

MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DE CUSTOS NOS LABORATÓRIOS DE ANÁLISE CLÍNICA

Edvalda Araújo Leal

ANA PAULA PEIXOTO TEIXEIRA

MARIA ELIANA DOS SANTOS

VANESSA FARINELLI MESSAGE

Resumo:

Os laboratórios de análise clínica possuem alta complexidade na operacionalização de suas atividades, os empresários deste setor, vêm se empenhando em obter um tratamento empresarial que proporcione eficiência para realizar seu negócio com credibilidade junto a seus clientes e mantendo uma condição econômico-financeira que viabilize a competitividade da empresa. Na atividade laboratorial as etapas do processo operacional são dinâmicas e utiliza-se tanto de recursos humanos, como também de alta tecnologia. Neste contexto o controle e as informações dos custos são essenciais para avaliar os resultados econômico-financeiros da prestação de serviço. O objetivo desta pesquisa consiste em verificar a utilização das informações de custos pelos gestores dos laboratórios de análise clínica localizados na cidade de Uberlândia-MG. A metodologia utilizada caracteriza-se por um estudo descritivo, na coleta de dados utilizou-se da pesquisa bibliografia, entrevista não-estruturada e questionário. Os resultados apontam que dentro do grupo dos laboratórios de análise clínica investigados, foi observada uma aplicação parcial da gestão de custos no processo decisório.

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

Mensuração e Avaliação de Custos nos Laboratórios de Análise Clínica

Resumo

Os laboratórios de análise clínica possuem alta complexidade na operacionalização de suas atividades, os empresários deste setor, vêm se empenhando em obter um tratamento empresarial que proporcione eficiência para realizar seu negócio com credibilidade junto a seus clientes e mantendo uma condição econômico-financeira que viabilize a competitividade da empresa. Na atividade laboratorial as etapas do processo operacional são dinâmicas e utiliza-se tanto de recursos humanos, como também de alta tecnologia. Neste contexto o controle e as informações dos custos são essenciais para avaliar os resultados econômico-financeiros da prestação de serviço. O objetivo desta pesquisa consiste em verificar a utilização das informações de custos pelos gestores dos laboratórios de análise clínica localizados na cidade de Uberlândia-MG. A metodologia utilizada caracteriza-se por um estudo descritivo, na coleta de dados utilizou-se da pesquisa bibliografia, entrevista não-estruturada e questionário. Os resultados apontam que dentro do grupo dos laboratórios de análise clínica investigados, foi observada uma aplicação parcial da gestão de custos no processo decisório.

Palavras-chave: Laboratórios. Clínica. Custos. Gestão. Métodos.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços

1. Introdução

Os laboratórios de análise e patologia clínica vêm desempenhando papel cada vez mais importante no sistema de prestação de serviços de saúde no Brasil. A responsabilidade social dos profissionais dos laboratórios na comunidade é um valor que encontra receptividade, melhorando a imagem dos serviços prestados e de seus profissionais.

As sofisticações tecnológicas laboratoriais exigem profissionais especializados nessa área, tanto na análise propriamente dita, como na obtenção da matéria-prima do laboratório, ou seja, a amostra biológica, pois, mesmo os equipamentos de última geração não conseguirão minimizar os interferentes ocasionados por coleta não adequada ao tipo de exame solicitado. A obtenção de uma amostra biológica de boa qualidade exige do profissional um conhecimento específico sobre os tipos de análise e as diferentes etapas que compõem o processo de análises clínicas.

Dentre os vários aspectos de relevância para desenvolver as atividades do laboratório de patologia clínica, podemos eleger, no âmbito interno, a capacitação técnica, o controle estatístico do processo, a funcionalidade, a produtividade, o desenvolvimento econômico e a ética profissional; e, no âmbito externo, a credibilidade técnico-científica, a captação crescente da clientela, a rentabilidade e a respeitabilidade empresarial. A busca da excelência no desempenho destas ações faz com que a imagem da organização obtenha valor perante os vários segmentos que poderão compor o quadro de clientes do laboratório.

Os laboratórios de análise clínica possuem alta complexidade econômica na operacionalização de suas atividades. Os empresários deste setor vêm se empenhando em

obter um tratamento empresarial que proporcione eficiência suficiente para realizar seu negócio com credibilidade junto a seus clientes e mantendo uma condição econômico-financeira que viabilize a competitividade da empresa.

A competitividade entre as empresas aumentou nos últimos anos e gerou, conseqüentemente, uma necessidade de modernização na gestão empresarial. Assim, o sucesso empresarial requer permanente preocupação com o aspecto econômico, assim como a clara definição da missão e objetivos organizacionais.

Em meio a este cenário, nas últimas décadas, intensificaram-se os debates a respeito das novas e modernas técnicas de gestão e controle dos custos. Nesse sentido, teorias e sistemas de gestão foram desenvolvidos para auxiliar os gestores na tarefa de manter a lucratividade das empresas em níveis desejados, bem como fazer frente à concorrência.

Disponibilizar um sistema de custos que possa subsidiar de forma eficiente e eficaz a gestão de uma empresa, em todos os seus níveis, não é tarefa fácil; todavia é uma tarefa imprescindível. Desta forma, o que se deve fazer é encontrar a melhor forma possível de cumprir esta função.

Considerando que os laboratórios de análise clínica apresentam na sua operacionalização procedimentos significativos para prestação de serviços de saúde à comunidade, e empenham em obter tratamento empresarial que proporcione credibilidade junto a seus clientes, mantendo uma condição econômico-financeira sustentável, o presente estudo buscará responder à seguinte questão: **Como os laboratórios de análises clínicas utilizam as informações sobre custos em suas atividades operacionais, bem como para os processos decisórios?**

2. Objetivos e Justificativas

O objetivo desta pesquisa consiste, principalmente, em avaliar a utilização das informações de custos pelos gestores dos laboratórios de análise clínica com relação ao ambiente operacional de suas atividades. Em termos de objetivos específicos, busca-se:

- Identificar a utilização da informação de custos nos laboratórios de análise clínica localizados na cidade de Uberlândia-MG;
- Avaliar se os gestores destas organizações percebem as necessidades gerenciais de controle de custos dos elementos que compõem seus serviços, de avaliação dos resultados, de análise de margens de contribuição, de análise dos benefícios da utilização de tecnologias avançadas na prestação de serviços laboratoriais e de apoio ao planejamento estratégico da organização.
- Identificar e evidenciar a utilização dos métodos de custeio na mensuração dos custos nos serviços laboratoriais.

Atualmente, o mercado competitivo tem feito com que as empresas passem a olhar mais para fora de si mesmas. O ambiente de negócios, na atualidade, tem exigido esta mudança de visão.

Segundo OGUSHI (1998, prefácio):

“Num laboratório clínico, comumente, os preços dos serviços prestados são limitados por tabelas de instituições extralaboratoriais ou pela concorrência interlaboratorial. Acrescente-se, além disso, que a funcionalidade desses estabelecimentos defronta com outros obstáculos de difícil transposição e com implicações diretas no campo organizacional-financeiro, entre os quais citamos: exigências da legislação, alto valor financeiro do investimento tecnológico, necessidade de recursos humanos especializados, obrigatoriedade da qualidade total e incertezas do sistema nacional de saúde. Com isso,

independente de sua natureza, seja ela estatal ou particular, intra ou extra-hospitalar, dever-se-á dar ao laboratório clínico um tratamento empresarial, dotando-o de objetivos planejados que lhe proporcionem a eficiência máxima, dando-lhe credibilidade técnica junto à comunidade médica e mantendo ativo o seu potencial econômico-financeiro”.

Para corresponder às expectativas dos clientes em relação aos serviços prestados, é indispensável aos laboratórios inovar valores que possam influir nas suas decisões de escolha. Cuidados prévios devem ser adotados para eliminar a indesejável política de restrições, resquício de um passado de atendimento aos usuários pouco exigentes. É preciso entender que a inovação pode surgir no processo, na maneira de abordar o mercado, na gestão, e não apenas na oferta de serviços. No caso dos laboratórios clínicos os exames.

Tal estudo justifica-se em função de que os atuais modelos de mensuração e análise de custos não estão preocupados com a variável avaliação de custos. Numa perspectiva de posicionamento estratégico da empresa, o julgamento das variáveis envolvidas num sistema de custos é fator determinante para o sucesso empresarial, o qual não deve ser ignorado.

Para tanto, o trabalho contempla, basicamente, duas partes. A primeira trata da revisão teórica, focada nos conceitos, objetivos e aplicabilidade dos métodos de custeio na evidenciação e mensuração dos custos. A segunda parte, prática, é demonstrar os resultados obtidos na pesquisa desenvolvida junto aos laboratórios de análise clínica localizados na cidade de Uberlândia-MG, referente à utilização da informação de custos pelos gestores destas organizações.

3. Referencial Teórico

A partir do referencial teórico pretendeu-se conhecer as metodologias e premissas utilizadas na avaliação dos custos na gestão estratégica empresarial.

3.1 Gestão Estratégica de Custos

Os desafios empresariais nas últimas décadas estão centrados na melhoria da qualidade de seus produtos, redução de custos e satisfação dos clientes, para isso as organizações buscam implementar técnicas de forma a atingir estes objetivos e aumentar a competitividade. A competitividade está marcada pela habilidade do administrador atingir de forma eficaz a relação custo-qualidade-tempo junto ao cliente, não somente dentro da empresa, mas fora dela também, seja pelos seus fornecedores ou pelos canais de distribuição.

Os sistemas tradicionais de custeio estão voltados basicamente para o cálculo e informações de custos históricos, para Nakagawa (1993) o desenho conceitual da gestão estratégica de custos, entretanto assume uma posição mais pro ativa, voltada para o planejamento, gestão e redução de custos, além de ser mais compreensivo. Quanto aos custos reais históricos, estes servirão de parâmetros que permitem a avaliação das mudanças operacionais introduzidas, variações de planos e estratégias, e ainda para medir a eficiência.

A gestão estratégica é um conceito ligado preponderantemente ao ambiente, pois, como afirmam Bowersox e Closs, *apud* Rocha (1999) em concordância com Porter (1990), para ser eficaz no atual ambiente competitivo, a empresa deve estender seu comportamento integrado, incorporando clientes e fornecedores. A essa extensão, através da integração externa, os autores denominaram “Cadeia de valores”.

A execução das estratégias definidas pela empresa exige um acompanhamento da sua viabilidade através de simulações das alternativas e análise dos resultados, com base em relatórios contábeis confiáveis e tempestivos disponibilizados aos gestores, fornecendo

subsídios para uma gestão estratégica eficaz.

Rocha (1999), considera que a gestão estratégica pode ser definida como o processo de tomada de decisões e a implementação de ações que visa conceber, desenvolver, implementar e sustentar estratégias que garantam vantagens competitivas a uma organização.

Evidencia-se, portanto, que a verdadeira essência da gestão estratégica são as decisões relativas ao ambiente próximo, tendo em vista que o grau de influência da empresa sobre o ambiente remoto é pequeno. Porém, considerando-se que o processo de gestão estratégica inicia-se com a análise ambiental e com a construção de cenários, todas as variáveis devem ser consideradas, inclusive as do ambiente remoto.

Na seqüência apresentam-se os métodos de custeios disponíveis para a mensuração dos custos.

3.2 Métodos de Custeio

Custeio significa “Apropriação de Custos” (MARTINS, 2003, p. 37), ou seja, o método de custeio é usado para apropriação de custos, e vários são os métodos existentes. Neste trabalho, serão relacionados apenas três métodos: Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio ABC (Activity Based Costing – Custeio Baseado em Atividades).

3.2.1 Custeio por Absorção ou Tradicional

O Custeio por Absorção surgiu no Brasil devido a uma preocupação maior com custos no início do século XX até os anos 40. Na sua primeira fase, quando os custos eram voltados para a engenharia; e, na segunda fase, dos anos 40 aos 80, quando houve a distinção entre custo fixo e variável e o surgimento do Custeio Direto (COGAN, 2002, p. 20, 23). Esse método, segundo Oliveira e Perez Jr. (2000, p. 116), o Absorção “... foi derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início do século XX, conhecido como Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (RKW)”. É o método aceito pela legislação fiscal devido a sua aplicação ser derivada dos princípios contábeis geralmente aceitos, por isso, nem sempre o Absorção consegue atender as novas funções de controle e decisão que os custos podem proporcionar. O Absorção é um sistema de custeio que separa o custo das despesas. O primeiro caracteriza em gastos identificados na produção e, o segundo, os gastos referentes às vendas, administração e financiamentos, ou seja, o pós-fábrica. O Custeio Tradicional ou por Absorção difere dos demais pela forma subjetiva utilizada para ratear os custos indiretos, podendo estes ser acumulados ou não por funções ou departamentos antes do rateio. Antes, os valores dos custos diretos eram relevantes e as distorções causadas pelos rateios dos custos indiretos não afetavam o custo total (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2000, p. 116).

No Custeio por Absorção, a primeira etapa, segundo Martins (2003), é a separação entre custos e despesas. Depois, todos os custos de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos diretos e indiretos. Por fim, os custos diretos são alocados por meio da apropriação direta aos produtos, enquanto os custos indiretos, por meio de sua atribuição com base em critérios de rateios.

3.2.2 Custeio Direto ou Variável

O Custeio Direto ou Variável surgiu por volta dos anos 40 até os anos 80. Este distinguiu o custo fixo do variável, possibilitando o cálculo da Margem de Contribuição e à análise do custo-volume-lucro. Este critério é contraposto ao Custeio por Absorção. (COGAN, 2002, p. 23).

Margem de Contribuição é a diferença entre a venda e os custos variáveis referentes às unidades produzidas. Dessa forma, a Margem de Contribuição é o resultado certo de custos que realmente incidiram sobre o produto, pois deixa de fora os custos fixos, difíceis de serem mensurados, permitindo a descoberta dos produtos mais rentáveis para a empresa. Quando houver limitação na capacidade produtiva, a Margem de Contribuição por fator limitante procurará o melhor *mix* de produtos que trará à empresa a máxima rentabilidade.

Esse sistema “fundamenta-se na separação dos gastos em gastos variáveis e gastos fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção e vendas e gastos que se mantêm estáveis perante o volume de produção e vendas oscilantes dentro de certos limites”, conforme Oliveira e Perez Jr. (2000, p. 118). No Custeio Direto ou Variável, somente os custos variáveis de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos variáveis, diretos ou indiretos. Os custos fixos são considerados diretamente como despesas do período, não sendo, portanto, incluídos nos custos de produção dos bens ou serviços.

De acordo com Martins (2003, p. 197 e 198), os principais motivos para os custos fixos serem utilizados no Custeio Direto como despesas estão no fato de que os custos fixos existem independentes da fabricação ou não de determinado produto, pois são necessários para o funcionamento da indústria, já que não têm vínculo com nenhum produto específico. O segundo motivo descreve que os rateios utilizados para distribuir estes custos aos produtos, na verdade, não o fazem de forma adequada, podendo o produto ter o seu custo final alterado dependendo do critério de rateio utilizado para os custos fixos. E, por fim, os custos fixos para serem distribuídos dependem do volume de produção, pois o custo do produto pode variar em função da quantidade produzida.

Este método de custeio não é aceito pela legislação brasileira, pois não está de acordo com o regime de competência, ferindo, portanto, o princípio contábil da confrontação de receitas e despesas, ou seja, este custeio considera também como despesas do período o custo fixo de produção referente aos produtos que não foram vendidos naquele mês. Mesmo assim, este critério é bastante utilizado como ferramenta para auxílio na tomada de decisões gerenciais (MARTINS, 2003, p. 202 e 203).

3.2.3 Custeio ABC (Activity Based Costing – Custeio Baseado em Atividades)

Na segunda fase do Custeio por Absorção, percebe-se uma preocupação maior com os custos indiretos, os quais eram rateados na maioria das vezes pela mão-de-obra direta ou pela matéria-prima, arbitrariamente. Novos métodos então se sobressaíram a partir do final dos anos 80 e prosseguindo pelos anos 90 (COGAN, 2002, p. 43). De acordo com Oliveira e Perez Jr. (2000, p. 166), nessa época, as empresas se vêem novamente com a necessidade de aprimorar seus processos e produtos diante da concorrência, investindo em robotização, automação e informatização. Com essa nova tecnologia em funcionamento, a mão-de-obra que antes era direta, abundante e barata passa a ser indireta, cara e escassa, sendo brutalmente reduzida. E os custos indiretos antes irrelevantes, passam agora a ser alvo de discussão, pois os antigos critérios de rateio podem distorcer os resultados nos custos totais de cada produto. O critério de Custeio ABC (Activity Based Costing – Custeio Baseado em Atividades) surgiu neste momento e difere de Absorção pela maneira como acumula os custos (COGAN, 2002, p.43).

“O ABC é um sistema de custeio fundado na análise das atividades desenvolvidas na empresa. Seu interesse baseia-se nos gastos indiretos ao bem ou serviço produzido, uma vez que os custos primários (matérias-primas e mão-de-obra) não representam problemas de custeio em relação ao produto. A metodologia desse método parte do princípio de que todos os custos incorridos numa empresa acontecem na execução de atividades, como: contratar mão-de-obra, comprar

matéria-prima, pagar salários e fornecedores etc.” (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2000, p. 165).

Conforme Cogan (2002, p.43), “os custos são atribuídos às atividades baseados no uso dos recursos, depois atribuídos aos objetos dos custos, tais como produtos ou serviços baseados no uso das atividades”. Neste critério, os recursos e as atividades geram custos, enquanto no Custeio por Absorção os produtos é que geram custos. Esse método busca identificar os direcionadores de custos para custear as atividades através da mensuração do custo e do desempenho do processo relativo às atividades e aos objetos dos custos.

Segundo Holmen (1995, *apud* COGAN, 2002, p.44), o Custeio ABC é baseado nas seguintes suposições:

- Atividades consomem recursos, e recursos adquiridos criam custos;
- Produtos ou clientes consomem atividades;
- Os modelos do ABC consomem ao invés de gastarem, por isso, o ABC não mede os gastos e, sim, o consumo;
- Existem numerosas causas para o consumo dos recursos (uma grande quantidade de atividades pode ser identificada e medida);
- Os centros de acumulação dos custos em atividade são homogêneos; e
- Todos os custos em cada centro de atividades funcionam como se variáveis fossem (mantendo proporcionalidade com a respectiva atividade).

Oliveira e Perez Jr. (2000, p. 174) identificam algumas fases para a implantação desse método. A primeira fase é a identificação das atividades, seguida pela atribuição de custo às atividades e pela identificação dos direcionadores de custos e de atividades (direcionador de custo – determina a ocorrência de uma atividade e direcionador de atividade – determina a ocorrência de um processo). Por fim, atribui os custos aos produtos e/ou aos departamentos.

Após a abordagem dos métodos de custeios utilizados para a gestão dos custos, demonstra-se na seqüência a estrutura funcional e operacional dos laboratórios de análise clínica.

4. A Estrutura Funcional e Operacional do Laboratório de Análises Clínicas

O funcionamento de um Laboratório de Análises Clínicas (LAC) tem um caráter que depende das variáveis e forças que são denominadas do ambiente. (SANNAZZARRO,1998) O ambiente do LAC é o meio onde o laboratório opera, é o mundo humano, social e econômico. Sannazzaro (1998, p.17) subdivide o ambiente geral em dois:

“(A) Ambiente de tarefa, que é o ambiente específico de cada LAC; (B) Ambiente geral ou macro ambiente, que é comum a todos os LACS. O ambiente geral é constituído por variáveis externas: (1) Variáveis tecnológicas; (2) Variáveis políticas; (3) Variáveis econômicas; (4) Variáveis legais; (5) Variáveis Sociais e (6) Variáveis Demográficas”.

A base do trabalho no LAC está, em primeiro lugar, em tecnologia, seguido por fatores humanos. A tecnologia influencia a estrutura e o comportamento organizacional do LAC, bem como seu modo de administrar. Sannazzaro (1998, p.19) aponta no Quadro 1, o impacto da tecnologia em análises clínicas, segundo o tipo de operação, os fatores em percentagem e a área de impacto.

Tipo de operação	Fatores (%)	Área de impacto
Tecnologia intensiva	Tecnológicos = 65 Humanos = 35	Bioquímica do sangue Hormônios
Tecnologia mediana	Tecnológicos = 50 Humanos = 50	Hematologia Bacteriologia
Mão-de-obra semi-intensiva	Tecnológicos = 25 Humanos = 75	Imunologia
Mão-de-obra intensiva	Tecnológicos = 10 Humanos = 90	Parasitologia Bioquímica da urina

Fonte: Sannazzaro (1998, p.19)

Quadro 1 – Impacto de tecnologias em análise clínicas

Dentro da perspectiva de realização de exames laboratoriais, os LACS evoluíram visivelmente, tanto no que diz respeito à tecnologia, como em relação aos avanços profissionais.

Juntamente com esta evolução, sua estrutura funcional e operacional modificou-se enormemente, caracterizando sua complexidade e exigindo um grande esforço no aspecto da gestão laboratorial para que seus processos se realizassem com eficácia, atendendo aos padrões pré-estabelecidos de qualidade e da própria legislação vigente.

O laboratório de análise clínica é uma organização privada ou pública que produz serviços, os quais não podem ser estocados. Sua função é oferecer seus serviços dentro de um alto padrão de qualidade, respeitando padrões técnicos e administrativos normatizados e regulamentados pelos órgãos competentes, como a Vigilância Sanitária, mantida pelo Estado e Município.

Sua atuação dentro da área de saúde é realizar exames e testes laboratoriais através da coleta de material humano, servindo de contribuição para médicos na realização de diagnósticos e no estabelecimento de prognósticos.

Para Motta, Corrêa e Motta (2001, p.1) :

“O serviço prestado pelo laboratório clínico é uma atividade complexa, influenciada por vários fatores internos e ambientais que podem comprometer seus resultados. A complexidade da prestação de serviços médico-laboratoriais evidencia a necessidade de os laboratórios clínicos repensarem suas estruturas, seus processos e também suas relações de trabalho, pois seus serviços estão profundamente comprometidos com a qualidade dos resultados”.

A missão dos laboratórios é direcionada a atender com qualidade seus usuários, alicerçados em processos e operações que objetivam à satisfação dos clientes, sejam eles, pacientes, médicos e convênios.

Sannazzaro (1998, p.2) aponta:

“ A contribuição do laboratório para com a saúde do paciente e a comunidade e nas expectativas dos clínicos, verificaremos que o laboratório pode contribuir para: (a) um rápido e correto diagnóstico e daí dar início à terapêutica correta; (b) estabelecer prognósticos através do fornecimento de indicadores de níveis de severidade; (c) acompanhar a evolução ou regressão da doença, por meio dos dados que determinam a linha de base”.

A essência da qualidade no LAC é possuir um serviço adequado, isto é, um serviço no qual a informação que chega ao médico ou ao seu paciente, na forma de laudo, satisfaça as suas necessidades. Valores adotados na rotina dos laboratórios, como coleta domiciliar, participação nos Programas de Excelência para Laboratórios Médicos (PELM) e certificação em Sistemas da Qualidade (ISO), estão sendo, imperceptivelmente, incorporados como requisitos essenciais na prestação de serviço laboratorial.

Embora não exista uma vasta literatura específica sobre o assunto, os empresários deste setor têm se preocupado em utilizar ferramentas administrativas úteis e eficazes na gestão laboratorial. Após décadas de desenvolvimento tecnológico e científico, estas organizações perceberam a necessidade de desenvolver seus processos administrativos e de agir estrategicamente, proporcionando eficiência suficiente para realizar seu negócio com credibilidade junto a seus clientes e mantendo uma condição econômico-financeira que viabilize a competitividade da empresa.

4.1 Gestão e Controle de Custos na atividade laboratorial

Os desafios empresariais nas últimas décadas estão centrados na melhoria da qualidade de seus produtos e/ou serviços, redução de custos e satisfação dos clientes. Para isso, as organizações estão implementando técnicas de forma a atingir estes objetivos e aumentar a competitividade. A competitividade está marcada pela habilidade dos gestores atingirem de forma eficaz a relação custo-qualidade-tempo junto ao cliente, não somente dentro da empresa, mas fora dela também, seja pelos seus fornecedores ou pelos canais de distribuição.

O quadro de clientes do Laboratório é diversificado, complexo e mantém um certo grau de inter-relacionamento, com evidente diferenciação de percepção de qualidade e satisfação de suas necessidades. Assim compõem os tipos de clientes do Laboratório Clínico: médico, paciente, os convênios e outros laboratórios.

Admitindo-se que o exame clínico-laboratorial representa o núcleo vital da atividade laboratorial, vinculam-se a ela uma série de operações e processos que a tornam viável. O conhecimento dessas atividades, seja ela de foro interno ou externo, buscam o cumprimento de normas da qualidade. O exame laboratorial prescinde de três fases distintas que possuem tênues limites e em alguns processos superposições obrigatórias. Assim são: (A) Fase pré-analítica; (B) Fase analítica e (C) Fase pós-analítica.

Essas fases possuem um sentido único e percorrem várias instâncias dentro do processo. O fluxo harmônico dos procedimentos laboratoriais é: Recepção, coleta, análise, resultado e expedição.

Percebe-se que na atividade laboratorial as etapas do processo operacional são dinâmicas e utiliza-se tanto de recursos humanos, como também de equipamentos de alta tecnologia. Neste contexto o controle e as informações dos custos são essenciais para avaliar os resultados econômico-financeiros da prestação de serviço.

A mensuração dos custos no LAC inicia-se na fase pré-analítica, com o atendimento aos clientes na coleta do material, que exige programas de gestão da qualidade visando um processamento confiável. Na fase analítica o material colhido é preparado por técnicos laboratoriais, para serem inseridos nos equipamentos, são utilizados kits com os reagentes próprios para cada tipo de análise. Já na fase pós-analítica é a análise final, ou seja, é proferido um laudo por profissionais qualificados em diversas áreas, como: bioquímicos, biólogos, médicos de diversas áreas e outros.

Avaliando as fases pertinentes à atividade laboratorial, podemos identificar os custos diretos à prestação de serviços que são: a mão-de-obra direta (enfermeiros, técnicos, biólogos, bioquímicos, médicos e outros que participam diretamente da análise); e o material direto (kits de reagentes e materiais de coleta). Os custos indiretos são: mão-de-obra indireta (atendentes, supervisores, limpeza, manutenção e outros); depreciação dos equipamentos, energia elétrica, água, telefone e em alguns casos o aluguel.

A moderna gestão do LAC busca, além de desenvolver os procedimentos administrativos básicos, realizar outras funções como: administrar a qualidade, a necessidade

de recursos humanos especializados, o controle do alto custo de insumos e equipamentos, as exigências da legislação e a falta de domínio nos preços de seus serviços, os quais, são estabelecidos por instituições extralaboratoriais.

A garantia da qualidade na prestação de um serviço que apresenta como sustentáculo o binômio capacidade técnica e tecnologia aplicada, procura, naturalmente, observar e aplicar esforços na manutenção da qualidade técnica do processo laboratorial. Estes princípios visam colocar em prática ações preventivas que eliminem ou tornem menores os efeitos dos fatores de riscos, ao longo dos processos e operações, sobre os resultados do sistema da qualidade. Ogushi (1998, p.21) relaciona a garantia da qualidade e a minimização dos fatores de riscos.

Concluindo, observa-se que a qualidade intrínseca não é um objetivo, mas sim um pré-requisito para que a informação analítica contida no Laudo seja capaz de satisfazer as aspirações dos clientes, médico e paciente. A informação é o principal produto do laboratório e esta se materializa no laudo do exame.

5. Metodologia da Pesquisa

O delineamento adotado na pesquisa caracteriza-se como sendo um estudo descritivo. Segundo Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados. Para Andrade (2002) a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registra-los, analisá-los, classifica-los e interpreta-los, e o pesquisador não interfere neles.

O universo desta pesquisa foi composto pelo conjunto de dez (10) laboratórios de análise clínica, localizados na cidade de Uberlândia-MG, sendo que a amostra foi de sete (7) laboratórios que se dispôs a responder o instrumento de pesquisa.

5.1 Procedimento da coleta de dados

A presente pesquisa possuiu aspectos exploratórios, que envolveram entrevistas com os gestores ou responsáveis pela análise de custos dos laboratórios em estudo que tiveram ou têm experiência práticas com o problema pesquisado. Para a Coleta de dados desta pesquisa, foi utilizada a técnica da entrevista não-estruturada que, de acordo com Chizzotti (1991), é um tipo de comunicação entre um pesquisador que pretende colher informações sobre fenômenos e indivíduos que detenham essas informações e possam emití-las.

O instrumento utilizado para a coleta dos dados foi o questionário, entregue pessoalmente aos gestores ou responsáveis pela análise de custos das empresas que compuseram a população alvo. Os dados foram coletados no mês de janeiro de 2006.

Sobre o questionário, Chizzotti (1991) indica que ele consiste em um conjunto de questões pré-elaboradas, sistemática e seqüencialmente dispostas em itens que constituem o tema da pesquisa, com o objetivo de suscitar dos informantes respostas por escrito ou verbalmente sobre o assunto que estes saibam opinar ou informar, fato que é confirmado por Gil (1999), ao indicar que a sua elaboração consiste basicamente em traduzir os objetivos específicos da pesquisa em itens bem redigidos.

No presente estudo, foram empregados também, na coleta de dados, os procedimentos de pesquisa bibliográfica. A principal vantagem da pesquisa bibliográfica está, para Gil (1999, p. 65), “no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”.

6. Apresentação e Análise dos Resultados

Esta seção visa apresentar os principais aspectos que foram investigados junto às empresas que compuseram a amostra desta pesquisa, relacionados principalmente à gestão de custos.

Com relação à caracterização das organizações, pode-se destacar no quadro 2 o tempo de atuação da empresa no mercado, o número atual de funcionários e o número de exames processados mensalmente.

Quadro 2 : Caracterização das empresas em estudo

Empresa	Tempo/Atuação Mercado	Nº de funcionários	Nº de exames processados/mês
1	22 a 50 anos	101 a 300	Acima 1.000
2	05 a 10 anos	11 a 50	Acima 1.000
3	05 a 10 anos	11 a 50	Acima 1.000
4	Acima 50 anos	51 a 100	Acima 1.000
5	25 a 50 anos	11 a 50	Acima 1.000
6	10 a 25 anos	Até 10	Acima 1.000
7	10 a 25 anos	11 a 50	Acima 1.000

Fonte: Pesquisa de Campo

Quadro 2 : Caracterização das empresas em estudo

Percebe-se que setenta por cento (70%) das empresas pesquisadas já estão no mercado há mais de dez (10) anos, demonstrando estabilidade no mercado regional.

Todos os laboratórios pesquisados atendem usuários particulares, filiados a convênios diversos, e dois laboratórios atendem pelo SUS(Sistema Único de Saúde).

Os resultados foram organizados a partir de duas perspectivas distintas ligadas aos fatores relacionados às empresas que não utilizam o gerenciamento de custos (não calculam os custos) dos serviços, bem como aos aspectos ligados às empresas que possuem o gerenciamento de custos (calculam os custos).

Tabela 3 – Prática do gerenciamento de custos dos serviços prestados

Calculam os custos	Nº de empresas	(%)
Sim	03	44%
Sim/Parcialmente	02	28%
Não	02	28%
Total	07	100%

Fonte: Pesquisa de Campo

Inicialmente, buscou-se identificar a quantidade de empresas que praticam o cálculo dos custos dos serviços prestados pelos laboratórios de análise clínica. Os dados encontrados na tabela 3 indicam que 44% das empresas investigadas possuem o gerenciamento de custos (calculam custos) dos serviços prestados nos processos (etapas) de análise dos exames, enquanto 28% das empresas investigadas não calculam os custos dos serviços e 28% calculam parcialmente.

6.1 Aspectos das empresas que não calculam custos

Dentre as empresas que não calculam ou calculam parcialmente os custos da prestação de serviço, foram encontradas algumas particularidades importantes relativas à gestão de seus processos (atividades) na análise dos exames. Os aspectos estudados investigaram os motivos pelos quais as empresas não calculam os custos dos serviços, bem como aspectos relacionados à política adotada para a definição do preço da prestação de serviço (exame analisado), uma

vez que estas não dispõem das informações sobre os custos com relação a sua atividade. Também foi considerada a identificação do mecanismo que elas utilizam para saber se os seus resultados operacionais estavam mostrando lucro.

Inicialmente, foi investigado o motivo pelo qual essas empresas não calculam os custos dos serviços. O resultado pode ser observado na tabela 4. Para esse questionamento, foi permitido que os respondentes indicassem mais de um motivo, caso existissem, e o percentual é em relação as quatro empresas que não calculam ou calculam parcialmente os custos.

Tabela 4 – Diagnóstico sobre a ausência do cálculo dos custos da prestação de serviços

Motivos	Nº de empresas	(%)
Os custos são irrelevantes para o gerenciamento	1	25%
A prestação de serviços é pequena e não há necessidade	1	25%
Não dispõe de recursos financeiros	-	
Por falta de orientação técnica	2	50%
Existem preocupações mais importantes	-	

Fonte: Pesquisa de Campo

De acordo com esses números, observa-se que 50% das empresas investigadas pertencentes a esse grupo não efetuam os cálculos dos custos da prestação de serviços por admitirem a falta de orientação técnica.

Foi observado ainda que 25% das empresas investigadas afirmaram que não calculam os custos dos serviços por considerarem essas informações irrelevantes para o gerenciamento da empresa. Pode-se destacar ainda que 25% das empresas investigadas não efetuam os cálculos por admitirem que possuem uma prestação de serviços relativamente pequena e por achar que não há necessidade de possuírem essa informação.

Posteriormente, foi investigada a política que elas utilizam para definir o preço da prestação de serviços (preço dos exames analisados), uma vez que elas não dispõem ou dispõem parcialmente de informações relativas aos custos dos serviços prestados. Os resultados podem ser observados na tabela abaixo.

Tabela 5 – Política de Definição dos preços de Vendas

Definição do preço dos exames analisados	Nº de empresas	(%)
Observando o preço de mercado	3	75%
Utilizando uma margem de lucro única	1	15%
Total	4	100%

Fonte: Pesquisa de Campo

Pode-se observar que, dentre as empresas que não calculam seus custos da prestação de serviços, identificou-se que 75% das empresas que não adotam o gerenciamento de custos como ferramenta gerencial definem os preços dos exames analisados unicamente por meio da observação do comportamento dos preços do mercado.

Observou-se, também, que uma das empresas investigadas utiliza a margem de lucro única para definir os preços dos exames analisados. Essa margem de lucro é definida e calculada considerando todos os gastos mensais da empresa.

Na seqüência, foi investigado o aspecto da capacidade que as empresas possuem de identificarem se estão tendo lucro ou prejuízo em suas atividades operacionais. Os dados relativos a esta variável podem ser observados na tabela 6.

Tabela 6 – Processo de identificação do lucro

Como a empresa sabe se está tendo lucro	Nº de empresas	(%)
Sabe que tem lucro geral, mas não sabe qual serviço (exame) é o mais lucrativo	4	100%
Não tem certeza se está tendo lucro	-	-
Total	4	100%

Fonte: Pesquisa de Campo

De acordo com esses números, observa-se que cerca de 100% das empresas investigadas conseguem identificar se estão tendo lucro ou prejuízo, porém, não conseguem saber quais são os serviços (exames) que possuem maior ou menor lucratividade (margem de contribuição).

6.2 Aspectos das empresas que calculam custos

Dentre as empresas que possuem sistema de custos, os aspectos pesquisados apontam para o tipo de procedimento que elas adotam para efetuar o cálculo dos custos, bem como se a empresa utiliza a separação e classificação dos custos; qual o método de custeio utilizado para avaliar os custos; se a empresa faz a mensuração dos custos por exame analisado; com qual objetivo a empresa utiliza as informações da apuração dos custos e qual a política empresarial utilizada para a formação de seus preços da prestação de serviços. Também foi considerada a metodologia adotada para identificar o lucro que apresentam no período, dentre outros aspectos que serão apresentados a seguir.

Inicialmente, foi investigado o procedimento que as empresas utilizam para efetuar os cálculos dos custos da prestação de serviços. Os resultados estão dispostos na tabela 7.

Tabela 7 – Procedimento de cálculo dos custos da prestação de serviços

Como as empresas calculam os custos da prestação de serviços	Nº de empresas	(%)
Utilizando o Sistema de Informação Integrado (software próprio)	2	67%
Utilizando planilhas eletrônicas e apurando os custos periodicamente (por tipo de serviço)	1	33%
Utilizando planilhas eletrônicas e apurando os custos médios e aproximados	-	-
Manualmente	-	-
Total	3	100%

Fonte: Pesquisa de Campo

De acordo com os resultados acima, observa-se que cerca de 67% das empresas que fazem o cálculo dos seus custos da prestação de serviços utilizam o sistema de informação integrado (software próprio para laboratórios).

Também foi observado que 33% (representado por uma empresa) utiliza planilhas eletrônicas, porém apuram os custos de maneira esporádica.

Posteriormente foi investigada qual empresa utiliza a separação e classificação dos custos em fixos, variáveis, diretos e indiretos, obtendo-se: Duas empresas responderam que utilizam a classificação dos custos e uma não utiliza.

Na seqüência, será evidenciado na tabela 8 o método de Custeio utilizado pelas empresas que calculam os custos da prestação de serviços.

Tabela 8 – Métodos de custeio utilizados para avaliar os custos

Métodos de Custeio utilizados para avaliar os custos	Nº de empresas	(%)
Custeio por Absorção	-	-
Custeio Variável/Direto	-	-
Custeio RKW	-	-
Custeio ABC	-	-
Nenhum	3	100%
Total	3	100%

Fonte: Pesquisa de Campo

Avaliando os resultados, observa-se que 100% das empresas pesquisadas que calculam custos não utilizam os métodos de custeio para avaliar os custos.

Com relação à mensuração dos custos por exame analisado, das empresas pesquisadas, duas delas responderam que não fazem a mensuração dos custos por exame, somente no total geral dos custos do período, e uma empresa faz a mensuração parcial dos custos que compõem a prestação de serviço (exames).

Na seqüência, serão apresentados os objetivos para o qual as empresas utilizam as informações da apuração dos custos. O resultado pode ser observado na tabela 10. Para esse questionamento, foi permitido que os respondentes indicassem mais de um motivo, caso existissem.

Tabela 9 – Objetivos para apuração dos custos

Objetivos para apuração dos custos	Nº de empresas	(%)
Avaliar o serviço de maior rentabilidade para a empresa	2	67%
Avaliar o serviço mais oneroso para a empresa	2	67%
Avaliar qual o serviço poderá deixar de ser oferecido sem afetar negativamente os lucros	1	34%
Avaliar qual a contribuição de cada serviço (exame) para o lucro	1	34%
Apurar o ponto de equilíbrio econômico da empresa	-	-

Fonte: Pesquisa de Campo

Pode-se observar que 67% das empresas responderam que têm como principais objetivos avaliar o serviço de maior rentabilidade e o mais oneroso para a empresa. Foi observado também que, para uma empresa, o objetivo principal é avaliar qual o serviço poderá deixar de ser oferecido sem afetar negativamente os lucros e, para uma outra empresa, o objetivo principal é avaliar qual a contribuição de cada serviço (exame) para o lucro.

Para complementar, perguntou-se qual era o principal objetivo na utilização das informações extraídas dos sistemas de custeio para fins gerenciais. As empresas responderam que o objetivo é analisar a lucratividade e também auxiliar na formação do preço dos serviços.

Posteriormente, foi investigada a política de definição do preço dos serviços, demonstrada na tabela 10.

Tabela 10 – Política de definição do preço de venda

Objetivos para apuração dos custos	Nº de empresas	(%)
Com base no preço vigente no mercado	01	33%
Aplicando um índice sobre os custos totais dos serviços	-	-
Combinando as informações do mercado com as informações de custos	02	67%
Utilizando uma fórmula própria.	-	-
Total	03	100%

Fonte: Pesquisa de Campo

Observa-se que grande parte das empresas (67%) adota uma combinação de informações de custos de produção com as informações dos preços vigentes no mercado. E o restante (33%) define seus preços de serviços apenas através da observação dos preços vigentes no mercado.

Sobre os procedimentos adotados para a identificação de seus resultados operacionais, os dados estão dispostos na tabela 12.

Tabela 11 – Identificação do lucro do período

Como a empresa sabe se está tendo lucro?	Nº de empresas	(%)
Comparando a receita com os custos e despesas	03	100%
Pelo saldo de caixa no final do mês	-	-
Sabe que tem lucro total e que serviço é mais lucrativo	-	-
Não tem muita certeza de que a empresa dá lucro	-	-
Total	03	100%

Fonte: Pesquisa de Campo

De acordo com os dados apresentados, observa-se que existe uma concentração quanto à política adotada para identificar os resultados financeiros de suas atividades. Foi constatado que 100% das empresas que calculam custos dos serviços identificam o lucro do período comparando os valores das receitas totais deste com os valores dos custos e despesas totais.

Para as empresas que calculam custos, perguntou-se se mantinham gestão de estoques dos reagentes e materiais (Kits) utilizados para a análise dos exames. Todos os laboratórios afirmaram manter este controle.

5. Conclusão

Este trabalho teve como principal objetivo avaliar a utilização das informações sobre custos pelos gestores dos laboratórios de análise clínica com relação ao ambiente operacional de suas atividades. A pesquisa foi efetuada com os laboratórios de análise clínica localizados na cidade de Uberlândia-MG, onde foram investigados sete (7) laboratórios.

A gestão de custos foi apresentada como um instrumento fundamental aos gestores dos laboratórios de análise clínica, considerando as sofisticações tecnológicas laboratoriais e a mão-de-obra qualificada necessária à prestação de serviço. É compreendido que, um vez dispondo de informações gerenciais geradas a partir dos sistemas de custos dessas organizações, seus gestores estarão providos de uma ferramenta auxiliar importante para subsidiar o processo decisório.

Os resultados foram organizados a partir de duas perspectivas distintas ligadas aos fatores relacionados aos laboratórios que não calculam os custos dos serviços, bem como aos aspectos ligados aos que calculam custos.

Em relação aos laboratórios que dispõem de procedimentos internos relacionados ao cálculo dos custos dos serviços para a geração de informações gerenciais, identificou-se que todas utilizam essas informações de maneira satisfatória. Os mesmos aplicam as informações geradas tanto para elaboração do preço de venda, quanto para avaliar a rentabilidade do serviço (exame). Observou-se ainda que essas empresas utilizam um sistema de informação integrado (software próprio) para avaliar custos e realizam análise periódicas nas informações que são apuradas e registradas pelo responsável por essa atividade. Verificou-se também que os laboratórios não utilizam os Métodos de Custeio constante na bibliografia para avaliar os custos.

Sobre o grupo de laboratórios que não efetuam o cálculo dos custos dos serviços foi observado que 50% dela não calculam os custos da prestação de serviços por falta de orientação técnica, ou seja, profissionais da área. E o restante dos laboratórios não efetua os

cálculos por admitirem que possuem uma prestação de serviços relativamente pequena e por não ter necessidade de terem essa informação. Foi ainda observado que sua política de definição de preço dos serviços se baseia na observação dos preços vigentes no mercado. Outra consequência associada ao fato de não haver a geração de informações sobre custos, essas empresas apresentam dificuldades para a identificação de seus resultados operacionais (lucro ou prejuízo).

Desta forma, pode-se afirmar que dentro do grupo dos laboratórios de análise clínica da cidade de Uberlândia-MG investigados foi observada uma aplicação parcial da gestão de custos no processo decisório. Verificou-se nas entrevistas com os gestores que os mesmos desconhecem os custos por exame analisado, calculam os custos globais do período. Outro aspecto importante, é que os laboratórios não participam da formação de preço dos exames pago pelos convênios, ou seja, o preço é imposto pelos mesmos, caso o laboratório não aceite a tabela o contrato não é firmado.

Neste contexto verifica-se a importância em manter um sistema de custos que possa subsidiar de forma eficiente e eficaz a gestão dos laboratórios de análise clínica, para que os mesmos possam buscar a sustentabilidade econômico-financeira.

Estas conclusões devem ser consideradas apenas no contexto do universo pesquisado (laboratórios de análise clínica localizados na cidade de Uberlândia-MG). Os resultados obtidos neste trabalho, não devem ser objeto de inferência para o universo de empresas do mesmo ramo de atividade a nível nacional, nem para empresas de outros setores.

Referências Bibliográficas

- ANDRADE, M.M.de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- BEUREN, I.M. (Org.) e outros. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.
- CHIZZOTTI, A. (1991) - **A pesquisa em ciências humanas e sociais**. Cortez. São Paulo.
- COGAN, S. **Custos e Preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.
- GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MOTTA, V.T.; CORRÊA, J. A.; MOTTA, L.R. **Gestão da Qualidade no Laboratório Clínico**. Porto Alegre: Médica Missau, 2001.
- NAKAGAWA, M. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- OGUSHI, Q.A., Sérgio L. **Administração em Laboratórios Clínicos: gestão da qualidade, estrutura operacional e componentes financeiros**. São Paulo: Atheneu, 1998.
- OLIVEIRA, L. M.de; PEREZ JR, J. H. **Contabilidade de Custos Para Não Contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.
- PORTER, M.E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Traduzido por Elizabeth Maria de Pinho Braga. Rio de Janeiro: Campus, 1990.
- ROCHA, W.M. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. Tese apresentada para obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis. São Paulo: USP, 1999.
- SANNAZZARO, C.A.C. **Administração de Laboratórios de Análise Clínica**. São Paulo: Sociedade Brasileira de Análises Clínicas, 1998.