

# LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS UNIPAM: ESTUDO DOS CUSTOS INCORRIDOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXAMES LABORATORIAIS

Máisa Francisca Pereira Caixeta  
Estudante de Graduação 8º período do Curso de  
Administração do Centro Universitário de Patos de  
Minas  
maisa.francisca@hotmail.com

João Wander Silva  
Orientador do trabalho. Professor Especialista do  
Curso de Administração do Centro Universitário de  
Patos de Minas  
jwander@unipam.edu.br



## RESUMO

Este estudo teve como finalidade realizar o levantamento dos custos dos exames do Laboratório de Análises Clínicas da FEPAM, através da abordagem da atividade de Gestão de Custos e identificação dos custos diretos e indiretos, evidenciando a utilização de critérios de rateio, a fim de revelar aos gestores da instituição as necessidades gerenciais de controle de custos dos elementos que compõem seus serviços, proporcionando ao administrador uma visão mais apurada e ampliada da Gestão de Custos. Este estudo despertou uma série de conhecimentos para o autor do trabalho, uma vez que foram tratados vários assuntos de forma teórica e prática e poderá propiciar melhorias para a instituição através da análise do seu resultado. O trabalho fundamentou-se no objetivo geral e nos específicos que se constituíram na consistência do tema escolhido e a metodologia estruturou-se com os seguintes tipos de pesquisas: a bibliográfica, que levantou os conceitos científicos sobre o estudo; a documental, que levantou informações internas da instituição; a quantitativa, que colheu dados e valores durante o período de realização da pesquisa. O resultado do estudo apontou o custo de cada exame encontrado através da soma entre o custo direto, o custo com pessoal rateado e os custos gerais rateados, que permitiram uma análise individual e unitária de cada exame, assim se conclui que o objetivo geral e os específicos foram cumpridos como proposto no estudo.

**PALAVRAS-CHAVE:** *Gestão de Custos. Custos diretos. Rateio de custos indiretos.*

## ABSTRACT

The objective of this study was to verify the costs of the tests carried out by the Clinical Analyses Laboratory of FEPAM, through the Cost Management activity approach and identification of direct and indirect costs, evidencing the use of apportionment criteria so as to demonstrate to institution managers the managing needs to control costs of the elements concerning their services, presenting to the administrator a more accurate and wide view of Cost Management. This study elicited a series of knowledge for the author of the study, since several subjects were dealt with theoretically and practically and could provide improvements for the institution through the analysis of its results. The work was based on the general and specific objectives that were constituted in the chosen theme consistency and the methodology was structured with the following types of researches: the bibliographical one, that raised the scientific concepts about the study; the documentary, that raised internal information of the institution; the quantitative one, that gathered data and values during the period of accomplishment of the research. The study result pointed to each test cost found through the sum of the direct cost, the prorated staff cost and the prorated general costs, which allowed for an individual and unit analysis of each test. Thus, it was concluded that the general and specific objectives were fulfilled as they proposed in the study.

**KEYWORDS:** *Endomarketing. Organizational climate. Action plan.*

# LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS UNIPAM: ESTUDO DOS CUSTOS INCORRIDOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXAMES LABORATORIAIS

## 1. INTRODUÇÃO

A presente pesquisa abordou a atividade da Gestão de Custos, aplicada no laboratório de análises clínicas da FEPAM, mensurando seus reais custos sobre seu maior serviço realizado: o setor de exames. Neste estudo, foram abordados temas relacionados à Gestão de Custos que auxiliaram na compreensão do estudo e na obtenção dos resultados desejados. Foram obtidos, por meio desta pesquisa, dados como origem dos custos, terminologias básicas, classificação de custos, tipos de custeio e metodologia aplicada.

A problemática que conduziu este estudo foi: como a empresa pode obter lucros e gerar resultados sem a devida gestão de custos, isto é, o real conhecimento de seu negócio? E de que forma ela pode tomar decisões sobre seus preços sem que haja controle de custos? Nessa conjuntura, a pesquisa visa a contribuir com os gestores, ressaltando a necessidade da mesma de ter os custos dos seus departamentos averiguados, para saber se estão dentro dos limites aceitáveis da gestão e se a forma como são apurados estão de acordo com a gestão de custos.

O objetivo geral desta pesquisa foi realizar o levantamento dos custos dos exames; serão mostradas aos gestores desta instituição as necessidades gerenciais de controle dos mesmos e dos elementos que compõem seus serviços. Além do objetivo geral, foram objetivos específicos: identificar quanto custa cada um dos diferentes tipos de exames e quais são seus custos diretos e indiretos, evidenciando a utilização dos métodos de custeio e rateio aplicado; levantar as despesas operacionais e administrativas na instituição e apurar o custo dos serviços oferecidos; por fim, levantar os conceitos científicos sobre o assunto em estudo, e descrever o resultado do estudo com base na literatura e a pesquisa documental.

Tal estudo justificou-se pela necessidade da diretoria executiva da FEPAM de apurar quanto custa cada exame executado no laboratório de análises clínicas.

Em suma, o motivo principal deste estudo foi demonstrar a importância de um sistema de gestão de custos para melhor condução da organização, proporcionando ao administrador uma visão mais apurada e ampliada da sua situação financeira, não só atingindo um desempenho

com menor custo, mas também ganhando lucratividade e competitividade no mercado, permitindo não somente gastar menos, mas, principalmente, gastar melhor.

## 2. REVISÃO DA LITERATURA

A revisão de literatura refere-se à obtenção de documentos para realizar um levantamento bibliográfico e uma fundamentação teórica dos assuntos relacionados ao tema. Os principais conceitos da área de custos darão suporte para a análise dos resultados obtidos no desenvolvimento do projeto. Assim serão abordados os seguintes contextos: origem dos custos, terminologias, classificações e tipos de custeio.

### Origem dos custos

De fato, a origem dos custos se deu após o advento da Revolução Industrial, pois, anteriormente a este marco da história, a contabilidade de custos praticamente não existia, já que as negociações resumiam-se basicamente em comercialização de mercadorias e trocas. Martins (2003, p. 23) afirma que "a Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era difícil na empresa típica da era do Mercantilismo".

Com a Revolução Industrial, passou-se a exigir um registro mais preciso das atividades industriais e comerciais, pois as empresas passaram a adquirir matéria-prima para transformar em novos produtos. O novo bem criado era resultado da junção de diferentes materiais e esforços de produção, originando assim o que se assentou chamar de custo de produção ou fabricação. (BRUNI; FAMÁ, 2004).

### Gastos

Afirma-se, em consonância com Bruni e Famá (2004), que gastos representam o sacrifício financeiro que a entidade arca para a aquisição de um produto ou serviço qualquer. Conforme a contabilidade, serão, em um último momento, classificados como custos ou despesas, a depender de sua relevância na elaboração do produto ou serviço, ou seja, à medida que forem consumidos, receberão essa classificação.



## Desembolso

De acordo com Viceconti e Neves (2003), desembolso consiste no pagamento resultante da aquisição de um bem ou na obtenção de um serviço e pode ocorrer juntamente com o gasto (pagamento à vista) ou depois deste (pagamento a prazo). Ainda nesse sentido, Martins (2003) explica que o mesmo pode acontecer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não no momento do gasto.

## Investimento

De acordo com Martins (2003), investimento são gastos ativados com bem ou serviços, em função da vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros. Dessa mesma forma, Santos (2005) acrescenta que os bens e direitos adquiridos que são estocados nos ativos da empresa para baixa, quando de sua venda, consumo, amortização, desaparecimento ou desvalorização, são exclusivamente denominados de investimento.

## Custo

Entende-se por custos os gastos incorridos no segmento fabril das empresas; desse modo, representa um gasto relacionado com um bem ou serviço, utilizado na geração de outros bens ou serviços. Trata-se de gastos relativos à atividade de produção, por exemplo, salários do pessoal da produção, matéria-prima utilizada no processo produtivo, alugueis e seguros do prédio da fábrica, como também a depreciação e manutenção das máquinas e equipamentos da fábrica. (VICECONTI; NEVES, 2003).

## Despesa

Despesas são os gastos incorridos não no processo fabril, mas nos bens e serviços efetuados pelas áreas administrativas, comercial e financeiro, consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Bruni e Famá (2004) explicam que as despesas não estão associadas à produção de um produto ou serviço; podem-se citar, como exemplo, os gastos com salários de vendedores e funcionários administrativos.

## Perda

Representa bens ou serviços consumidos de forma anor-

mal e pode ser tanto um gasto não intencional conseqüente de fatores externos extraordinários (que deve ser considerado como despesas e lançados justamente contra o resultado do período), quanto da atividade produtiva normal da empresa (nesse caso, deve ser classificado como custo de produção do período). (BRUNI; FAMÁ, 2004).

## Custos diretos

Custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos fabricados, ou para cada tipo de obra a ser custeado, uma vez que existe uma medida objetiva de seu consumo na fabricação. Segundo Martins (2003, p. 48), "alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas e até quantidade de força consumida)".

## Custos indiretos

São aqueles que complementam a atividade e não são identificados diretamente nos produtos e serviços, assim beneficiam toda a produção de um bem ou serviço. Tendo em vista isso, para Viceconti e Neves (2003, p. 18) "são os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio".

## Custos fixos

Custos fixos são custos que se mantêm iguais, independentes da produção ou da rentabilidade da empresa. Como o aluguel da fábrica, que tem seu valor determinado independentemente do aumento ou diminuição do volume elaborado de produtos. Ao definir os custos fixos, Santos (2005) afirma que são aqueles no qual os valores independem do volume de produção ou venda e representam a capacidade que a empresa possui para produzir e vender bens, serviços e mercadorias.

## Custos variáveis

Classificam-se como custos ou despesas que variam proporcionalmente com o nível de produção ou atividade.

Bruni e Famá (2004 p. 32) ainda acrescentam que, "quanto maior a produção, maiores serão os custos variáveis". Dessa forma, os gastos variáveis estão associados a um produto.

## Custos semifixos

São os custos que são fixos dentro de uma determinada faixa de produção, mas que variam caso exista uma mudança, ou alteração dessa faixa, pulando assim o degrau. Bruni e Famá (2004, p. 32) afirmam que "correspondem a custos que são fixos em determinado patamar, passando a ser variáveis quando esse patamar for excedido".

## Custos semivariáveis

Denominação dada aos custos que passam a variar a partir de uma faixa de volume de produção, mantendo-se fixos dentro de certo limite e variando quando o patamar é excedido. Para Santos (2005, p. 39), "são os que variam em função do volume de produção ou venda, mas não exatamente nas mesmas proporções. Estes custos têm uma parcela fixa, a partir da qual passam a ser variáveis."

## Custeio por absorção

É caracterizado pela apropriação da totalidade dos custos aos produtos. Trata-se de um processo de apuração de custos, que tem como objetivo ratear todos os seus elementos (fixos ou variáveis) em cada fase da produção. Portanto, um custo é absorvido no momento em que for atribuído a um produto ou unidade de produção; desse modo cada unidade ou produto receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja completamente absorvido pelo custo dos produtos vendidos ou pelos estoques. (VICECONTE; NEVES, 2003).

## Custeio variável

Em virtude de o método de absorção muitas vezes ser considerado falho e em relação as suas divergências, surge o sistema de custeio variável, que significa a forma de apropriação de custos, segundo Martins (2003). Ainda, ressalta-se que apenas os custos variáveis são aplicados aos produtos e aos custos fixos lançados diretamente ao resultado como se fossem despesas.

Em suma, pode-se complementar que o custeio variável

é um método de custeio para fins gerenciais, não sendo admitido seu efeito contábil e fiscal. Assim afirmam Bruni e Famá (2003, p.207): "embora questionável segundo o ponto de vista dos princípios e normas contábeis, o custeio variável assume grande importância na análise de decisões relativas a custos e preços".

## Custeio baseado em atividades (ABC)

O chamado custeio ABC pode ser determinado como um método de custeio baseado nas atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos. Segundo Martins (2003, p. 87), "é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos".

O ABC difere do sistema de custeio tradicional, pelo fato de, no lugar das bases de rateio, que, muitas vezes, dificultam o processo de compreensão dos custos e impossibilitam um eficiente processo de gestão empresarial, empregar as atividades desenvolvidas dentro da empresa para alocar os custos, ao contrário dos sistemas que se baseiam em volumes, objetivando, assim, oferecer uma metodologia mais coerente de alocação de custos. (BRUNI; FAMÁ, 2004).

## 3. METODOLOGIA

A pesquisa é um processo que auxilia a construção do conhecimento e tem por objetivo principal gerar novos conhecimentos, unindo-os aos preexistentes. De acordo com Gil (2008), a pesquisa é um procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. É um procedimento reflexivo, sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento.

## Pesquisa bibliográfica

Este estudo contempla, em primeira mão, uma pesquisa bibliográfica que busca esclarecer e exemplificar um problema através de referências técnicas encontradas em livros, artigos e dissertações. Seu objetivo é descobrir respostas e explicações para os problemas propostos, utilizando-se de recursos como documentos bibliográficos. É necessário conhecer a maneira como estão organizados os textos, bibliotecas, banco de dados e a melhor forma de sua utilização, uma vez que essas fontes

de informações estão sempre em forma de documentos escritos, impressos ou digitais. (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007).

#### Pesquisa de campo

A pesquisa de campo é assim nomeada por se tratar da coleta de dados realizada "em campo", ou seja, no local onde realmente ocorrem os fenômenos e não existe a interferência do pesquisador e sim a observação dos fatos tal como ocorrem na realidade. Para isso, são usadas técnicas específicas como observação direta, formulários e entrevistas. (ANDRADE, 2010).

#### Pesquisa documental

Parte-se do pressuposto de que a pesquisa documental é indispensável em qualquer que seja o trabalho ou tema de pesquisa. A análise documental é fundamental, porque a maior parte das fontes escritas, ou não, são quase sempre a base do trabalho de investigação; é aquela que se realiza a partir de documentos, contemporâneos ou retrospectivos, considerados cientificamente autênticos. Tal afirmação pode ser justificada por Lakatos e Marconi (2003, p. 174): "a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois".

#### Pesquisa quantitativa

A pesquisa quantitativa é uma das mais utilizadas no mercado, pois são as que apontam com maior exatidão e clareza o objeto pesquisado, isso se torna possível pelo fato de recorrer à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis. Nesse caso, podem-se citar como exemplo as estatísticas, que são muito utilizadas em anos eleitorais; assim, através da pesquisa de intenção de votos, busca-se estimar, por meio da amostra, o número total de eleitores que votariam em cada candidato. Sendo assim, essas medidas podem contribuir para decisões mais acertadas.

De acordo com Appolinário (2011, p. 150), trata-se de uma "modalidade de pesquisa na qual variáveis predeterminadas são mensuradas e expressas numericamente. Os resultados também são analisados com o uso preponde-

rante de métodos quantitativos." Isto é, procura-se medir o grau em que algo está presente.

#### 4. RESULTADO E DISCUSSÃO

Nesta seção, foram descritos e analisados os dados coletados através de pesquisa bibliográfica, realizada no Laboratório de Análises Clínicas por meio de relatos documentais. Para facilitar as demonstrações dos dados, essa etapa foi dividida em quatro partes: a primeira descreve o Laboratório com suas atividades e os respectivos exames realizados; a segunda refere-se ao levantamento de gastos com pessoal e gastos gerais do laboratório; a terceira expõe o critério de rateio dos custos indiretos utilizado para se alcançar o custo individual; a última considera uma análise do custo total obtido de cada exame.

#### Atividades e exames realizados

É relevante destacar que o Laboratório de Análises Clínicas da FEPAM tem como objetivo a prestação de serviço de diagnóstico laboratorial que atende exames particulares, projetos acadêmicos, SUS e principalmente o atendimento ao estágio supervisionado, a fim de proporcionar aos alunos da área da saúde da IES um melhor desenvolvimento profissional.

Sintetizando a rotina do laboratório, o trabalho se inicia quando o paciente chega à recepção com o pedido realizado pelo médico ou preenche o autopedido; nesse momento é efetuado seu cadastro no software com os dados pessoais e os tipos de exames que serão realizados. Em seguida, o paciente é direcionado para o local da coleta, onde profissionais altamente capacitados recolhem as amostras necessárias, como sangue, para a realização de exames. Em alguns casos, como os exames de fezes e urina, o paciente é orientado e poderá fazer a coleta em casa e levar o material já coletado.

Depois, as amostras são encaminhadas ao seu respectivo setor para processamento. É importante ressaltar que, nessa etapa alguns tipos de exames, em específico aqueles realizados com menor frequência, são direcionados para o Hermes Pardini, laboratório terceirizado que realiza o exame. Logo após, o resultado é enviado ao software para que seja impresso e finalmente entregue ao paciente.

A seguir, são demonstrados apenas alguns dos tipos de exames realizados pelo Laboratório de Análises Clínicas da FEPAM, com suas respectivas quantidades e custos diretos incorridos no período de janeiro a junho de 2017.

Tabela 1 – Tipos de exames, quantidades e custos diretos unitários

Setor	Nome do Exame	Quant. Se- mestre	Vr. Custo Unit. Direto
Bioquímica	Creatinina	6.638	R\$ 0,034
	Glicose	4.125	R\$ 0,026
	Proteína C Reativa Quantitativa	10.610	R\$ 1,920
Hematologia	Hemograma Completo	16.117	R\$ 1,680
Urinálise	Urina Rotina	10.250	R\$ 1,200
TOTAL		47.740	

Fonte: Dados obtidos no LAC. Adaptado pela autora (2017).

Foram apontados somente 5 dos 110 tipos de exames, com suas respectivas identificações e quantidades. Os exames citados se mostraram mais relevantes totalizando 47.740 do total de 108.448 unidades que correspondem ao total de 110 exames. Esses dados foram coletados através de relatórios emitidos pelo sistema AutoLAC utilizado dentro do Laboratório para realizar as operações e o controle de exames.

Já o valor unitário de cada exame foi calculado através do levantamento de material utilizado em cada um; foi observado o kit de reagente necessário para realizar determinado exame e calculado da seguinte forma: valor do kit dividido pela quantidade de exames feitos por esse kit. É importante ressaltar que esses valores são muito aproximados, uma vez que existe certa variação na quantidade realizada por cada kit de reagente.

Além dos custos diretos encontrados, que são aqueles diretamente apropriados a cada exame específico, existem também outros custos indiretos e gastos que são usados de maneira geral, que ainda serão apropriados ao valor de cada um no decorrer deste estudo. A tabela apresentada a seguir se refere à relação de exames que são realizados de forma terceirizada pelo Laboratório Hermes Pardini.

Tabela 2 – Tipos de exames Hermes Pardini

Setor	Nome do Exame	Quant. Se- mestre	Vr. Custo Unit. Direto
Hermes	25-Hidroxivitamina D	137	R\$ 50,010
Pardini	Anticorpos Anti Raiva	142	R\$ 133,300
	Fator Anti-Nuclear (Hep2)	131	R\$ 8,920
	Microalbuminúria	573	R\$ 12,350
TOTAL		983	

Fonte: Dados obtidos no LAC. Adaptado pela autora (2017).

A presente tabela mostrou apenas 4 dos 175 diferentes tipos de exames que são realizados pelo Laboratório Hermes Pardini, que, apesar de apresentar uma variedade maior, ao analisar a quantidade total de exames revelada no período, ela é extremamente menor, somando apenas 2.632 unidades no total, no qual os apresentados correspondem a 983. Vale ressaltar ainda que, além do valor cobrado pelo Hermes Pardini, considerado como custo direto, existe a parte de cadastro do paciente, coleta e entrega do resultado, realizados pelo laboratório da FEPAM. Sendo assim, os custos envolvidos nessas etapas deverão também ser rateados e somados a esse valor que é cobrado pelo laboratório terceirizado.

Diante disso, ao analisar as tabelas 2 e 3, é possível identificar que os exames que ocorrem com grande regularidade são aqueles que o próprio laboratório realiza. Já os outros apresentam baixa frequência; muitos deles foram feitos apenas uma vez durante o período analisado, essa é uma das razões pela qual é preferível terceirizar esses exames. Outra explicação se dá pelo fato de o kit de reagentes ter certo prazo para ser usado, por exemplo, se um kit faz 100 exames e foi usado uma única vez dentro do prazo permitido, os outros 99 acaba se perdendo, e o custo desse exame se torna muito alto.

#### Gastos com pessoal

Além do salário propriamente dito, existe também uma parcela significativa de encargos sociais previstos em lei, tal como contribuição previdenciária, fundo de garantia, 13º salário, aviso-prévio e benefícios que podem ser oferecidos pela empresa por iniciativa própria ou compulsoriamente, como vale-transporte, alimentação, planos de assistência médica e odontológica, entre outros. Diante disso, a junção desses fatores, salário, encargos e benefícios, evidencia o real custo do funcionário para a empresa.

O gasto com pessoal foi encontrado através da identificação de cada colaborador que foi mencionado pela sua

respectiva função, a qual é necessária para o funcionamento das atividades desenvolvidas no laboratório. Os valores dos salários foram indicados pelo escritório de RH da FEPAM, aos quais foram acrescidos os valores referentes a férias, 1\3 de férias, 13º salário, 8% de FGTS e 1% de PIS; desse modo, chegou-se ao valor total de R\$ 342.327,24 que compõe o valor total dos gastos com pessoal a serem considerados no período de janeiro a junho de 2017.

#### Gastos gerais

Além dos gastos com pessoal mencionados anteriormente, existem aqueles gastos que são necessários para manter o funcionamento do laboratório como um todo e o desenvolvimento das atividades ali prestadas. Dessa forma, os gastos gerais existentes dentro do laboratório no período de 6 meses totalizaram o valor de R\$ 145.979,75 e pôde-se observar que os mesmos estão espalhados em setores distintos e por isso precisam ser muito bem identificados e analisados para que sua gestão seja realizada de forma positiva, evitando assim o rateio de forma inadequada.

É importante atestar que os valores foram passados pela controladoria da FEPAM. Dentre eles os mais significativos foram: o material de expediente, que é aquele utilizado em grande parte na recepção, proveniente das atividades de escritório; os alugueis, que são resultantes de algumas máquinas e aparelhos indispensáveis para a realização dos exames; as depreciações e a manutenção e reparos de imóveis e instalações.

Além dos gastos encontrados, é significativo evidenciar que não foram considerados valores com gastos de energia, água, telefone, internet e pessoal de conservação e limpeza, uma vez que estes são os itens mais comuns em todos os tipos de organizações. Tais gastos foram desconsiderados, já que o rateio dos mesmos são realizados diretamente aos cursos pelo número de alunos, da mesma forma que os custos do departamento do laboratório num momento posterior são assumidos pelos cursos que se utilizam das atividades por ele prestadas.

#### Rateio dos custos indiretos

Após identificar os custos diretos de cada exame com suas respectivas quantidades, faz-se necessário definir critérios para o rateio de todos os custos indiretos, que, por sua própria definição, só podem ser apropriados de forma indireta aos exames, por meio de estimativas. As-

sim sendo, essas formas de distribuição abrangem, em menor ou maior grau, certo subjetivismo. Para a pesquisa em estudo, o critério de rateio adotado foi definido com base no Custo Direto Total do período.

A fim de se obter um melhor entendimento quanto ao critério, serão explanados os cálculos que foram realizados para se alcançar o resultado final. Inicialmente, foi preciso definir o valor do custo direto total, que foi obtido através da multiplicação entre a quantidade de cada exame realizada no semestre e o valor do custo unitário direto encontrado. Em seguida, foi calculado o rateio percentual pelo custo direto, a fim de verificar quanto representa o custo direto de cada exame em relação ao custo direto total. Por exemplo, quanto o valor de R\$ 3,80, referente ao custo direto total do primeiro exame, representa do total do custo direto R\$ 221.940,073, em que o valor total corresponde a 100% e os R\$ 3,80 a 0,001712018%.

Esse percentual encontrado foi multiplicado pelo valor do custo indireto total do semestre, que são os gastos gerais e com pessoal mencionado anteriormente. Assim para descobrir o valor do custo indireto unitário foi preciso apenas dividir o valor total pela quantidade. Por fim, para se chegar ao custo unitário de cada exame, foi necessário dividir o custo total do semestre, que se refere à soma dos custos diretos e indiretos do período, pela quantidade total de cada exame realizado no período.

#### Custos totais dos exames

Logo após o rateio dos custos indiretos, foi possível chegar ao custo unitário de cada exame realizado, tanto daqueles realizados dentro do laboratório, quanto daqueles que são terceirizados pelo Hermes Pardini. A soma entre o custo direto, o custo com pessoal rateado e os custos gerais rateados permitiu uma análise individual e unitária de cada exame, como pode ser observado na tabela a seguir.

Tabela 3 – Custos totais dos exames

Nome do Exame	Quant. Exames	Custo Direto		Custo Indireto		Custo Total		Custo Unitário
		Unid.	Total	Unid.	Total	Unid.	Total	
Colesterol	4.878	0,67	3.271,26	0,11	1.100,00	0,78	4.371,26	0,89
Glicose	4.173	0,67	2.811,21	0,11	1.000,00	0,78	3.811,21	0,91
Hemograma Completo	14.693	0,90	13.211,20	0,11	1.100,00	0,75	14.311,20	0,97
Hemograma Completo	18.117	0,88	16.078,36	0,11	1.100,00	0,61	17.178,36	0,95
Urina Rotina	18.210	0,20	3.700,00	0,11	1.100,00	0,61	4.800,00	0,26
Ultrassom Doppler D	137	102,05	14.073,15	0,11	1.100,00	7,94	15.173,15	109,25
Ultrassom Abd. Baixo	147	173,76	25.443,87	0,11	1.100,00	12,14	26.543,87	180,63
Ultrassom Abd. Superior	151	8,70	1.500,00	0,11	1.100,00	6,91	2.600,00	17,22
Ultrassom Ginecológico	178	11,23	1.981,14	0,11	1.100,00	6,16	3.081,14	17,31

Ao analisar a tabela, evidencia-se que, em cada tipo de exame, incorrem custos diretos e indiretos, que foram identificados e definidos a partir de pesquisa documental, entrevistas e observação direta dos processos realizados

dentro do laboratório.

É necessário ainda relatar algumas particularidades existentes no decorrer dos cálculos feitos quanto ao critério de rateio, já que existem exames que não são realizados pelo próprio laboratório e assim não podem receber rateios de gastos pelos quais não são utilizados para os mesmos.

Os gastos com pessoal e o gasto com aluguel foram rateados somente para os exames que são realizados dentro do Laboratório de Análises Clínicas da FEPAM, uma vez que os exames feitos através do laboratório Hermes Pardini não são responsáveis e não se utilizam desses gastos. Dessa forma, se esses valores fossem atribuídos a esses exames, provocariam grandes alterações no custo final, por se tratar de valores relativamente altos que seriam atribuídos de forma inadequada.

A partir desses dados, se torna possível confrontar o valor de custo com o valor de venda de cada exame, verificando qual o seu real lucro ou prejuízo. E ainda analisar se existem recursos, ou exames que apresentam ociosidade e desperdícios que poderiam ser cortados ou minimizados, visando a atingir melhores resultados. Todavia, uma vez que o laboratório atende ao SUS, é preciso observar alguns exames, que precisam ser realizados se fizerem parte do conjunto de exames exigidos, independentemente de trazer lucro ou não.

#### 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo realizar o levantamento dos custos dos exames do Laboratório de Análises Clínicas da FEPAM e mostrar aos gestores da instituição as necessidades gerenciais de controle de custos dos elementos que compõem seus serviços.

Dessa forma, a questão central que se colocou como premissa para a presente pesquisa foi demonstrar a importância de um sistema de gestão de custos para melhor condução da organização, proporcionando ao administrador uma visão mais apurada e ampliada da sua situação financeira, a fim de obter um desempenho a menor custo, ganhando lucratividade e competitividade no mercado.

Este trabalho apresentou algumas limitações. É relevante destacar a dificuldade em termos de falta de tempo, para uma análise mais profunda dos custos e processos envolvidos em cada exame e das particularidades e complexidade das atividades envolvidas no setor de análises clínicas.

Por fim, destaca-se que o estágio pode ser percebido como uma ferramenta de extrema relevância para a formação acadêmica e profissional do discente de Administração. Através de um processo de aprendizagem bastante utilizado, ele permite que os estudantes vivenciem experiências profissionais indispensáveis para o desenvolvimento de sua carreira.

Este trabalho se limita a este estudo de caso, não sendo adequado para outros estudos da mesma natureza em outras instituições e outros momentos. Este estudo é recomendado a futuros estudantes de administração ou à comunidade acadêmica em geral, caso queiram analisar o assunto como fonte de informação.

#### 6. REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida. *Introdução à metodologia do trabalho científico*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

APPOLINÁRIO, Fabio. *Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRUNI, Adriano Leal; FAMA, Rubens. *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. *Metodologia científica*. 6. ed. São Paulo: Pearson, 2007.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, Joel J. *Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

VICECONTI, Paulo Eduardo V.; NEVES, Silverio das. *Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo*. 7. ed. São Paulo: Frase, 2003.