

# GESTÃO DE CUSTOS EM LABORATÓRIOS DE ANÁLISES CLÍNICAS<sup>1</sup>

Émerson Mauro<sup>2</sup>

Bruna Faccin Camargo<sup>3</sup>

## RESUMO

Este estudo contou com o objetivo de entender como as empresas do setor privado de saúde aplicam os conceitos de custos e como fazem a gestão desse tema dentro do contexto operacional. Assim, para fundamentar a análise realizada, foram abordados os seguintes temas no referencial teórico: controle de custos, classificação dos custos, métodos de custeio e aplicação na área da saúde. Esta pesquisa classificou-se como qualitativa e descritiva, foram realizadas consultas bibliográficas em revistas, livros, monografias e artigos da base Scielo e google acadêmico. Foi observado o esforço das empresas para utilizar o método de custeio que mais se adequa ao setor de saúde, em especial laboratórios de análises clínicas. Como contribuição, essa pesquisa mostrou que um entendimento de todos os conceitos envolvidos na gestão de custos, por parte dos gestores, e sua correta aplicação nos processos da empresa, pode auxiliar os estabelecimentos a definir seus preços de venda compatíveis com o mercado, garantindo lucratividade satisfatória para todos os seus produtos e serviços comercializados, agregando mais competitividade e tornando o negócio saudável financeiramente. Ao mesmo tempo, alerta que os serviços de saúde tem apresentado crescente demanda em função do envelhecimento da população, da expansão dos planos de saúde e que os gestores dessa área possuem lacunas no conhecimento em gestão. As empresas precisam se adaptar a esse contexto de planejamento e controle de custos para ter preços competitivos no mercado de atuação, assim como controlar suas margens de lucratividade e ter informações gerenciais sobre custos para tomada de decisão.

**PALAVRAS-CHAVE:** Controle de custos; análises clínicas; métodos de custeio.

## 1. INTRODUÇÃO

As empresas que atuam na área de saúde tem uma crescente demanda de serviços em função do envelhecimento da população, ampliação dos planos de saúde, expansão das formas de acesso aos serviços de saúde. A saúde consiste em uma necessidade fundamental do ser humano, seja para o bem-estar ou para o desenvolvimento das sociedades (OLIVEIRA, 2018).

Hospitais, clínicas, centros e laboratórios são exemplos de organizações da área de saúde que requerem o gerenciamento e acompanhamento das atividades desenvolvidas. Assim, tendo em vista as novas demandas por serviços especializados, o setor de análises clínicas tem demonstrado um fortalecimento do mercado.

---

<sup>1</sup> Trabalho Final de Graduação – Curso de Gestão Financeira – Universidade Franciscana

<sup>2</sup> Acadêmico do Curso de Gestão Financeira – Universidade Franciscana

<sup>3</sup> Professora Orientadora Bruna Faccin Camargo

Em meio a um cenário competitivo, os laboratórios de análises clínicas devem estar atentos as concorrências e ao desenvolvimento tecnológico, assim como às várias exigências governamentais, às condições macroeconômicas (inflação, taxa de juros, entre outros). Ainda precisam atentar para o comportamento dos consumidores de serviços, considerando os novos focos de doença cada vez mais variados.

De acordo com Becker (2004), a maioria dos gestores de laboratórios clínicos possuem lacunas nos conhecimentos sobre gestão, o que dificulta a resolução dos problemas econômicos que afetam as empresas.

Com o passar do tempo, a gestão dos laboratórios de análises clínicas sofreram grandes transformações para se adequar aos requisitos de qualidade e as normas que regulamentam o setor, demandando muito empenho e especialização de seus gestores (ALONSO; CUNHA, 2004).

As áreas técnicas, como a de produção de exames, são totalmente automatizadas, com equipamentos de última geração, com grande capacidade de produção em larga escala. Nesse contexto, as empresas estão investindo no setor de compras, buscando profissionais qualificados e ferramentas de gestão de custos, como sistemas informatizados de compras, e de controle de estoques e custos. Para atender as demandas dessa atividade, o profissional de compras deve conhecer as características de cada equipamento, de cada produto. Fachini (2020) demonstra que cada vez mais os exames de análises laboratoriais são importantes para auxiliar o diagnóstico médico.

A adaptação das empresas a esse contexto de planejamento e controle de custos se faz necessário para ter preços competitivos no mercado de atuação, assim como controlar suas margens de lucratividade e ter informações gerenciais sobre custos para tomada de decisão.

Neste sentido, estas empresas necessitam buscar ferramentas de controle de custo e gestão de estoques para atender suas linhas de produção. De acordo com Leone (2004, p. 104), o termo custo pode ser entendido como “gasto relacionado a um bem ou serviço utilizado para a produção de outros bens e serviços”. Os custos de uma empresa resultam da combinação de diversos fatores, entre os quais a capacitação tecnológica e produtiva no que diz respeito a processos, produtos e gestão (MEGLIORINI, 2012).

Conforme Melo, Amorim e Bandeira (2008), através do sistema de gestão da qualidade é possível gerar vantagem competitiva ao direcionar a estratégia para a obtenção de produtos e serviços sem defeitos, que gerem custos dentro do previsto e sejam entregues no prazo estipulado.

Logo, torna-se relevante o estudo sobre a gestão de custos na área da saúde. Diante do exposto, este trabalho procura entender conceitualmente como as empresas do setor privado de

análises clínicas aplicam os conceitos de custos e como fazem a gestão desse tema dentro do contexto operacional.

Este trabalho se justifica pela importância dos conhecimentos relacionados ao controle e monitoramento dos gastos que envolvem a administração de estabelecimentos de saúde. Adicionalmente, ressalta a necessidade da interatividade com os profissionais das demais áreas técnicas para entendimento das necessidades de cada setor. Logo, este trabalho pode ser usado por gestores e colaboradores de todos os setores dos laboratórios de análises clínicas.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Gestão e controle de custos**

Conhecer custos é fundamental para todas as empresas em qualquer ramo de atividade, elaborar planilhas de controle, inserir dados em softwares de gestão para obter relatórios gerenciais, e auxiliar a tomada de decisão (MENDONÇA; GONÇALVES; MORAIS, 2012).

A contabilidade de custos apresenta como objetivo central a identificação e reconhecimento dos custos de forma detalhada, em consonância com as atividades empresariais, a fim de proporcionar as empresas as informações necessárias para o planejamento das ações (PIZZOLATO, 2012).

Martins (2012) traz que, desperdícios são gastos de materiais, mão de obra e retrabalho que a empresa tem em decorrência da ineficiência do processo produtivo e que são incorporados ao custo. Perdas são gastos que ocorrem de forma involuntária, provocados por furto, incêndio e outros e que significam reduções do resultado, porém não são incorporadas ao custo.

De acordo com Megliorini (2012), identificar variáveis internas e externas no que se refere a custo. Como variáveis internas, a maneira de operar, comportamentos e atitudes da empresa e como variáveis externas o nível de demanda e os preços dos insumos.

Pode-se entender o custo como um gasto que acontece na fabricação de produtos ou prestação de serviços. Os custos podem ser classificados em relação ao objeto de custeio em diretos e indiretos e em relação ao volume em fixos e variáveis (DUTRA, 2010).

Os objetivos da apuração de custo visam atender tanto as exigências legais quanto a apuração de resultados de suas atividades e avaliação de estoques. Assim como, o conhecimento dos custos para a tomada de decisões corretas e o exercício de controles.

### 2.1.1 Classificação dos custos

Os custos diretos são apropriados aos produtos de acordo com o consumo, os principais exemplos são a matéria-prima e a mão de obra direta. Todo elemento de custo que tiver sua medição do consumo no produto, será considerado direto (MEGLIORINI, 2012), conforme apresentado na Figura 1:

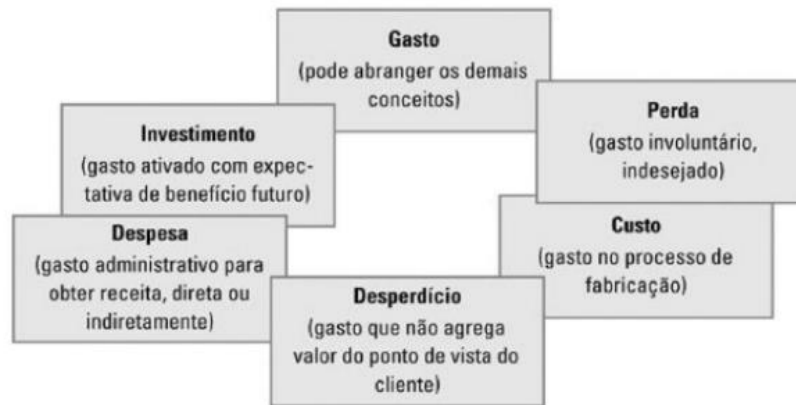
Figura 1 – Alocação de custos indiretos



Fonte: Silva (2020)

De acordo com a Figura 1, pode-se observar que, os custos indiretos são apropriados aos produtos através de rateio ou outros critério de apropriação. A base de rateio deve ter uma relação próxima entre custo indireto e o produto, como exemplo, custo de energia elétrica. Demonstra-se na Figura 2 , alguns conceitos importantes utilizados na gestão de custos.

Figura 2 – Termos e conceitos



Fonte Adaptado de Wernke (2017)

De acordo com a Figura 2, os gastos podem descrever como a empresa utiliza recursos ou contrai dívidas com terceiros, pode abranger todos os demais conceitos. Os investimentos são representados pelos bens e direitos do ativo, são aquisições de ativos objetivando gerar benefícios futuros (SANTOS, 2005).

As perdas são gastos que fogem a normalidade da operação da empresa ocorrem de forma indesejada ou involuntária. As despesas representam todos os bens ou serviços utilizados de forma direta ou indireta para obtenção de receita. São entendidos como gastos ligados as atividades gerenciais da empresa (WERNKE, 2005). Os custos são os recursos de bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens e serviços e o desperdício é representado pela utilização dos recursos em excesso, produção de itens defeituosos e ociosidade na produção.

O custo variável é constante por unidade de fabricação, ou seja, flutua no total de maneira diretamente proporcional ao volume de atividade, como a matéria prima, com isso, se dobrarmos a produção de determinado produto o custo variavel também irá dobrar. O custo fixo, avaliando no curto prazo, é constante, independente do volume de produção da empresa. Em termos unitários ele diminui a medida que o volume de produção aumenta, como exemplo, o aluguel de uma fábrica (SANTOS, 2013).

Leone (2009) entende os custos fixos como gastos que não variam com a diversificação da atividade escolhida, ou seja, mesmo alterando o volume de produção, permanecem praticamente iguais. Para Dutra (2010) os custos variáveis se comportam de maneira oposta aos fixos. São alterados de acordo com a oscilação da produção ou atividade em determinado período.

### 2.1.2 Métodos de custeio

Para o gerenciamento de custos torna-se necessária a identificação, classificação e análise dos gastos que envolvem as atividades empresariais. Assim, pode-se entender o custeio ou ato de custear como o método de apuração dos custos de acordo com critérios pré-estabelecidos (CREPALDI, 2010). Os principais métodos de custeio são, custeio por absorção, custeio variável e custeio baseado em atividade ou ABC (*Activity Based Costing*).

O método de custeio por absorção atende a exigência da contabilidade fiscal e societária das empresas, a fim de apurar o custo do produto produzido ou do serviço prestado, fazendo a distribuição de custos diretos aos produtos e a alocação dos indiretos através de rateio. Esse modelo de custeio não atende a necessidade de informações gerenciais para a tomada de decisão, porque, como usa rateio de custos indiretos pode distorcer o custo dos produtos.

Já o método de custeio variável atribui apenas custos diretos ou variáveis aos produtos, sendo que é tratado como uma despesa e faz parte da estrutura de funcionamento da empresa. Esse método se concentra na análise dos custos variáveis, que sofrem alteração de acordo com a produção (MENDONÇA; GONÇALES; MORAIS, 2018).

O custeio ABC (*Activity Based Costing*) pode ser entendido como o método que visa minimizar as possíveis distorções proporcionadas pelos critérios arbitrários que são empregados por outros métodos com relação a apropriação dos custos indiretos de produção (MARTINS, 2010).

Na utilização do custeio ABC, como benefício, podemos identificar os produtos mais lucrativos e visualizar os fluxos dos processos e informações gerenciais de forma mais precisa, em função da redução do rateio. Como desvantagens na sua utilização, tem gastos elevados para implantação, controles internos complexos para se implementar e avaliar as dificuldades para extrair informações e para manter o envolvimento dos funcionários, visto que, não é aceita para atender demandas de órgãos de fiscalização (CREPALDI, 2010).

## 2.2 Administração de estabelecimentos de saúde

Os hospitais e os laboratórios de análises clínicas exercem um papel importante na área da saúde influenciando decisivamente nas decisões médicas, além disso, esse setor tem passado por várias mudanças ao longo do tempo como automatização dos processos de análises clínicas, que

transformaram as áreas de análise em um processo produtivo. A partir dessas mudanças os gestores que antes tinham formação apenas em áreas médicas, agora precisam ser gestores (MALACARNE, 2018).

Outros fatores importantes também alteraram os setores laboratoriais, como a informatização e automatização dos processos, a utilização de máquinas e equipamentos modernos e de alto custo. O que traz eficiência, agilidade e qualidade, mas também pode ser um problema, pois gera necessidade de aumentar a concentração dos exames em função da aquisição e manutenção destes equipamentos. Cresce também a necessidade de empregar um bom sistema de controle de custos envolvidos no processo (MUGNOL; FERRAZ, 2006).

Na rotina laboratorial, a melhoria contínua dos processos deve ser o foco do laboratório clínico, para que isto aconteça é vital o controle da qualidade nos processos, com o intuito de identificar os possíveis erros que ocorrerão ou já ocorreram, evitando e minimizando as consequências destes erros (CHAVES, 2010). A gestão de estoque de produtos hospitalares e de laboratórios clínicos tem como objetivo principal a redução dos custos e a otimização do uso dos produtos através de técnicas adequadas que possam permitir melhorias na qualidade dos serviços executados.

Segundo Barbieri e Machline (2007), a gestão de estoques é composta pelas atividades de previsão da demanda, montagem e operação de sistemas de reposição de materiais. Definem armazenagem como atividades administrativas e operacionais, incluindo recebimento e distribuição de materiais aos usuários. Tais atividades fazem parte da rotina de qualquer organização e devem ser analisadas periodicamente.

### **3. METODOLOGIA**

A metodologia consiste em estudar, compreender, examinar, descrever e avaliar métodos e técnicas a serem utilizados na realização de uma pesquisa acadêmica. Dessa forma, a metodologia utiliza-se de procedimentos e técnicas que colaboram para a construção do conhecimento, tendo como objetivo comprovar sua validade e utilidade no âmbito da sociedade (PRODANOV E FREITAS, 2013).

Este trabalho caracteriza-se como pesquisa qualitativa, que busca analisar o contexto dos laboratórios de análises clínicas sob a ótica do controle de custos. A pesquisa qualitativa pode ser definida como a que se fundamenta principalmente em análises qualitativas, caracterizando-se, em princípio, pela não utilização de instrumental estatístico na análise dos dados (VIERA; ZOUAIN,

2006).

Em relação à metodologia empregada caracteriza-se quanto aos objetivos como pesquisa descritiva. Para o esboço utilizou-se à pesquisa bibliográfica de fontes secundárias, abrange a leitura já tornada pública em relação ao tema de estudo, publicações em jornais, revistas, livros, pesquisas e monografias (MARCONI ; LAKATOS, 2009).

Para esta pesquisa foram utilizados artigos publicados na Scielo, que é uma base de dados de conteúdos revisados por pares, ou seja, todo o seu conteúdo é revisado por profissionais e especialistas da área, conferindo credibilidade e autenticidade para os documentos digitais armazenados.

Com o objetivo de realizar a análise proposta, foram selecionados artigos publicados nos últimos seis anos (2015-2020) em português. Como critério para definir os artigos investigados, foram estabelecidas palavras-chaves relacionadas a temática. As palavras encontram-se apresentadas no Quadro 1:

Quadro 1 - Palavras-chaves

Palavras-chaves
“controle de custos” + “laboratórios”
“controle de custos” + “exames”
“análise de custos” + “laboratórios”
“custos” + “laboratórios clínicos”
“contabilidade de custos” + “laboratório de análises clínicas”

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

De acordo com o Quadro 1, foram combinadas palavras relacionadas ao controle de custos com expressões ligadas ao setor de análise clínicas. A partir desta coleta, foi possível identificar os artigos relevantes, os objetivos, metodologia empregada e quais foram os principais resultados alcançados.

A partir do método de pesquisa bibliográfica, o qual consiste no exame da bibliografia, para o levantamento e análise do que já foi produzido sobre o assunto que se assume como tema (RUIZ, 1992), foram pesquisados cinco artigos a partir do ano de 2015 na análise de resultados, considerando as palavras chaves de pesquisa, conforme o Quadro 1, com o objetivo de entender como as empresas privadas de saúde fazem a gestão de custos e aplicam os principais conceitos no desempenho da sua atividade de prestação de serviços.

Foi verificado em todos os artigos, a busca das empresas em aplicar o correto método de



custeio, em buscar um modelo matemático para apurar a rentabilidade dos seus produtos vendidos e o entendimento de que é essencial o controle e gestão de custos, para ter dados assertivos na tomada de decisão, aumentar a competitividade e enfrentar os desafios desse segmento que está em constantes mudanças para atender as novas demandas e o crescimento desse setor.

#### 4. ANÁLISE DOS RESULTADO

Foram realizadas pesquisas nas bases de dados da base Scielo e do google acadêmico, utilizando-se um período determinado de seis anos (2015-2020). Avaliando a compatibilidade dos resultados encontrados nas buscas realizadas nessas duas bases com o tema deste trabalho, foram escolhidos cinco artigos, de acordo com o exposto no Quadro 2:

Quadro 2 - Detalhamento dos artigos analisados

<b>Artigo</b>	<b>Título</b>	<b>Objetivo</b>
Catarina Ortolan Silveira, Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro. (2015)	Contabilidade de custos como instrumento de tomada de decisão: Um estudo prático em um laboratório de análises clínicas.	A importância da gestão de custos na tomada de decisão.
Daniel Rodrigues de Bastos. (2016)	Análise da rentabilidade em laboratórios de análises clínicas.	Criação de um modelo matemático para avaliar o lucro dos exames.
Marina Pires de Lima Simão, Pedro Fernandes de Oliveira Gomes. (2018)	Análise de custos para laboratório de análises clínicas.	Análise de custos de produção e definição dos preços de venda.
Débora Zominhan Garcia (2019)	Mensuração dos custos de produtos pelo custeio direto e seu efeito na percepção dos decisores.	Escolha do método de custeio mais adequado a empresa.
Bruno Vieira de Carvalho, Cristiane Feitoza Dantas. (2019)	Aplicabilidade do método de custeio variável para empresa prestadora de serviços em saúde.	Aplicação do método de custeio variável direto.

Fonte: Elaborado pelo autor (2021)

O primeiro estudo analisado intitula-se “contabilidade de custos como instrumento de tomada de decisão: Um estudo prático em um laboratório de análises clínicas”, dos autores Silveira e Carraro (2015). A motivação desse estudo tem como tema a forma com que a contabilidade de custos pode auxiliar no processo de tomada de decisões em um laboratório de análises clínicas. Para tanto, foi realizada essa pesquisa com o objetivo de interpretar os custos em um laboratório clínico com base em dados econômico-financeiros de um setor específico de produção da empresa, setor de Imunologia II do laboratório, utilizando-se de metodologia de

custeio e indicadores de desempenho. As principais terminologias para entender a pesquisa foram: preço de venda, custo unitário, métodos de custeio, indicadores e demais pesquisas relacionadas.

Foram avaliadas as atividades do laboratório como, receitas, custos e despesas referentes ao ano de 2014 e foi elaborado em quatro diferentes etapas. A primeira consiste em uma revisão bibliografia utilizada, reiterando os conceitos e métodos que serão aplicados a coleta de dados. A segunda compreendeu a coleta de custos e receitas com base nas demonstrações contábeis, Na terceira as informações coletadas foram tabuladas e na quarta a procedeu-se com a análise dados. Essa pesquisa comprovou que a contabilidade de custos é fundamental no processo de tomada de decisão em um laboratório de análises clínicas, sendo que, é através de sua aplicação que pode-se mensurar os processos internos e quantificar cada produto ou serviço quanto a sua rentabilidade e viabilidade financeira.

O estudo de Bastos (2016), “Análise da rentabilidade em laboratórios de análises clínicas” foi o segundo a ser analisado. Este estudo contou com o objetivo de analisar os sistemas de saúde, que buscam avanços e desenvolvimento para oferecer benefícios para a sociedade, ao mesmo tempo, utilizar o mínimo de recursos com a máxima qualidade. A automatização e o processo de informatização aplicadas aos laboratórios de análises clínicas são fatores que facilitam a obtenção de maiores informações sobre os custos envolvidos no processo produtivo, mais precisamente no custo de realização dos exames. Calcular o valor do custo real de um exame laboratorial é um estudo muito complexo devido às enormes variáveis decorrentes das atividades desenvolvidas. Esse trabalho teve como objetivo propor um método matemático que visa verificar o lucro estimado de exames laboratoriais

Foi realizado levantamento dos custos de um laboratório localizado em Goiânia. Foram agrupados em categorias e identificados através de uma sigla. A apuração ocorreu durante o período de um mês. Após análise das rotinas administrativas e contábeis do laboratório e levantamento de informações, foi possível elaborar um método matemático para obter uma estimativa do lucro real apurado em cada exame realizado. Conhecer o lucro real de cada produto, trouxe vantagens a organização, seja do ponto de vista do proprietário, de órgãos de fiscalização ou dos acionistas nas empresas de capital aberto..

A terceira pesquisa, intitulada “Análise de custos para laboratórios de análises clínicas” do autor Simão (2018), tratou-se de uma investigação realizada num laboratório de análises clínicas no interior de São Paulo, e teve como objetivo os custos de produção e definição dos preços de venda, com isso, resultou em ganhos financeiros para a empresa baseando a negociação de venda para clientes em dados reais de custos. A partir desse trabalho ficou uma estrutura organizada para

a empresa avaliar a implantação de uma equipe para aplicar métodos de custeio em todo seu menu de exames.

Foi realizada pesquisa exploratória organizada em etapas como definição de exame, modelagem do processo do exame, classificação dos custos, definição do método de custeio, elaboração e teste do processo de custos para laboratórios de análises clínicas. Foram considerados 287 exames, definidos os exames prioritários considerando todos os dados do que foi produzido nos seis meses anteriores a pesquisa. Com base na representatividade dos exames no faturamento total e utilizando o método de custeio ABC, realizou-se a classificação dos custos e definiu-se o custo unitário de cada exame.

Na pesquisa de Garcia (2019), “Mensuração dos custos de produto pelo custeio direto e seu efeito na percepção dos decisores” teve como objetivo reforçar a utilidade das informações contábeis de custos na atual literatura, com o propósito de fornecer dados a gestão para que estes auxiliem no processo de tomada de decisão. A apuração de custos permitiu ao gestor conhecer o custo do produto, aperfeiçoou o processo de redução de custos, formou os preços com precisão e controlou recursos através de custos reais versus planejados. Esse estudo foi realizado numa empresa do ramo de saúde, que utiliza o custeio por absorção, tanto para atender exigências legais quanto para dar suporte a decisões internas. Em função dos rateios, esse modelo de custo apresenta diferenças significativas para produtos semelhantes, por isso, foi proposto substituir esse modelo, pelo método de custeio variável direto.

Ao final do trabalho entendeu-se que o método de custeio variável direto é o mais adequado para a empresa em questão, considerou-se os dois produtos avaliados. No custeio por absorção, foi salientado aos gestores a perda da informação sobre custos indiretos e que não é o método ideal para a definição do preço de venda. Com isso, grande parte dos gestores da empresa entenderam que o custeio direto foi o que atendeu melhor as demandas de gestão de custos da empresa.

Por fim, o último estudo analisado intitulou-se “aplicabilidade do método de custeio variável para empresa prestadora de serviços em saúde”, dos autores Dantas e Carvalho (2019). Esse trabalho teve o objetivo de analisar o método de custeio variável como ferramenta gerencial para empresa prestadora de serviços de saúde. Entretanto, não bastou apenas aplicar o método de custeio mais adequado, foi necessário analisar os custos de forma adequada para a eficiência dos processos. Para atingir este objetivo, foi demonstrado a relevância do método de custeio variável como ferramenta gerencial, foram elaborados os cálculos da margem de contribuição de cada serviço e analisadas as informações coletadas na empresa.

De posse desses dados, realizou-se a classificação em custos variáveis e fixos e despesas

variáveis e fixas. Considerando-se que no método de custeio variável, o valor total dos custos fixos, assim como o total das despesas fixas foram apropriados diretamente no resultado, esse método não utiliza rateios. Ao final do trabalho calculou-se a margem de contribuição de cada serviço prestado e foram identificados os que mais contribuem para o pagamento dos custos e despesas fixas, com isso, a empresa pode adotar medidas administrativas para potencializar os serviços com maior contribuição.

## **5. CONCLUSÃO E APRECIÇÃO CRÍTICA**

Este trabalho teve como objetivo entender como as empresas privadas do setor de saúde organizam-se em relação a gestão e controle de custos, como utilizam os métodos de custeio para precificar seus produtos e serviços e analisar corretamente todos os dados financeiros que serão usados para a tomada de decisão dos gestores.

A pesquisa realizada caracteriza-se como uma análise qualitativa, com análise descritiva. Foram utilizadas as bases de dados Scielo, revisada por pares, e também do google acadêmico. Os artigos utilizados nesse trabalho, foram pesquisados através de palavras chave, conforme detalhado no Quadro 1.

Com base nos cinco artigos pesquisados, podemos perceber a importância da contabilidade de custos no processo de tomada de decisão das empresas, possibilitando mensurar os processos internos, avaliar sua rentabilidade e viabilidade financeira. Buscar um modelo matemático para avaliar o lucro estimado de cada exame, com o foco em utilizar o mínimo de recursos e mantendo a máxima qualidade. Também foi observado o esforço que as empresas fazem para utilizar o método de custeio que mais se adequa ao setor de saúde, observando as vantagens e desvantagens de cada método e por fim tem-se um exemplo de aplicação do método de custeio variável direto, sem a utilização de rateios.

Esse trabalho procurou mostrar a importância da gestão de custos, dos métodos de custeio, auxiliando na composição do preço de venda das linhas de produtos e serviços da área da saúde, em especial, laboratórios de análises clínicas e como forma de subsidiar, através de informações financeiras objetivas, os gestores das empresas na tomada de decisão. Todos os colaboradores e gestores de setores financeiros podem utilizar esse trabalho. Serve para reforçar a importância dos conhecimentos relacionados ao controle e monitoramento dos gastos que envolvem a administração de estabelecimentos de saúde.

As limitações dessa pesquisa encontram-se num pequeno número de trabalhos publicados

nos últimos anos, considerando custos aplicados a empresas privadas da área da saúde. Como sugestão para pesquisas futuras, seria ampliar esse tema considerando empresas privadas que prestam serviços para o setor público, pesquisando como é a organização dos custos dessas empresas e quais os desafios para prestar um serviço de qualidade, mantendo o equilíbrio econômico-financeiro.

## 6. REFERÊNCIAS

ALONSO, S.; CUNHA, A. B. O Laboratório de Patologia Clínica como Organização Prestadora de Serviços. *Revista Eletrônica de Administração*, v. 3, n. 2, 2004.

BARBIERI, J. C.; MACHLINE, C. *Logística hospitalar: teoria e prática*. São Paulo: Saraiva, 2007.

BASTOS, D. R. Análise da rentabilidade em laboratórios de análises clínicas. *Seis Sigma. RBAC*, 2016, 48.2: 160-4.

BECKER, A. A. A. *Gestão do laboratório de análises clínicas por meio de indicadores de desempenho através da utilização do balanced scorecard*. Dissertação (Mestrado em Engenharia) - Escola de Engenharia, Mestrado Profissionalizante em Engenharia, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.

CARVALHO, V. C.; DANTAS, C. F. Aplicabilidade do método de custeio variável para empresa prestadora de serviços em saúde. *Revista Ciência na Fama*, v. 3, N. 2, 2019.

CHAVES, C. D. Controle de qualidade no laboratório de análises clínicas. *J. Bras. Patol. Med. Lab.*, v. 46, n. 5, p. 1, 2010.

CREPALDI, S. A. *Curso básico de contabilidade de custos*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CRUZ, J. A. W. C. *Gestão de custos: perspectivas e funcionalidades*. 1 ed. São Paulo. Intersaberes, 2012.

DUTRA, R. G. *Custos: uma abordagem prática*. 7 ed. São Paulo. Atlas, 2010.

FACHINI, F. Avaliação de desempenho analítico do equipamento de hematologia de um laboratório de análises clínicas da Serra Gaúcha através da métrica. *Seis Sigma. RBAC*, 2020, 52.4: 376-82.

GARCIA, D. Z. Mensuração dos custos de produtos pelo custeio direto e seu efeito na percepção dos decisores. Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Finanças Empresariais – Centro de Ciências Sociais e Aplicadas, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2019.

LENCINA, M. G.; LENCINA, M.; PEDROSO, A. M. C. *Anais do 10º salão internacional de ensino pesquisa e extensão – SIEPE*, Universidade Federal do Pampa, Santana do Livramento,

2018.

LEONE, G. S. G. Curso de Contabilidade de Custos. 3 ed. São Paulo. Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. Curso de Contabilidade de Custos. 3 ed. São Paulo. Atlas, 2004.

MALACARNE, K. MODELO DE GESTÃO PARA LABORATÓRIOS DE ANÁLISES CLÍNICAS: UMA APLICAÇÃO DO LEAN. Programa de pós-graduação em engenharia de produção e sistemas, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2018.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. Fundamentos da metodologia científica. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, E. Contabilidade de Custos. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

\_\_\_\_\_. Contabilidade de Custos. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, E. Custos: análise e gestão. 3 ed. São Paulo. Pearson, 2012.

MELLO, L. C. B de B; AMORIM, S. R. L. de, BANDEIRA, R. A. de M. Um Sistema de Indicadores para Comparação entre Organizações: O Caso das Pequenas e Médias Empresas de Construção Civil. Gestão & Produção, São Carlos, v. 15, n. 2, p. 261-274, 2008.

MENDONÇA, F. M.; GONÇALVES, G. V.; MORAIS, L. F. F. Desenvolvimento e validação de uma ferramenta gerencial de custos aplicada ao setor de bares e restaurantes. Anais do XV Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos18/20126387.pdf>

MUGNOL, K. C. U.; FERRAZ, M. B. Sistema de informação como ferramenta de cálculo e gestão de custos em laboratórios de análises clínicas. J Bras Patol Med Lab, v. 42, n. 2, p. 95-102, abril 2006.

OLIVEIRA, L. M. ANÁLISE DA DINÂMICA DE REDES DOS ATOS DE CONCENTRAÇÃO ECONÔMICA EM EMPRESAS DA ÁREA DA SAÚDE NO BRASIL. Programa de Pós-Graduação em Administração Pública, Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri, Teófilo Otoni, 2018.

PADOVEZE, C. L. Curso básico gerencial de custos. 2. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

PIZZOLATO, N.D. Introdução à contabilidade gerencial. 5. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2012 .

PRODANOV, C. C. FREITAS, E. C. Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

SANTOS, Joel J.. Análise de custos: remodelado com ênfase para custo marginal; relatórios e estudos de caso. 3 ed. São Paulo. Atlas, 2000.

SILVEIRA, C. M. Contabilidade de custos como instrumento de tomada de decisão: Um estudo prático em um laboratório de análises clínicas. Trabalho de Conclusão de Curso - Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015.

SIMÃO, M. P. L. Análise de custos para laboratório de análises clínicas. Trabalho de Conclusão de Curso – Departamento de Engenharia de Produção, Universidade Estadual de Maringá, Maringá, 2018.

VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M. Pesquisa qualitativa em administração. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

WERNKE, R. Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais. 11. ed. São Paulo. Saraiva, 2005.