

# **Utilização do Método de Custeio Variável em Laboratórios de Patologias Clínicas: Um Estudo de Caso na Cidade de Maceió/AL**

**Andréa Rodrigues Barbosa**

**Rejane Cristina Sarmiento Buarque**

## **Resumo:**

*Devido à necessidade de se prestar serviços com preços baixos e melhores níveis de qualidade; e a crescente competitividade neste segmento, os gestores tem se preocupado em buscar informações necessárias para minimizar as incertezas ao mensurar os resultados e proporcionar um eficaz controle de processos. Com o objetivo de conhecer e melhor gerenciar os custos, tendo em vista inclusive as negociações com os seguros de saúde e a terceirização de alguns exames laboratoriais, o Centro Laboratorial de Patologia Clínica X, situado na cidade de Maceió/AL, implantou o sistema de custeio variável, consolidando as informações da matriz e de seus postos de coleta. A utilização do custeio variável possibilita o fácil controle dos custos com base no acompanhamento da margem de contribuição de cada exame laboratorial. Este artigo destaca, os fatores determinantes que auxiliaram a gestão na escolha do método de custeio adequado ao segmento, como também as vantagens de sua utilização.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *Sistema de Custeio*

## **Utilização do Método de Custeio Variável em Laboratórios de Patologias Clínicas: Um Estudo de Caso na Cidade de Maceió/AL.**

**Autores:**

**Andréa Rodrigues Barbosa  
Graduanda em Administração**

**Rejane Cristina Sarmiento Buarque  
Contadora, mestre em Engenharia de Produção  
Universidade Federal de Alagoas – Campus A.C. Simões**

### **Resumo**

Devido à necessidade de se prestar serviços com preços baixos e melhores níveis de qualidade; e a crescente competitividade neste segmento, os gestores tem se preocupado em buscar informações necessárias para minimizar as incertezas ao mensurar os resultados e proporcionar um eficaz controle de processos.

Com o objetivo de conhecer e melhor gerenciar os custos, tendo em vista inclusive as negociações com os seguros de saúde e a terceirização de alguns exames laboratoriais, o Centro Laboratorial de Patologia Clínica X, situado na cidade de Maceió/AL, implantou o sistema de custeio variável, consolidando as informações da matriz e de seus postos de coleta.

A utilização do custeio variável possibilita o fácil controle dos custos com base no acompanhamento da margem de contribuição de cada exame laboratorial.

Este artigo destaca, os fatores determinantes que auxiliaram a gestão na escolha do método de custeio adequado ao segmento, como também as vantagens de sua utilização.

### **1.Introdução**

Com a crescente evolução dos processos produtivos, seja em uma indústria ou empresas prestadoras de serviços, também aumentou a preocupação dos gestores em aprimorar sua produção, visando oferecer produtos e serviços de excelente qualidade sem a empresa.

Em laboratórios de Patologia Clínica não é muito diferente, uma vez que os clientes querem receber os resultados de seus exames em prazo de tempo cada vez menor, sem a ocorrência de erros nas análises, necessitando para esse fim de uma mão-de-obra qualificada e métodos de produção cada vez mais eficientes.

A tarefa de cumprir com as especificações exigidas pelos clientes, oferecendo um atendimento que preencha os indicadores de qualidade requisitados, tem um custo que deve ser confrontado com a receita obtida para realizá-lo. Assim, para optar em comprar kits de reagentes, terceirizar exames, contratar mão-de-obra qualificada e outros custos operacionais (materiais de coleta, manutenção dos equipamentos), os gestores devem observar a margem de contribuição fornecida por cada serviço prestado.

Portanto, para cada decisão tomada pelos gestores do laboratório, referente às análises individuais dos exames, é importante manter um controle dos custos diretos e variáveis, visando a maximização da sua margem de contribuição. Nesse artigo será destacado a utilização do Método de Custeio Variável/Direto

Este trabalho divide-se em quatro seções, além desta primeira seção. A segunda seção expõe questões sobre a tendência dos Laboratórios de Patologias Clínicas de se tornarem organizações competitivas. A terceira seção refere-se aos sistemas de custeamento, com

ênfase ao custeio variável. A quarta seção corresponde ao estudo de caso, desenvolvido em um Centro de Patologia Clínica da cidade de Maceió/AL, trata-se da utilização do custeio Direto/Variável.

Finalmente, a última seção apresenta algumas conclusões que podem ser tiradas a partir dos assuntos tratados no artigo.

## **2. Laboratórios de Patologias Clínicas: Organizações Competitivas**

As constantes inovações tecnológicas propiciaram um avanço profissional considerável aos laboratórios que prestam serviço à patologia clínica.

Por sua vez, a complexidade dos processos desses estabelecimentos tem exigido um grande esforço empresarial e tem colocado os gestores dos laboratórios diante da necessidade de constantes reciclagens em seus conhecimentos organizacionais, visando um controle mais eficaz de.

Diante da semelhança que ocorre numa empresa, qualquer que seja o ramo considerado, ao laboratório clínico, o processo também se desenvolve através do seguinte ciclo de procedimentos: Compras, Pagamentos, Prestação de serviços (vendas), e Recebimentos. Sendo específico aos Laboratórios, as atividades de Análise dos Exames Laboratoriais e Controle de Qualidade

No entanto, o preço de venda dos produtos em uma empresa comum é inicialmente projetado, porque quem define realmente o preço é o mercado, a partir dos custos operacionais, ao qual são acrescidos os valores complementares referentes às demais despesas: Administrativas, comerciais, financeiras e tributárias. Já o laboratório de patologia clínica, independente do seu porte, não pode acionar o seu potencial produtivo para elaborar, armazenar e, em épocas oportunas, sob propaganda contundente, vender seus produtos e/ou prestar seus serviços para uma clientela selecionada e com lucros preestabelecidos. Uma vez que, no laboratório clínico, os preços dos serviços prestados são determinados por instituições extra-laboratoriais ou pela concorrência desse segmento. Surgindo assim, a grande necessidade de realizar um controle eficaz dos gastos, sempre confrontando-os com as tabelas de preços dos serviços oferecidos para analisar se os mesmos resultam numa boa margem de contribuição.

Segundo Ogushi (1998), ainda existem alguns obstáculos com implicações diretas no campo organizacional-financeiro, tais como: 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.

Levando em consideração os fatores citados acima, é preciso que um laboratório de patologia clínica tenha um tratamento empresarial, dotando-o de objetivos planejados que lhe proporcione eficiência máxima, dando-lhe credibilidade técnica junto à comunidade médica e mantendo promissor o seu potencial econômico-financeiro.

## **3. Métodos de Custeio**

Métodos de custeio do produto ou serviço é o processo de identificar o custo unitário de um produto ou serviço, partindo dos custos diretos e indiretos. Representa a forma como os gastos são alocados, levando-se em conta, muitas vezes seu preço de venda. Existem diversos métodos de custeio, tais como: Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Baseado em Atividades (ABC), e outros. Neste trabalho será focado o método de Custeio Variável,

defendido aqui como o método de custeio mais adequado para avaliação de desempenho e análise de resultados em Laboratórios de Patologias Clínicas.

### **3.1. Custeio Variável**

O custeio variável existe desde 1905, o primeiro artigo que tratou de forma relevante sobre esse método foi de Jonatham N. Harris, o título era “What Did We Earn Last Month?”, publicado no NACA, Bulletin de Janeiro de 1936. Mas foi a partir da década de 50 que empresas e pesquisadores começaram a dar maior atenção aos custos variáveis.

No Custeio Variável ou Custeio Direto, segundo Martins (2001, p 216) “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Para Leone (1997, p.322), “o critério de custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e alocados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. Os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente contra o resultado do período”.

A forma de apropriação conhecida como custeio variável é aquela em que somente os custos variáveis, quer diretos, quer indiretos, são apropriados aos produtos ou serviços, enquanto que os custos fixos de produção de serviço e administração fixos são tratados como despesas e debitados no resultado do período.

#### **3.1.1. Custeio Variável em Laboratórios de Patologias Clínicas**

Em laboratórios de Patologias Clínicas, com base no custeio variável, só são atribuídos aos serviços, os custos e despesas variáveis. Os gastos fixos são considerados gastos do período e alocados diretamente ao resultado. Assim cada serviço (exame laboratorial) somente absorve os custos que incidem diretamente ao exame laboratorial.

Como exemplo de custos ou despesas variáveis em um laboratório, podemos citar:

Materiais de laboratórios: Kits de reagentes, reagentes, soluções químicas;  
Gastos gerais de fabricação: materiais utilizados na coleta, tubos, lâminas, e outros;  
Outros laboratórios (terceirizado);  
Mão-de-obra: Técnicos em laboratórios, médicos e biólogos; e  
Despesas comerciais.

A margem de contribuição auxilia a administração a decidir sobre quais produtos devem ter suas vendas incentivadas; à decisão de se abandonar ou não a produção de um determinado produto, além de ser usado p/ a determinação de preço de venda.

Bernardi (1996) conceitua a Margem de Contribuição de um serviço prestado como sendo a diferença entre o valor das receitas, os custos variáveis e despesas variáveis de venda. A margem de contribuição permite avaliar o quanto cada serviço contribui para pagar os custos fixos, despesas fixas e gerar lucro.

O estudo da margem de contribuição, segundo Padoveze (1994), é elemento fundamental para decisões de curto prazo. Além disso, esse estudo rotineiramente possibilita inúmeras análises objetivando a redução de custos, seja optando por métodos de análises laboratoriais com preços mais reduzidos, seja através de um controle mais preciso dos gastos.

### **3.1.2. Custeio Variável - Vantagens e Desvantagens**

Existem, no entanto, limitações ao método de custeio variável. A principal delas é a grande dificuldade, verificada em algumas empresas, de distinguir os custos em fixos e variáveis, principalmente quando ocorrem os chamados custos semifixos e semivariáveis. Custos semivariáveis, segundo WERNEK (2001, P. 15) “são aqueles que variam em função do volume de produção ou de venda, mas não exatamente nas mesmas proporções. Tais custos têm uma parcela fixa a partir da qual passam a ser variáveis”. Já os custos semifixos, na visão de Backer & Jacobsen (1977), seriam aqueles que permanecem constantes até determinada faixa de produção, depois dessa faixa eles variam, mas não de modo proporcional como ocorre com os custos variáveis. MARTINS (2001) trata os custos semifixos como fixos apenas e os semivariáveis como possuidores de uma parte fixa e outra variável. Outro fato que torna difícil a separação dos custos e despesas em fixos e variáveis, é que todos os custos e despesas são passíveis de variação e mesmo os custos fixos poderão variar com relação aos seus valores de um intervalo para outro, mas continuarão fixos, só que em outro patamar de valor e é dentro de cada patamar de valor que se deve classificar os custos em variáveis ou fixos.

Outra desvantagem do Custeio Variável, é que, de acordo com Martins (2001), este custeio fere Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e o da confrontação da Receita, na medida que são deduzidos da receita do período, custos fixos que podem estar relacionados a produtos ou serviços que ainda não foram vendidos.

Isto por sua vez, é um dos motivos para que o custeio variável não seja aceito para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo. Entretanto, gerencialmente, estas desvantagens não tem impedido que o custeio variável seja utilizado dando suporte e subsidiando os gestores no processo de planejamento e de tomada de decisão, até porque uma de suas potencialidades está centrada na análise da variabilidade das despesas e dos custos.

### **3.1.3. Por que utilizar o Método de Custeio Variável em Laboratórios de Patologia Clínica?**

Nos laboratórios de patologias clínicas, o custeio variável apresenta-se como uma alternativa bastante válida em relação aos outros métodos de custeio, devido à relevância dos custos operacionais na prestação deste serviço.

Adaptando o que disse Horngren (1986) as vantagens de utilizar o custeio variável em um Laboratório de Patologia Clínica são as seguintes:

- os índices de margem de contribuição podem auxiliar no processo de tomada de decisão da administração, ao observar a demonstração de resultado gerencial, com base no sistema de custeio variável. As despesas fixas são claramente identificadas, auxiliando os gestores no processo decisório. A utilização dessa ferramenta pode ser observada, no momento em que a força executiva busca informações para auxiliá-la a optar entre manter as análises de alguns exames laboratoriais dentro de seu setor produtivo, ou encaminhá-las para outros laboratórios (terceirizados), que também possam prestar esse serviço com uma qualidade semelhante.
- as margens de contribuição podem ser usadas para avaliação de alternativa de preços inerente a cada exame laboratorial; em se tratando de um Laboratório de Patologias clínicas, ela dá suporte a elaboração de tabelas de preços, para os exames laboratoriais de clientes que não utilizam planos de saúde. Vale ressaltar que os valores pagos pelos convênios são determinados em acordos e podem variar entre eles, dependendo da natureza do exame laboratorial.

- a abordagem da margem de contribuição fornece dados para a decisão sobre como utilizar um determinado grupo de recursos limitados visando a maximização dos lucros. Ao observar a demonstração de resultado gerencial, através da utilização do método de custeio variável, os valores relevantes dos custos variáveis são claramente identificados, enfatizando o quanto é importante controlá-los. No caso do Laboratório, um aspecto relevante é a escolha de fornecedores que possuam preços mais baixos, uma vez que os kits para a realização de alguns exames laboratoriais são fabricados por empresas estrangeiras.
- a utilização do custeio variável permite compreender a relação entre custos, volume, preços e lucros, contribuindo assim para que as decisões sejam mais sábias, seja na definição das tabelas de preços dos serviços prestados, seja no momento da compra dos materiais utilizados na produção, e ainda na otimização dos métodos utilizados para realizar os exames laboratoriais.

#### 4. Estudo de Caso: Utilização do Método de Custeio Variável em um Centro Laboratorial de Patologia Clínica - Maceió/AL

Para justificar a aceitação do método de Custeio Variável como sendo uma ferramenta de grande valor ao apoio gerencial em Laboratórios de Patologias Clínicas. A tabela abaixo irá exemplificar o comportamento das contas de natureza variável inserida da Demonstração do Laboratório estudado, onde os custos/despesas variáveis correspondem a 45,70% do valor total das receitas do período. Os valores expostos nas demonstrações e tabelas apresentadas no decorrer deste trabalho, embora baseados nos números reais do Laboratório estudado, foram multiplicados por determinado percentual, com o propósito de manter o sigilo das receitas, custos e despesas da empresa em questão.

DRE - GERENCIAL (Simplificada)	Valor Acumulado (Últimos três meses)	
	R\$	%
Receita Bruta	74.990,20	100,00%
(-) Deduções	8.492,67	11,33%
(=) Receita Líquida	66.497,53	88,67%
(-) Total de Custos Variáveis	33.284,75	44,39%
Material de laboratório	7825,75	12,00%
Mão-de-obra	4851,43	7,44%
Laboratórios	8090,86	12,41%
Proventos do médico	1500,00	2,30%
Vale Transporte (custo)	661,23	1,01%
FGTS (custo)	273,83	0,42%
INSS (custo)	1173,58	1,80%
Plano de Saúde	120,00	0,18%
Provisão 13º Salário	404,28	0,62%
Provisão de férias	134,76	0,21%
Idenizações	120,08	0,18%
Proventos da Diretoria	3000,00	4,60%
Manutenção de equipamentos de laboratório	787,45	1,21%
(-) Total das Despesas Variáveis	982,61	1,31%
Alimentos p/ os pacientes	793,61	1,03%

Flores p/ decoração	60,83	0,09%
(=) Margem de Contribuição	32.230,18	42,98%
(-) Custos Fixos	7.768,31	10,36%
(-) Despesas Administrativas	17.977,24	23,97%
(-) Despesas Financeiras	741,36	0,99%
(-) Despesas Tributárias	290,01	0,39%
<b>(=) RESULTADO</b>	<b>5.453,26</b>	<b>7,27%</b>

(Continua)  
(Continuação Tabela n. 01)

<b>(=) RESULTADO</b>	<b>5.453,26</b>	<b>7,27%</b>
(-) Custo de oportunidade - Aluguel do Prédio/Proprietário	11.500,00	15,34%
<b>(=) RESULTADO</b>	<b>(6.046,74)</b>	<b>-8,06%</b>

**Tabela 01 – Demonstração do Resultado Gerencial – Centro de Laboratorial de Patologia Clínica X.**

Fonte: adaptado pela autora.

Existem três importantes utilizações das informações de custo no Centro Laboratorial de Patologias Clínicas X:

- Determinação do preço da tabela para exames feitos sem convênios, ou seja, os exames que são pagos em dinheiro ou cheque, à vista ou a prazo;
- Análise das tabelas dos convênios, verificando se os valores pagos pelos mesmos cobrem os custos das análises de cada exame;
- Controle de custos.

Quanto à determinação de preços, é importante ressaltar que a tabela dos valores cobrados por cada análise, deriva-se dos valores da tabela AMB 2000. Porém, depois desse estudo e levando-se em consideração os custos inerentes a prestação do serviço, verificou-se que alguns valores cobrados pelos exames, mesmo que dessem uma margem de contribuição positiva, contribuía muito pouco para cobrir os custos fixos e despesas fixas.

Esse estudo também analisou os valores pagos pelos planos de saúde, forma de pagamento que corresponde a 90% da receita do Laboratório. Diante dessa realidade, também se verificou que os valores pagos por alguns convênios, não contribuía de forma satisfatória com o resultado da empresa. O que levou ao dirigente laboratorial, juntamente com outros Laboratórios, a um processo de negociação com os convênios, objetivando um aumento nos valores pagos pelas análises.

Segundo Kaplan e Cooper (1998:176), deve-se associar a regra dos 20-80 as atividades de negócios. Considerando vinte por cento dos produtos de maior volume geram cerca de oitenta por cento das vendas.

Para entender melhor, como é feito o controle dos custos dos exames laboratoriais, foi utilizada a ferramenta que permite em um primeiro momento, uma atenção maior aos exames que correspondem a 80% da receita do laboratório, onde foi detectado 49 itens que contribuía com esse percentual. Vale afirmar que o Laboratório em estudo realiza mais de 200 exames laboratoriais, classificados de acordo com a sua natureza:

Bioquímica;  
Imunologia;  
Microbiologia;  
Hematologia;

Hormônios;  
Uroanálise;  
Parasitologia.

Após essa separação desses exames, procuramos descobrir o quanto cada um deles apresentava de margem de contribuição e posteriormente de resultado. Esse estudo foi de fundamental importância para o laboratório, pois exames realizados dentro do mesmo seriam mais lucrativos se realizados por laboratórios terceirizados. Um outro fator relevante foi poder auxiliar o setor de compras da empresa, identificando os kits que podiam ser substituídos por outros de fornecedores distintos que trabalhassem com preços mais baixos. Até porque muitos kits de reagentes são fabricados por empresas estrangeiras.

O estudo também deu suporte a gerência no sentido de realizar os exames de forma automatizada ou manual, pois dependendo do tipo de análise, alguns são mais econômicos se realizados na bancada (manualmente), outros contribuíam mais representativamente se realizados de forma automatizada.

A tabela n. 2 está dividida em dois grupos de exames realizados no laboratório. O primeiro grupo está representado pelos exames que contribuíam com percentuais iguais ou maiores que a margem de contribuição geral do Laboratório que foi de 42,98%, de acordo com a D.R.E. gerencial representada na tabela 1. Pertencem ao segundo grupo aqueles exames que contribuíam com valores inferiores a 42,98% de margem de contribuição.

**Tabela 02 : Exames que contribuíam com valores superiores a 42,98% de Margem de Contribuição.**

COD	Exames	Rec. Líquida	C.V.	D.V.	M.C.
H11	Anti HIV I - II (Elisa/Meia)	88,67%	19,58%	1,31%	67,78%
CEA	Antig. Carcinoemb. - CEA	88,67%	22,85%	1,31%	64,51%
PSL	PSA Livre e Total	88,67%	25,20%	1,31%	62,16%
PSA	Antígeno Prost. Especif - ACC	88,67%	35,24%	1,31%	52,12%
HDL	Colesterol HDL	88,67%	37,64%	1,31%	49,72%
GLI	Glicose	88,67%	37,81%	1,31%	49,55%
HC	Hemograma completo	88,67%	38,97%	1,31%	48,39%
CRE	Creatinina (sangue)	88,67%	39,56%	1,31%	47,80%
ALT	Transaminase TGP	88,67%	39,58%	1,31%	47,78%
URE	Uréia (sangue)	88,67%	39,86%	1,31%	47,50%
IST	Índice de Saturação da tran.	88,67%	39,96%	1,31%	47,40%
PFH	Prova de Função Hepática	88,67%	40,16%	1,31%	47,20%
COL	Colesterol Total	88,67%	40,52%	1,31%	46,84%
PF	Parasit. De Fezes	88,67%	41,04%	1,31%	46,32%
PCR	Proteína C Reativa Qualitat.	88,67%	41,28%	1,31%	46,08%
AUR	Ácido Úrico	88,67%	41,37%	1,31%	45,99%
CMY	Mycoplasma	88,67%	41,80%	1,31%	45,56%
CUU	Urina (Cultura)	88,67%	42,89%	1,31%	44,47%
LDL	Colesterol LDL	88,67%	42,95%	1,31%	44,41%
LDH	Dehidrogenase Láctica-Soro	88,67%	43,22%	1,31%	44,14%
TRI	Triglicérides	88,67%	43,24%	1,31%	44,12%
AST	Transaminase TGO	88,67%	43,44%	1,31%	43,92%

Fonte: Adaptação da autora

**Tabela: 03 – Exames que contribuíam com valores inferiores a 42,98% de M.C.**

HAU	Antígeno Austrália	88,67%	44,65%	1,31%	42,71%
COB	Coagulograma	88,67%	44,81%	1,31%	42,55%
GGT	Gama GT	88,67%	44,88%	1,31%	42,48%
HBC	HBC IgG, Anti	88,67%	46,22%	1,31%	41,14%
FER	Ferro Sérico	88,67%	48,41%	1,31%	38,95%
GEH	Gen da Hemcromatose	88,67%	49,39%	1,31%	37,97%
HCV	Anticorpos da Hepatite C	88,67%	50,28%	1,31%	37,08%

FRT	Ferritina	88,67%	52,28%	1,31%	35,08%
PRG	Progesterona	88,67%	54,20%	1,31%	33,16%
B12	Vitamina B12	88,67%	54,38%	1,31%	32,98%
PRL	Prolactina	88,67%	55,30%	1,31%	32,06%
EAS	Sumário de Urina	88,67%	55,42%	1,31%	31,94%
DOL	Estradiol	88,67%	55,43%	1,31%	31,93%
TTT	Testosterona	88,67%	56,78%	1,31%	30,58%
HBM	HBC IgM, Anti	88,67%	59,15%	1,31%	28,21%

(Continua)

(Continuação Tabela n. 03)

TSH	TSH Basal	88,67%	59,52%	1,31%	27,84%
T4L	T4 Livre	88,67%	59,65%	1,31%	27,71%
FAN	Fator Anti-Nuclear	88,67%	59,88%	1,31%	27,48%
TSA	Antibiograma (manual)	88,67%	62,06%	1,31%	25,30%
HMT	Homocisteína	88,67%	63,13%	1,31%	24,23%
T4	T4	88,67%	64,43%	1,31%	22,93%
T3	T3	88,67%	64,81%	1,31%	22,55%
FSH	FSH	88,67%	65,90%	1,31%	21,46%
LHA	LH - ACCESS	88,67%	66,06%	1,31%	21,30%
CAV	Cultura da Sec. Vaginal	88,67%	70,59%	1,31%	16,77%
A1C	Hemoglobina Glicosilada	88,67%	85,39%	1,31%	1,97%
DEN	Sorologia - Dengue IgG/IgM	88,67%	95,56%	1,31%	-8,20%

Fonte: Adaptação da autor

## Conclusão

Diante da grande importância da informação gerencial no auxílio aos administradores e profissionais de contabilidade na complexa tarefa de processar informações úteis para assegurar a sobrevivência das empresas, possibilitando o seu desenvolvimento. Entretanto há uma necessidade muito grande de se utilizar sistemas de informações gerenciais, sofisticados e adequados aos Laboratórios de Patologia Clínicas.

Atendendo à essa carência administrativa de informações para apoio gerencial nesse segmento, este trabalho vem contribuir com a descrição de um estudo de caso, em que o uso do Custeio Variável dá suporte aos gestores diante de decisões importantes no que diz respeito ao processo produtivo do Centro de Laboratorial de Patologia Clínica.

Através da aplicação desse Sistema de Custeio Variável ampliou-se a capacidade do Centro Laboratorial de Patologia Clínica X ao mensurar o resultado e o desempenho de suas atividades, facilitando o acompanhamento dos custos operacionais e da margem de contribuição, apoiando as negociações com as seguradoras de saúde e na decisão de se optar em terceirizar algum exame laboratorial.

## Referência Bibliográficas:

BERNARDI, Luiz A. Política e Formação de Preços. São Paulo: Atlas, 1996.

HORNGREN, Charles T. Contabilidade de Custos: um enfoque administrativo. São Paulo. Atlas, 1986.

KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, George S.G. *Custos – planejamento, implementação e controle*. São Paulo: Atlas, 1987.

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

OGUSHI, Quicuco. *Administração em laboratórios clínicos*. São Paulo: Editora Atheneu, 1998.

SANTOS, Roberto Vatan. Modelagem de sistemas de custos. *Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade - SP*, ano II, n. 4, março/98, p.62-74.