados confiáveis; por essa razão a coleta deve ser realizada com o máximo rigor e os pacientes devem ser orientados, adequadamente, por escrito. (TOSATO, PILONETTO E SCARIN, 2005)

Os recursos foram classificados em quatro grupos distintos, a saber: mão-de-obra direta (MOD), materiais diretos (MD), serviços diretamente relacionados às seqüências (SD) e custos operacionais (CO), este último englobando os custos relacionados à depreciação, manutenções gerais, aluguéis, serviços de terceiros, pessoal indireto, etc.

4.2.2 Seqüências da unidade de ação 1 de um laboratório hospitalar

Unidade de ação 1	Seqüência
Coleta	1. Impressão da ordem de coleta e etiquetas;
	2. Organização da maleta de coleta;
	3. Translado ida;
	4. Coleta do material;
	5. Translado retorno;
	6. Confirmação da coleta;
	7. Confeção de esfregaço;
	8. Entrega da amostra para adequação.
	9. Supervisão e Controle

Fonte: o autor

Quadro 2: UA 1 – UA Coleta de um laboratório hospitalar

A coleta consiste no recolhimento de material do paciente com vistas à realização de exame. Os tipos de coleta identificados no laboratório hospitalar foram organizados em subseqüências para fins de alocação do custo aos procedimentos laboratoriais. A divisão em subseqüência é importante, pois existem exames cuja amostra não é colhida pelo laboratório, como exames de fezes, sangue, urina, etc, e outros cuja coleta exige mão-de-obra especializada ou demanda um tempo superior ao normal, como, coleta de secreção, hemocultura, etc.

4.2.3 Seqüências da unidade de ação 2

Unidade de ação 2	Seqüência
Gerenciamento da Amostra	1. Recebimento e checagem do material;
	2. Preparação da amostra;
	3. Encaminhamento da amostra para análise
	4. Supervisão e controle

Fonte: o autor

Quadro 3: UA 3 – Gerenciamento da Amostra

A UA gerenciamento da amostra ocorre no setor de Adequação de Material e engloba todas as seqüências relacionadas à preparação do material colhido para a análise. Tanto no laboratório hospitalar quanto no laboratório ambulatorial, as seqüências são compatíveis, por isso o detalhamento é único.

Os passos para o levantamento dos custos de cada seqüência estão descritos a seguir:

1. levantamento do material consumido em cada seqüência. Após a apuração do consumo de material no período pesquisado, foi estabelecida uma relação causal com as seqüências e verificada *in loco* a execução de cada processo para fins de confrontação;

2. levantamento do tempo gasto em cada seqüência da pré-análise. Para isto, foi realizado o acompanhamento da execução do procedimento e utilizado um cronômetro para mensurar o tempo, em segundos, despendido em cada seqüência. Em seguida foi implantado um formulário de controle de coleta, no qual os técnicos responsáveis registraram, por um período de 30 dias, o tempo empregado em cada seqüência, para fins de confrontação com o levantamento inicial e apuração do tempo médio, devidamente convertido em horas. O tempo total foi apurado mediante a multiplicação do tempo unitário pelo volume de operações ocorrido no período estudado. Assim, o fator de causa do custo da seqüência coleta de sangue, por exemplo, foi o número de coletas realizadas no período;

3. identificação dos demais recursos consumidos em cada operação. Os custos, diretamente identificáveis às seqüências, foram a estas apropriados. Para a alocação dos custos operacionais, não relacionados diretamente com as seqüências dos exames laboratoriais, foi calculada a UCO (Unidade de Custo Operacional), tomando por base os parâmetros constantes da CBHPM;

4. alocação dos custos aos procedimentos laboratoriais de acordo com o volume de exame por seqüência.

Para alocação dos materiais às seqüências, foi efetuado levantamento prévio com vistas à identificação de quais itens são consumidos em cada etapa. Em seguida, foi realizado o acompanhamento *in loco* de um processo completo, desde o recebimento da requisição até à entrega do material para o setor de análise, e marcados os itens consumidos. Os materiais foram alocados em cada seqüência do exame, de acordo com o volume de operações realizado no período.

A mão-de-obra é um fator relevante na composição do custo de um exame. Em função disso, para a mensuração adequada do custo com mão-de-obra de cada seqüência da pré-análise, foi realizado o acompanhamento *in loco* de todas as seqüências e cronometrado o tempo.

O tempo total despendido foi determinado pelo volume de operações realizadas no período. O produto do tempo total pelo custo-hora corresponde ao custo com mão-de-obra-direta (MOD) do período. Para mensuração do custo-hora, é necessário apurar o custo relacionado aos seguintes itens:

a) encargos sociais incidentes sobre o salário-hora, conforme demonstrado no quadro 26;

b) horas disponíveis durante o ano, levando-se em consideração os feriados, a carga horária, o repouso semanal obrigatório, as férias, conforme demonstrado no quadro 27;

c) encargos trabalhistas incidentes sobre os salários, tais como, férias, adicional constitucional de 1/3, décimo-terceiro salário, etc.

Todos os itens relacionados, ao serem agregados ao custo com salários e adicionais, contribuirão para a elevação do custo-hora de mão-de-obra, elemento indispensável à mensuração dos objetos de custo.

A Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos instituiu a unidade de custo operacional (UCO), incorporando os custos de depreciação de equipamentos, manutenção, mobiliário, imóvel, aluguéis, folha de pagamento, etc., calculados para os procedimentos de SADT de cada especialidade.

O valor dos portes somado a UCO representa o parâmetro de valoração dos procedimentos de medicina laboratorial, podendo variar numa faixa de 20% para mais ou para

menos. Entretanto, para a adoção dos parâmetros de honorários constantes da CBHPM será necessário um amplo entendimento entre as instituições de saúde e os seus clientes.

Considerando que a CBHPM foi elaborada a partir de um trabalho de pesquisa, cujos valores foram estabelecidos considerando a complexidade de cada procedimento, neste trabalho, foi calculado o valor da unidade de custo operacional da empresa, a fim de alocar aos exames os custos operacionais de difícil identificação com as seqüências.

O estabelecimento da UCO empresa, para fins de custeio é de grande valia e servirá, entre outros objetivos, para fins de formação de preço e confrontação da receita gerada com os custos dos serviços/procedimentos. Dessa forma, serão apurados os custos diretos correspondentes aos materiais e mão-de-obra para cada seqüência e os custos operacionais correspondentes. O ideal é o cálculo da UCO por unidade de ação. Porém, isso só é possível quando a empresa efetua o controle segregado de seus custos por centro de custos, setor, departamento, etc. O laboratório pode estabelecer unidades de custo operacional por setor, especialidade, unidade de negócio, centro de custo, equipamento e outros critérios, desde que compatíveis com as unidades de ação.

Os passos para o cálculo da UCO estão discriminados a seguir:

1. levantamento do quantitativo de exame realizado no período;
2. identificação do índice de custo operacional do exame constante da CBHPM;
3. determinação do índice de custo operacional base, representado pela multiplicação do índice de custo operacional do exame pelo quantitativo de exame realizado;
4. apuração do índice de custo operacional global;
5. levantamento do valor dos custos operacionais incorridos no período não alocado às seqüências.

A unidade de custo operacional da empresa (UCOE) será o resultado da divisão do valor dos custos operacionais pelo índice de custo operacional global, conforme pode ser verificado na figura a seguir:

$UCO_E = \frac{CO}{ICO_G}$ <p>Legenda: UCO_E = Unidade de Custo Operacional da empresa CO = Custos Operacionais do período ICO = Índice de Custo Operacional do exame Q = Quantidade de exame executada no período ICO_G = Índice de Custo Operacional global</p>	Onde: $ICO_G = \sum ICO \times Q$
---	-----------------------------------

Fonte: Santos (2005, p. 109)

Figura 2: Unidade de custo operacional da empresa

4.3 Modelo de plano-sequência de custeio laboratorial global

O Plano-sequência apresentado nesta seção pode ser considerado como um Plano de Custeio Global, pois abrange os planos de custeio de todos os exames. A soma dos custos totais de cada seqüência dos planos de custeio unitários corresponde aos custos do plano apresentado na tabela a seguir. Verifica-se que foram apresentados separadamente os custos correspondentes a materiais, mão-de-obra e demais custos operacionais. As seqüências identificadas na pesquisa podem servir, apenas, de parâmetro para a sua implementação em outras instituições de saúde.

Tabela 1 – Plano-seqüência de custeio global do GE STKS

UA	Seqüências		No. Exames	Material	Mão-de-Obra	Custos Operac.	Total STKS
Coleta	1.	Impressão da OC e etiquetas	18.279,00	84,34	84,58	0,00	169,08
	2.	Organização da maleta de coleta	18.279,00	0,00	64,41	0,00	64,41
	3.	Traslado ida	18.279,00	0,00	248,47	0,00	248,47
	4.	Coleta					
	4.1	Coleta sangue simples	16.579,00	4.442,24	1.422,18	0,00	5.864,41
	4.7	Coleta via acesso central	1.700,00	455,50	288,82	0,00	744,32
	5.	Traslado retorno	18.279,00	0,00	227,33	0,00	227,33
	6.	Confirmação da coleta	18.279,00	0,00	158,50	0,00	158
	7.	Confecção esfregaço	11.389,00	0,00	1.727,87	0,00	1.727,87
8.	Entrega da amostra para adequação	18.279,00	0,00	81,57	0,00	81,57	
9.	Supervisão e controle	18.279,00	0,00	7.336,48	0,00	7.336,48	
Totais				4.982,08	11.640,21	0,00	16.622,28
Gerenciamento da amostra	1.	Recebimento e conferência de material	18.279,00	23,27	557,22	0,00	580,48
	2.	Preparação da amostra					
	2.1	Checagem e coloração do esfregaço	11.389,00	215,81	3.897,66	0,00	4.113,47
	2.2	Centrifugação de materiais	263	2,08	2,76	0,00	4,84
	2.3	Separação e fracionamento de materiais	263	8,04	7,26	0,00	15,30
	3.	Encaminhamento da amostra para análise	18.279,00	0,00	555,11	0,00	555,11
4.	Supervisão e Controle	18.279,00	0,00	350,96	0,00	350,96	

Tabela 1 – Plano-seqüência de custeio global do GE STKS

UA	Seqüências		No. Exames	Material	Mão-de-Obra	Custos Operac.	Total STKS
Totais				249,19	5.370,97	-	5.620,16
Análise	1.	Recebimento da amostra	18.279,00	0,00	540,02	0,00	540,55
	2.	Preparação para análise	18.279,00	18.690,00	909,05	0,00	19.599,95
	3.	Análise automatizada	18.279,00	11.735,80	1.818,11	0,00	13.555,70
	4.	Análise microscópica	11.389,00	0,00	6.796,79	0,00	5.272,50
	5.	Liberação eletrônica do resultado	18.279,00	0,00	3.636,21	0,00	3.639,79
	6.	Supervisão e Controle	18.279,00	26,10	2.256,62	0,00	3.815,95
Totais				30.451,90	15.956,80	-	46.408,70
CER	1.	Recebimento e conferência de relatórios com os resultados	18.279,00	0,00	901,05	0,00	901,05
	2.	Impressão do laudo e entrega ao paciente	18.279,00	0,00	1.351,57	0,00	1.351,57
	3.	Supervisão e Controle	18.279,00	14,03	0,00	0,00	14,03
Totais				14,03	2.252,62		2.266,64
GTA	1.	Gerenciamento e controle técnico/adm.	18.279,00	0,00	0,00	25.159,33	25.159,33
Totais				-		25.159,33	25.159,33
Total Geral			18.279,00	35.697,19	35.220,59	25.159,33	96.077,15

Fonte: Santos (2005, p. 135)

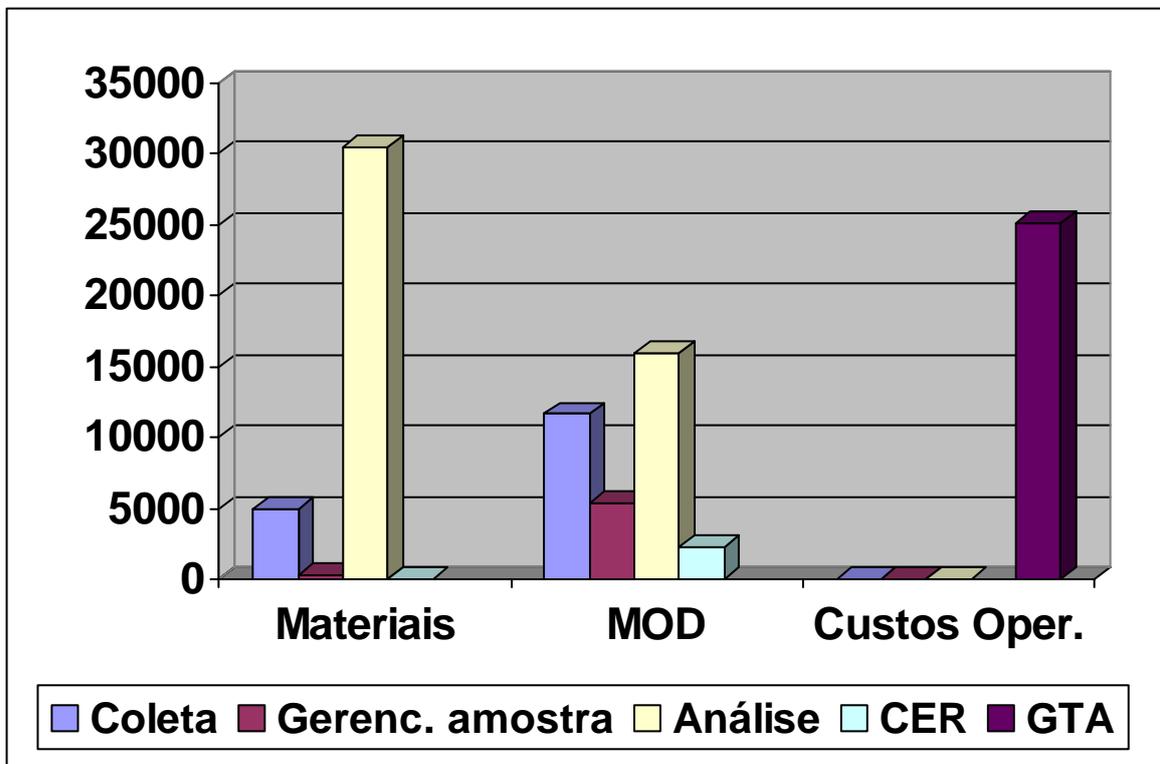
Por meio da pesquisa, foi possível verificar um custo total para o grupo de exame GE STKS no valor de R\$ 96.077,15 (noventa e seis mil, setenta e sete reais e quinze centavos), para um total de 18.279 exames.

4.3.1 Análise de custos com o plano-seqüência

A gestão de custos pressupõe a existência de controles que permitam a realização de análises de aspectos relacionados a:

- participação dos elementos de custos na composição do custo do exame;
- participação dos elementos de custos na composição do custo da unidade de ação ou da seqüência;
- participação dos elementos de custos no custo total;
- participação das unidades de ação e seqüências no custo total e do exame ;
- custo por paciente;
- participação dos custos diretos e indiretos no custo total;
- participação dos elementos de custos na receita total;
- etc.

O plano-seqüência, proposto neste trabalho, permite a criação de indicadores de desempenho, bem como, simulações de resultado mediante a alteração de eventos e condições. Por outro lado, é possível na valoração das seqüências separar custos fixos e variáveis, e, com isso, criar possibilidades de análise do ponto de equilíbrio, margem de contribuição, etc. Analisando os dados constantes da tabela 1, verifica-se que Materiais representam 37,2% do custo total, mão-de-obra participa com 36,7%, enquanto custos operacionais alcançam o montante de 26,2%. Outra forma de análise destes elementos é em relação às unidades de ação, conforme demonstrado no gráfico:



Fonte: os autores

Gráfico 1: Composição dos custos por unidade de ação

É fácil visualizar que os custos com materiais estão bastante concentrados nas seqüências coleta e análise, enquanto que a mão-de-obra está distribuída nas quatro unidades. Porém, uma boa parcela refere-se à Coleta e Análise. Já os custos operacionais, da forma como foi estruturado, estão concentrados na unidade gestão técnica e administrativa.

As seqüências identificadas na pesquisa podem servir, apenas, de parâmetro para a sua implementação em outras instituições de saúde.

5 Considerações finais

A competitividade exige decisões rápidas, com base em informações precisas e confiáveis. Neste contexto, o ambiente empresarial toma a forma de um organismo vivo, cuja vitalidade flui pela corrente informativa.

Não há mais espaço para trabalhar as informações nos limites da percepção de cada personagem ou equipes de pessoas dentro de uma organização. As informações sobre custos, para fins de gerenciais, devem estar acessíveis aos diversos gestores do negócio, os quais devem utilizá-las de acordo com os objetivos pretendidos e a competência para o seu manuseio.

O laboratório clínico, como qualquer empresa, precisa estar preparado para enfrentar o mercado competitivo. Terá condições de sobreviver no futuro quem for competente e lançar mão das ferramentas disponíveis para apoiar o processo decisório.

A pesquisa permitiu verificar que existem diferenças essenciais nas fases de execução de um exame em um laboratório voltado para o atendimento ambulatorial em comparação com o laboratório hospitalar.

Por fim, no decorrer da pesquisa, quando do levantamento da forma como se processa a execução dos exames, foi possível perceber que, a utilização dos sistemas de custeio tradicionais não possibilita uma gestão eficaz de custos. O plano-seqüência de custeio mostrou-se eficiente para essas instituições pelos seguintes motivos:

- o processo de execução de um exame engloba uma seqüência de tarefas;
- a apuração do custo do exame, mediante critérios de rateio tradicionais dos elementos de custo para os exames pode gerar fortes distorções, tendo em vista o compartilhamento dos recursos;
- o plano de custeio proposto permitiu a identificação do consumo de recursos por unidade de ação e por seqüência, gerando mais fidedignidade no custeio do exame;
- a adoção de unidades de ação e seqüências, por se tratar de conceitos de natureza gerencial, facilitou o entendimento dos gestores e coordenadores da área técnica do modelo de plano de custeio proposto. O trabalho possibilitou o entendimento dos processos e o estabelecimento de controles específicos.
- o modelo possibilita a implementação de controles nas diversas fases do processo, assim como avaliar os custos.

No decorrer da pesquisa, detectou-se que estavam sendo realizadas coletas com a utilização de seringa, cujo custo é mais elevado, em pacientes com acesso central, quando poderia ter sido utilizado tubo á vácuo. Neste aspecto, ficou evidente a contribuição da pesquisa para auxiliar a gestão de custos.

Em relação à forma de custeamento das seqüências, o trabalho foi estruturado levando em consideração as seqüências comuns a todos os exames e as específicas. Desta forma, foi apurado o custo total da pré-análise (unidades de ação coleta e gerenciamento da amostra) e da pós-análise (composição e expedição do resultado). O custo da fase analítica foi apurado apenas para o grupo de exame pesquisado (o GE STKS), por se tratar de processo específico.

O uso de cronômetro digital para apuração do tempo despendido na fase pré-analítica

ensejou a introdução de controles para mensuração do índice de ociosidade, por se mostrar relativamente alto.

Para fins de gestão de custos foi calculada a unidade de custo operacional do laboratório. O resultado da aplicação da UCO empresa pelo índice de custo operacional de cada exame possibilitou determinar o custo do exame para fins de comparação com a receita gerada. A utilização da UCO empresa contribuiu para otimizar o tratamento dos custos de difícil alocação e distribuir as despesas, por exame, guardando uma correlação com a receita.

Outro aspecto importante foi que o modelo adotado possibilitou o levantamento de planos de custeio unitários, referente a cada exame e um plano-seqüência global, envolvendo todos os exames do grupo.

Embora não tenha sido objeto deste trabalho comparar a metodologia de custeio por plano-seqüência com outros métodos, foi possível perceber que, a utilização do PS permite um controle gerencial mais acurado dos custos, levando vantagem em relação a outros métodos.

Referências

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. CFM. Resolução no. 1.673, de 7 de agosto de 2.003. AMB: 2003.

CARDOSO, S. *Contribuição para o estudo dos custos unitários das análises laboratoriais e sua comparação com os preços estabelecidos pelo sistema único de saúde – SUS em um laboratório hospitalar em 2001.* 171 f. Dissertação (Mestrado Ciências Farmacêuticas) Universidade de São Paulo – Faculdade de Ciências Farmacêuticas, 2003.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M.M. **Gestão de Custos:** contabilidade e controle. Tradução de Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S. & BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade.** Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999. 550p. Tradução de Accounting Theory.

INMETRO – Comissão Técnica de Análises Clínicas e de Patologia – CTLE-04. **BPLC:** Boas Práticas de Laboratórios Clínicos e Listas de Verificações para Avaliação. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1998.

KAPLAN, Robert S., NORTON, David P. **Mapas estratégicos:** Convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Tradução de Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

LEONE, Rodrigo José Guerra. **Dicionário de Custos.** São Paulo: Atlas, 2004.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos:** criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Domingos dos Santos. **Custeio Hospitalar por Atividades:** activity based costing. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de redução de custos**: custo-alvo e custo kaizen. Tradução de Eduardo D'Ágord Schaan. Porto Alegre: Bookman, 1999.

MOSCOVE, Stephen A.; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A. **Sistemas de informações contábeis**. Tradução de Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.

PAIVA, Eleuses Vieira (Org.). **Classificação Brasileira Hierarquizada de Procedimentos Médicos**. São Paulo: AMB, 2003.

SANTOS, Marinéia Almeida dos. *Gestão de custos por plano-seqüência em laboratório clínico*. 163 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) Fundação Visconde de Cairu. Salvador, 2005.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia da pesquisa-ação**. São Paulo: Cortez, 1998.

YOSHITAKE, Mariano. **Teoria do controle gerencial**. São Paulo: Ibradem, 2004