



**UNIVERSIDADE  
ESTADUAL DO  
MARANHÃO**

UNIVERSIDADE ESTADUAL DO MARANHÃO - UEMA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
CURSO BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ANTONIA FERNANDES GOMES**

**MÉTODOS DE CUSTEIO: UM ESTUDO DE CASO EM UM LABORATÓRIO DE  
ANÁLISES CLÍNICAS NA CIDADE DE CODÓ-MA**

CODÓ-MA

2021

**ANTONIA FERNANDES GOMES**

**MÉTODOS DE CUSTEIO: UM ESTUDO DE CASO EM UM LABORATÓRIO DE  
ANÁLISES CLÍNICAS NA CIDADE DE CODÓ-MA**

Artigo científico apresentado ao Curso Bacharelado em Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Maranhão, como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador:** Prof. Esp. Aluydio Bessa Amaral.

CODÓ-MA

2021

GOMES, Antonia Fernandes.

Métodos de Custeio: um estudo de caso em um laboratório de análises clínicas na cidade de Codó-MA / Antonia Fernandes Gomes. – Codó, 2021.  
37 f.

Artigo Científico (Graduação) – Curso Bacharelado em Ciências Contábeis, Centro de Estudos Superiores de Codó, Universidade Estadual do Maranhão, 2021.

Orientador: Prof. Esp. Aluydio Bessa Amaral.

1. Contabilidade de Custos. 2. Métodos de custeio. 3. Laboratório. 4. Preço de serviço. I. Título.

CDU: 657.47:615.12(812.1Codó)

**ANTONIA FERNANDES GOMES**

**MÉTODOS DE CUSTEIO: UM ESTUDO DE CASO EM UM LABORATÓRIO DE  
ANÁLISES CLÍNICAS NA CIDADE DE CODÓ-MA.**

Trabalho de Conclusão de Curso na modalidade de Artigo apresentado junto ao Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis do Centro de Estudos Superiores de Codó-CESCD da Universidade Estadual do Maranhão-UEMA, para obtenção de grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em: 02/09/2021

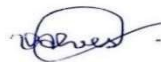
**BANCA EXAMINADORA**



\_\_\_\_\_  
Prof. Esp. Aluydio Bessa Amaral  
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO MARANHÃO-UEMA



\_\_\_\_\_  
Prof. Me. Antonio Thomaz de Oliveira  
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO MARANHÃO-UEMA



\_\_\_\_\_  
Prof. Me. Venicios Oliveira Alves  
UNIVERSIDADE ESTADUAL DO MARANHÃO-UEMA

## RESUMO

A pesquisa surgiu da necessidade de implantação do sistema de custeio em um Laboratório de Análises Clínicas (LAC), pois ele possibilita oferecer serviços com preços mais acessíveis à população, visto que nem todos têm condições financeiras favoráveis para pagar por um exame particular, além das vantagens ao LAC, pois esta pesquisa também pretende proporcionar uma redução de custos viável e lucrativa, visto que este tipo de negócio demanda alto investimento de recursos materiais, estruturais e de pessoal, o que proporciona um alto custo para o negócio em geral. Nesse contexto, esse artigo tem o objetivo geral de desenvolver a formação de preço por meio dos métodos de Custeio Variável e Custeio por Absorção, em um laboratório de análises clínicas (LAC) na cidade de Codó-MA. A pesquisa caracteriza-se como exploratória, descritiva e pesquisa-ação, tendo como método de pesquisa adotada o estudo de caso. Os dados foram obtidos por meio de entrevistas, utilizando-se de roteiro semiestruturado, análise documental e observação *in loco*. A partir dos resultados obtidos foi possível a aplicação dos métodos de custeio, concluindo que o método por absorção é o mais indicado por alocar todos os custos do laboratório na formação do preço dos serviços e por ele atender aos requisitos legais, estando de acordo com os princípios da contabilidade. Além disso, pode-se aferir que os métodos de custeio auxiliam na visão global da organização para a tomada de decisão.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos. Métodos de Custeio. Laboratório. Preço de serviço.

## **ABSTRACT**

The research arose from the need to implement the costing system in a Clinical Analysis Laboratory (LAC), as it makes it possible to offer services at more affordable prices to the population, since not everyone has favorable financial conditions to pay for a private exam, in addition to advantages to LAC, as this research also intends to provide a viable and profitable cost reduction, since this type of business demands a high investment of material, structural and personnel resources, which provides a high cost for the business in general. In this context, this article has the general objective of developing price formation through the Variable Costing and Absorption Costing methods, in a clinical analysis laboratory (LAC) in the city of Codó-MA. The research is characterized as exploratory, descriptive and action research, having the case study as a research method. Data were obtained through interviews, using a semi-structured script, document analysis and on-site observation. From the results obtained, it was possible to apply the costing methods, concluding that the absorption method is the most suitable for allocating all laboratory costs in the formation of the price of services and because it meets the legal requirements, being in accordance with the accounting principles. In addition, it can be inferred that costing methods help in the organization's global vision for decision making.

**Keywords:** Cost Accounting. Costing Methods. Laboratory. Service price.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>9</b>
<b>2.1 Métodos de Custeio.....</b>	<b>9</b>
2.1.1 Custeio Variável ou Direto.....	9
2.1.2 Custeio por Absorção ou Integral.....	10
<b>2.2 A contabilidade de custos em laboratórios de análises clínicas (LAC)..</b>	<b>11</b>
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>12</b>
<b>3.1 Caracterização da pesquisa.....</b>	<b>12</b>
<b>3.2 Contexto e Sujeito da Pesquisa.....</b>	<b>13</b>
<b>3.3 Procedimentos para a coleta e tratamento de dados .....</b>	<b>13</b>
<b>4 ANÁLISES DOS RESULTADOS.....</b>	<b>14</b>
<b>4.1 Os custos e despesas dos serviços prestados no LAC .....</b>	<b>15</b>
<b>4.2 Os métodos de Custeio no LAC .....</b>	<b>16</b>
4.2.1 Aplicação do Custeio por Absorção .....	17
4.2.2 Aplicação do custeio Variável ou Direto .....	21
<b>4.3 Os métodos de custeio no auxílio a formação do preço no LAC.....</b>	<b>24</b>
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>25</b>
REFERÊNCIAS.....	27
ANEXOS .....	29
APÊNDICE.....	33

## 1 INTRODUÇÃO

A relevância do conhecimento de custos para as organizações é cada vez maior, pois a competitividade mercadológica exige que se tenham informações precisas à disposição para a tomada de decisão. Nesse sentido, a contabilidade de custos é um conjunto de normas que buscam a identificação, mensuração e informação de todos os custos que incidem sobre o que é oferecido ao cliente. Esse método é utilizado para disponibilizar informações precisas e rápidas para a administração (PAULA; CORREIA; SILVA, 2019, p.126).

As empresas de prestação de serviços, por exemplo, formam o seu preço de venda baseado no valor praticado no mercado, e acabam não considerando os elementos que possam impactar no preço de venda dos produtos ou serviços, motivo que pode afetar diretamente nos resultados e baixar o potencial de competitividade (SOUZA *et al*, 2017, p.1).

Então, a definição e a aplicação de um método de custeio é um fator diferencial no ramo de prestação de serviço, fazendo com que as empresas alcancem um melhor lugar no mercado e mantenham-se em continuidade.

Sendo assim, determinar o preço de um serviço é uma tarefa importante para os gestores, pois é por meio da formação de preço de um produto ou serviço que uma empresa começa a competir no mercado cada vez mais acirrado. Jung e Dall'Agnol (2016), conceituam que “precificar envolve entender os preços que podem ser cobrados e os custos incorridos”, além disso é importante que a empresa saiba definir entre os métodos de precificação qual o mais indicado.

De acordo com o IBGE (2010) por meio da pesquisa de Assistência Médica Sanitária, existem 19.294 Laboratórios de Análises Clínicas (LAC) no país, sendo 1.768 da esfera pública e 17.526 da esfera privada. No Maranhão, de acordo com o Cadastro Nacional de Estabelecimentos de Saúde (CNES) em 2021, existem 292 laboratórios cadastrados, sendo 08 na cidade de Codó-Ma.

Logo, considerando a concorrência no mercado em que essas empresas estão envolvidas, é necessário que estas busquem melhorar a eficiência dos processos produtivos que possuam custos apurados, para isto necessita-se de um método de custeio que permita conhecer melhor os processos e resultados a fim de auxiliar na tomada de decisão (MACHADO *et al*, 2015).



Assim, este artigo tem como tema os métodos de custeio, no qual surgiu da necessidade de implantar um método de custeio em um LAC na cidade de Codó-Ma, a fim de oferecer serviços com preços mais acessíveis, visto que o laboratório objeto desse estudo não faz uso de nenhum método para a precificação dos serviços. Nesse sentido, buscou-se por meio desse trabalho responder o seguinte problema de pesquisa: Como o método de custeio pode auxiliar na formação do preço nos exames do LAC pesquisado?

O objetivo geral da pesquisa foi desenvolver a formação de preço por meio dos métodos de Custeio Variável e Custeio por Absorção, em um laboratório de análises clínicas (LAC) na cidade de Codó-Ma. Quanto aos objetivos específicos, tem-se: (1) identificar os custos dos serviços prestados; (2) apresentar os métodos de Custeio Variável e Custeio por Absorção e; (3) aplicar os métodos de Custeio Variável e por Absorção para a precificação de serviços laboratoriais. Para alcançar esses objetivos adotou-se como base as teorias dos seguintes autores: Izidoro (2016); Santos (2018); Crepaldi e Crepaldi (2018); Megliorini (2018); Lorentz (2019); Martins (2010).

Esta pesquisa justifica-se devido a importância do seu conteúdo para a Administração e Contabilidade de Custos, sobretudo porque agrega conhecimento a outra área de conhecimento, a saúde. É uma pesquisa de relevância, pois pretende proporcionar uma redução de custos viável e lucrativa, visto que este tipo de negócio demanda alto investimento de recursos materiais estruturais e de pessoal, o que proporciona um alto custo para o negócio em geral. Dessa forma, a definição e a aplicação de um método de custeio é um fator diferencial no ramo de prestação de serviço, pois garante uma saúde com preços mais acessíveis, além da redução de gastos desnecessários fazendo com que as empresas alcancem um lugar no mercado e mantenham-se em continuidade.

Nessa direção utilizou-se a abordagem qualitativa na modalidade estudo de caso com pesquisa de campo exploratória e descritiva, com técnica de coleta de dados por meio de entrevista, análise documental, e observação *in loco*.

O presente artigo foi estruturado em cinco seções: a introdução; o referencial teórico, que fala sobre os métodos de custeio, Custeio Variável ou Direto, Custeio por Absorção ou Integral, formulação do preço no setor de serviços, e a contabilidade de custos em laboratórios de análises clínicas; a metodologia adotada

na pesquisa, visando demonstrar a maneira como os dados foram coletados e analisados; a análise dos resultados e por fim a conclusão da pesquisa deste estudo.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Métodos de Custeio**

A literatura traz diversos métodos de custeio que podem ser utilizados pelas organizações comerciais, industriais e prestadoras de serviço, sejam elas com ou sem fins lucrativos (NICOLAU, 2017, p. 34). Izidoro, (2016, p.12), conceitua métodos de custeio como critérios utilizados para acumular ou apropriar os custos de acordo com a atividade da empresa, ou seja, industrial, comercial ou de prestação de serviço. Como se pode ver, são técnicas que auxiliam no cálculo do quanto é gasto para realizar determinado serviço, faz parte de uma etapa fundamental para a definição de precificação de produtos ou serviços.

Assim, para entender o resultado de uma empresa é necessário ter um entendimento sobre custos através dos métodos de custeio. Segundo Crepaldi e Crepaldi (2018, p.151) “custeio ou custeamento são métodos de apuração de custos [...]”, que consistem na adequação de valores aos produtos ou serviços oferecidos. Com eles é possível ter uma visão mais precisa e detalhada sobre a lucratividade do negócio independente da complexidade da organização.

Dessa forma, os métodos de custeio mais utilizados por Izidoro (2016), Santos (2018), Megliorini (2018), Corrêa (2019), são: custeio variável, custeio por absorção e custeio por atividades, no qual este estudo focou nos 2 primeiros, e seguem nos próximos subitens.

#### **2.1.1 Custeio Variável ou Direto**

O método de custeio variável também conhecido como custeio direto, aloca aos produtos apenas parte dos custos. Na verdade, são alocados aos produtos os custos e as despesas variáveis de acordo com sua proporção no volume de produção (IZIDORO, 2016, p. 17). São considerados custos dos produtos apenas a parcela variável dos custos, ficando todo o restante associado a despesas do período (CORRÊA, 2019, p. 137). Martins (2010, p.142), só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesa do período.

Esse tipo de custeio de acordo com Lorentz (2019, p.181) permite demonstrar quanto cada produto contribuiu para o resultado final da empresa. Essa é a principal vantagem desse método no apoio às decisões gerenciais de curto prazo, pois proporciona ao gestor maior informação sobre a relação existente entre custo, volume e lucro.

O custeio variável tem como premissa básica a análise da margem da contribuição, que é a diferença entre a receita e os custos variáveis (IZIDORO, 2016, p.18). Com base na margem de contribuição, podemos identificar uma série de outros artefatos gerenciais que auxiliam no processo de tomada de decisão (CORRÊA, 2019, p. 134), pois facilita a identificação dos produtos com maior rentabilidade. Martins (2010, p.179) conceitua margem de contribuição como um valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro. Esse custeio é conhecido também como custeio marginal ou custeio por contribuição, por utilizar o conceito de margem de contribuição (LORENTZ, 2019, p. 182).

O custeio variável apresenta uma vantagem que é a não necessidade de preocupação com rateio de custos indiretos, pois, como não há custos indiretos, esse problema simplesmente não existe (CORRÊA, 2019, p. 135).

### 2.1.2 Custeio por Absorção ou Integral

É um dos métodos de custeio mais utilizados, Izidoro (2016, p.15) consiste em essência, na apropriação dos custos totais de produção pelos produtos elaborados – todos os gastos relativos à produção são alocados a todos os produtos. O custeio leva em conta todos os custos: diretos, indiretos, fixos e variáveis. Para que o custeio por absorção seja efetivamente aplicável, é necessário ocorrer a correta separação entre custos e despesas, não importando se são fixos ou variáveis (CORRÊA, 2019, p. 139). Sendo assim, toda a quantia desembolsada para a produção do produto ou serviço mesmo que seja de forma indireta, irá influenciar no custo final. Sendo que nas alocações de custos indiretos são utilizados critério de rateio e as despesas não integram o custo do produto ou serviço.

É o mais difundido e largamente utilizado pelas empresas em todo o país. Ele é aceito pela legislação fiscal para a mensuração dos estoques e apuração dos resultados (CORREIA, 2019, p. 138). É o único aceito pelos exames de auditoria externa, tendo em vista a sua vinculação aos princípios contábeis (LORENTZ, 2019,

p.61). O esquema básico da contabilidade de custos no custeio de absorção resume-se a:

Separação entre custos e despesas; apropriação dos custos diretos aos produtos; rateio dos custos indiretos; determinação do custo total por produto e custo unitário (produção acabada) e apuração do custo dos produtos vendidos e do resultado do período (LORENTZ, 2019, p.61).

O custeio por absorção busca a proporcionalidade dos gastos de acordo com o que foi efetivamente finalizado, por essa razão não se preocupa em calcular a margem de contribuição (CORRÊA, 2019, p.138).

## **2.2 A contabilidade de custos em laboratórios de análises clínicas (LAC)**

A formação do preço de venda representa uma das atividades mais importantes realizadas dentro de qualquer tipo de empresa (IZIDORO, 2016, p. 89). Pois essa elaboração dos preços vai garantir um preço justo a quem adquirir um produto ou serviço sem gerar um retorno negativo a empresa. Segundo Lorentz (2019, p.283), o preço de venda é o valor que deverá cobrir o custo do produto, as despesas variáveis, as despesas fixas proporcionais, e ainda sobrar um lucro líquido adequado. Se o preço for formulado incorretamente, isso pode até fazer a empresa quebrar e ser obrigada a fechar suas portas.

No entanto, muitos empreendedores ainda buscam atribuir o preço de venda de um produto ou serviço tendo o seu custo como base e isso é um erro, pois o custo pode assumir diferentes valores dependendo do método de custeio utilizado ou a maneira como os recursos atribuídos foram adquiridos (MEGLIORINI, 2018, p. 105). Então, para fazer o cálculo correto, os empresários devem ter em mente suas margens de lucratividade de modo que os valores repassados ao consumidor final lhe permitam cobrir seus custos básicos trazendo resultados financeiros satisfatórios (LORENTZ, 2019, p. 283)

Nesse contexto, a contabilidade de custos nasce da contabilidade financeira, surgindo durante a Revolução Industrial ocorrida no século XVIII com a necessidade de avaliar estoques nas indústrias. Segundo Izidoro (2016, p. 2) a contabilidade “é uma ciência que possui vários braços e um deles é a Contabilidade de Custos – ou como alguns autores preferem denominar, contabilidade industrial”. Foi de grande importância na época, pois com o advento da indústria ela se fez necessária para mensurar o estoque.

O conhecimento de custos proporciona aos administradores informações fundamentais para que eles façam um melhor planejamento e controle das ações na empresa no que se refere a custo de serviços ou produtos. Ela é importante, pois fornece informações para a contabilidade financeira e a gerencial. Santos (2018 p.17) afirma que a contabilidade de custos mensura e avalia os custos de acordo com as normas de contabilidade, quando usada internamente por meio do fornecimento de informações de custos sobre produtos, serviços e atividade satisfaz os objetivos de custeio para a contabilidade gerencial.

Os LAC pertencem a um setor de serviço destinado à análise de amostras de pacientes, com a finalidade de oferecer apoio ao diagnóstico e terapêutico, compreendendo as fases pré-analítica, analítica e pós-analítica (BRASIL, 2005). A análise é feita por meio de estudo de material biológico de pacientes com a finalidade de verificar o estado de saúde ou investigar doenças. Essas amostras de material são analisadas de acordo com o setor específico (SEBRAE, 2016). E, segundo a ANVISA – Agência Nacional da Vigilância Sanitária as principais áreas técnicas são: hematologia, bioquímica, parasitologia, urinálise, microbiologia, imunologia, citologia e anatomia patológica.

Assim, o objeto de custo de um LAC é o exame, sendo este entregue ao paciente em forma de laudo, depois de analisado e assinado por um profissional da área, seja ele bioquímico ou biomédico, cuja informação contida neste laudo deve está completa, digitada de forma correta e entregue em tempo hábil para que ele possa dar o retorno ao seu médico. Os LAC são fornecedores de serviços bastante variáveis. Um grande laboratório pode realizar até 3.000 tipos diferentes de exames (SEBRAE, 2016)

### **3 METODOLOGIA**

#### **3.1 Caracterização da pesquisa**

A metodologia de pesquisa aplicada nesse estudo quanto à abordagem do problema é classificada em qualitativa, no qual Mascarenhas (2018; p.46) defende que os dados são levantados e analisados ao mesmo tempo. Quanto aos objetivos é exploratória e descritiva, já nos procedimentos esse trabalho adotou o procedimento estudo de caso, que é uma pesquisa bem detalhada sobre um ou poucos objetos. A ideia é refletir sobre um conjunto de dados para descrever com profundidade o objeto

de estudo – seja ele uma pessoa, uma família, uma empresa ou uma comunidade (MASCARENHAS; 2018).

Também é uma pesquisa-ação, pois possibilita que o pesquisador modifique uma problemática, mobilizando os participantes (El Andaloussi, 2004). O estudo foi realizado no período de 01/06/2021 a 30/06/2021 por ser um mês de grande fluxo de pacientes, onde possibilitou um melhor estudo sobre formação de preço para a empresa.

### **3.2 Contexto e Sujeito da Pesquisa**

A pesquisa é sobre métodos de custeio, onde a unidade selecionada é um LAC na cidade de Codó, no estado do Maranhão. Para atender aos objetivos propostos nesta pesquisa, foi realizado um estudo de caso onde se utilizou a entrevista como coleta de dados, realizada no dia 05 de agosto de 2021, sendo ela feita com a proprietária da empresa selecionada, pois a gestão do empreendimento é realizada também por ela, indicando esta ter uma visão geral e holística sobre todas as áreas da organização. Após a entrevista as respostas foram transcritas e organizadas por categorização para um melhor entendimento do estudo.

A ideia foi refletir sobre um conjunto de dados para descrever com profundidade o objeto estudado (Mascarenhas, 2018, p.52). É um método de pesquisa que nos permite aprofundar conhecimentos sobre determinado assunto ou objeto pesquisado. Geralmente a técnica utilizada nesse tipo de pesquisa é a entrevista, onde Mascarenhas (2018, p.72) informa que “ela serve para levantar informações que não encontramos em fontes bibliográficas, mas podemos obter conversando com as pessoas”.

### **3.3 Procedimentos para a coleta e tratamento de dados**

Quanto aos procedimentos esse trabalho adotou para a coleta de dados o uso das entrevistas, observações *in loco* e a análise documental. A entrevista é um encontro entre duas pessoas, afim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional. É um procedimento utilizado na investigação social, para a coleta de dados ou para ajudar no diagnóstico ou no tratamento de um problema social (LAKATOS; MARCONI, 2003; p.195).

A entrevista foi realizada com auxílio de um questionário semiestruturado. Que segundo May (2004, p. 149), trata-se de perguntas especificadas, mas o entrevistador fica livre para ir além das respostas de uma maneira que pareceria prejudicial para as metas de padronização e comparabilidade. O entrevistado responde às perguntas dentro do seu entendimento, mas não fica solto para falar livremente e o entrevistador não perde o seu foco. Os questionários são semiestruturados de acordo com Viera (2009, p.26) quando são compostos por questões abertas.

#### 4 ANÁLISES DOS RESULTADOS

Nessa seção, consta as tabelas com os cálculos e são apresentados os resultados obtidos por meio de entrevista, observação *in loco* e análise documental para a realização do estudo de caso. Após a entrevista com a responsável pelo LAC, foram identificados os exames de maior representatividade a fim de analisar a formação de preço de serviço do laboratório com base nos métodos de custeio.

De acordo com a entrevista, foram identificados 17 exames de rotina das áreas de Hematologia, Bioquímica, Urinálise, Citologia, Imunologia e Parasitologia realizados no LAC que segundo a entrevistada correspondem a pelo menos 60% do faturamento dos exames realizados no local de estudo. Após, a análise feita no sistema do laboratório chegou-se aos principais exames de acordo com a receita arrecadada. O percentual se deu pelo valor da receita mensal contida no apêndice desse estudo, demonstrada na Tabela 01.

**Tabela 01** - Exames selecionados para a aplicação dos métodos de custeio

EXAME	DESCRIÇÃO	QUANT.	RECEITA MÊS/EXAME	% DA RECEITA TOTAL
SARS1	Covid-19 AG-nasofaringe	215	21.500,00	20,21%
LIP	Colesterol Total e Frações	395	10.351,80	9,73%
HEM	Hemograma	632	9.782,00	9,19%
DDIME	D-Dímero	49	7.350,00	6,91%
COV2	Covid-19 IGG/IGM	72	7.200,00	6,77%
GLI	Glicose Jejum	564	6.100,16	5,73%
CITO2	Citologia Oncótica	129	5.242,32	4,93%
URI	Urina Tipo I	346	3.697,52	3,48%
HBGLI	Hemoglobina Glicolisada	86	3.582,56	3,37%
CR	Creatinina	299	3.171,48	2,98%
TGP	TGP	228	2.920,40	2,75%
TGO	TGO	227	2.907,40	2,73%

<b>UR</b>	Uréia	264	2.791,00	2,62%
<b>GGT</b>	Gama GT	44	1.408,00	1,32%
<b>EPF</b>	Parasitológico de Fezes	110	1.191,92	1,12%
<b>K</b>	Potássio	35	1.136,40	1,07%
<b>Na</b>	Sódio	32	1.009,80	0,95%
<b>TOTAL</b>			<b>91.342,76</b>	<b>85,86%</b>

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados desta pesquisa (2021).

Na Tabela 01 observa-se os exames que tem as maiores receitas geradas, a quantidade de exames realizados e que o “Hemograma” é o exame mais representativo em termos de quantidade enquanto que o “Covid-19 AG-nasofaringe” é mais representativo em termos de receita. Observa-se também que o exame de “Sódio” é o menos representativo em termos de receita e quantidade, pois foi o exame de menor saída e menor receita, colaborando apenas com 0,95% das receitas. Os códigos de descrição dos exames são nomenclaturas do laboratório, similares aos nomes científicos, onde cada laboratório fica livre para formular sua própria sigla.

O custeio Variável tem uma vantagem em relação ao custeio por Absorção que é a utilização apenas dos custos e despesas variáveis aos serviços, sem a utilização do rateio, outra vantagem é a identificação da margem de contribuição, pois através dela tem como saber qual o serviço que menos contribui com os gastos da empresa de forma a auxiliar o gestor na tomada de decisão. Já o custeio por Absorção tem como vantagem está de acordo com os princípios da contabilidade e com as leis de tributação, outra vantagem é que ele engloba todos os custos havendo uma melhor definição do custo total de cada serviço. Em relação aos processos apresentados, o custeio variável separa as despesas e os custos variáveis do período para aplicação aos serviços enquanto o custeio por absorção separa os custos e as despesas fazendo a alocação de todos os custos aos serviços.

#### **4.1 Os custos e despesas dos serviços prestados no LAC**

Segundo Megliorini (2018, p. 10), os custos nas empresas prestadoras de serviço, correspondem aos gastos relativos à execução dos serviços, e as despesas correspondem aos gastos relativos à administração da empresa. Observa-se no Quadro 01 os custos e as despesas realizadas no LAC no período de estudo disponibilizada por meio de entrevista para fins de apuração de custos dos serviços.

**Quadro 01**– Respostas sobre as despesas e custos

<b>Categorização</b>	<b>Pergunta</b>	<b>Resposta</b>
----------------------	-----------------	-----------------



Aluguel; Energia; Água e esgoto; Funcionários; Material de limpeza; Produtos laboratoriais como reagentes e terceirizados	Quanto é a despesa mensal do laboratório e quais são elas?	“Depende muito do mês. Mas gira em torno de R\$ 46.000,00 a R\$ 60.000,00. São: aluguel, energia, água e esgoto, funcionários, material de limpeza, e a despesa mais alta que temos são com produtos laboratoriais como reagentes e laboratório terceirizado”.
7 funcionários; Recepção; Parte Prática; Apoio	Quantos funcionários e setores?	“Temos 7 funcionários. Na recepção duas pessoas, na análises clínicas 2 técnicas e 1 biomédica, e o apoio que funciona a finanças e a limpeza onde temos 2 funcionários”.
Não temos despesas financeiras	E despesas financeiras?	“Não temos despesa financeira”.

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados desta pesquisa (2021).

De acordo com Izidoro (2016, p. 11), custo é todo gasto na prestação de serviço, enquanto despesa é a parcela do gasto consumido direta ou indiretamente para administrar a empresa e realizar as vendas dos serviços. Martins (2010, p.26) diz que teoricamente é fácil a separação entre custos e despesas pois os gastos relativos à produção são custos e os relativos à administração, às vendas e aos financiamentos são as despesas. Os custos do LAC se referem ao aluguel, pagamento de funcionários, energia entre outros, ou seja, são gastos ligados a produção do serviço, enquanto as despesas como água e esgoto, material de consumo não possuem relação direta com o serviço final.

#### 4.2 Os métodos de Custeio no LAC

De acordo com Izidoro (2016, p.12), os métodos de apuração de custos ou métodos de custeio, como são normalmente chamados, são os critérios utilizados para acumular ou apropriar os custos de acordo com a atividade da empresa.

Na categorização, quanto a pergunta e a resposta em relação ao preço para fins de aplicação dos métodos de custeio por Absorção e Variável, a entrevistada informou que o preço é feito com base na concorrência. Segundo Izidoro, (2016, p. 118), as empresas prestadoras de serviços, devem se atentar à competitividade em relação a empresa do mesmo ramo, pois a forte concorrência dita diretamente o preço por meio da oferta abundante dos serviços.

Assim, observa-se que o LAC não faz uso de nenhum método de custeio, embora possua controle de todos os custos, utiliza como meio de precificação a concorrência, já que na cidade existem outros laboratórios. A gestora percebe a oportunidade no mercado no momento em que seus clientes divulgam o preço da concorrência na hora em que estão fazendo cadastro. Diante de uma pandemia em que os custos foram elevados, o LAC permaneceu com os mesmos preços de serviços

deixando de gerar o lucro esperado, embora a demanda pelos serviços tenha aumentado.

#### 4.2.1 Aplicação do Custeio por Absorção

Para a aplicação do custeio por Absorção foi feita a distinção entre custos e despesas e em seguida foi apurado os valores desses custos, onde de acordo com Izidoro (2016, p. 16) essa separação entre custos e despesas é muito importante em relação ao custeio por absorção, pois apenas os custos devem ser considerados na distribuição para os produtos. A Tabela 02 abaixo apresenta todos os custos no período de trinta dias e a apuração dos valores dos custos diretos e indiretos, a contar do dia 01/06/2021 a 30/06/2021. Para isso foram feitas análises documentais em relatórios, planilhas eletrônicas, notas fiscais, além da entrevista com a gestora do laboratório estudado.

**Tabela 02** – Informações quantitativas dos custos incorridos pelo LAC

		<b>CUSTOS</b>	<b>VALOR</b>
<b>DIRETOS</b>		Salários - Setor de Análises Clínicas e Coleta	4.400,00
		Encargos setor de análises (FGTS, INSS e PIS)	682,00
		Provisão dividida por 12 (1/3 de férias + Encargos sobre esse 1/3 + 13º + encargos sobre o 13º)	623,33
		Material laboratorial	26.054,30
		Outras Provisões	2.000,00
		<b>Total dos Custos Diretos</b>	<b>33.759,63</b>
<b>INDIRETOS</b>		Aluguel	2.100,00
		Energia	966,74
		Internet	80,00
		Sistema	350,00
		Combustível	173,00
		Material de Epi	1.570,00
		Material Gráfico	1.125,00
		Salários setor de recepção e apoio	4.950,00
		Encargos recepção e apoio (FGTS, INSS e PIS)	767,25
		Provisão dividida por 12 (1/3 de férias + Encargos sobre esse 1/3 + 13º + encargos sobre o 13º)	701,06
	Depreciação	1.470,24	
	Outras Provisões (manutenção de Máquina de 6 em 6 meses)	4.000,00	
	<b>Total dos Custos indiretos</b>	<b>18.253,29</b>	
<b>DESPESAS</b>		Telefone Fixo	117,28
		Telefone Móvel	122,98
		Água e Esgoto	79,05
		Propaganda	500,00
		Contador	590,00
	Material de Limpeza	483,35	

Manutenção do prédio	750,00
Material de Consumo	650,00
<b>Total das Despesas</b>	<b>3.292,66</b>

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados desta pesquisa (2021).

De posse da quantidade de exames, do valor dos custos diretos e dos custos indiretos, é possível alocar esses custos ao valor de cada produto. Não foi utilizado rateio, pois segundo Izidoro (2016, p. 17), são custos que identificamos de forma bem clara e fácil com os serviços, não aplicando qualquer critério de rateio. Para chegar ao valor unitário da mão de obra direta (MOD), foi dividido o valor do salário com encargos dos responsáveis pelo setor de análises pela quantidade de exames realizados *in loco* ao mês (4.491), pois o custo neste caso é calculado por exame produzido chegando ao valor unitário de R\$ 1,2702. Ao multiplicar este valor pela quantidade realizada de cada exame chegamos ao custo da mão de obra total por cada serviço. A Tabela 03 apresenta os custos diretos alocados aos serviços .

**Tabela 03** – Alocação dos custos diretos aos serviços

EXAMES	DESCRIÇÃO	QUANT.	VALOR UNITÁRIO MOD	VALOR TOTAL MOD	CUSTO UNITÁRIO MATÉRIA PRIMA	CUSTO TOTAL MATERIA PRIMA
<b>SARS1</b>	Covid-19 AG-nasofaringe	215	1,2702	273,093	48,17	10.356,55
<b>LIP</b>	Colesterol Total e Frações	395	1,2702	501,729	2,79	1.102,05
<b>HEM</b>	Hemograma	632	1,2702	802,7664	2,04	1.289,28
<b>DDIME</b>	D-Dímero	49	1,2702	62,2398	25,12	1.230,88
<b>COV2</b>	Covid-19 IGG/IGM	72	1,2702	91,4544	21,64	1.558,08
<b>GLI</b>	Glicose Jejum	564	1,2702	716,3928	2,53	1.426,92
<b>CITO2</b>	Citologia Oncótica	129	1,2702	163,8558	4,13	532,77
<b>URI</b>	Urina Tipo I	346	1,2702	439,4892	2,4	830,4
<b>HBGLI</b>	Hemoglobina Glicolisada	86	1,2702	109,2372	2,64	227,04
<b>CR</b>	Creatinina	299	1,2702	379,7898	2,43	726,57
<b>TGP</b>	TGP	228	1,2702	289,6056	2,7	615,6
<b>TGO</b>	TGO	227	1,2702	288,3354	2,7	612,9
<b>UR</b>	Uréia	264	1,2702	335,3328	2,23	588,72
<b>GGT</b>	Gama GT	44	1,2702	55,8888	2,67	117,48
<b>EPF</b>	Parasitológico de Fezes	110	1,2702	139,722	2,47	271,7
<b>K</b>	Potássio	35	1,2702	44,457	2,27	79,45
<b>Na</b>	Sódio	32	1,2702	40,6464	2,27	72,64
<b>TOTAL</b>		<b>3727</b>	<b>21,5934</b>	<b>4734,0354</b>	<b>131,2</b>	<b>21.639,03</b>

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados desta pesquisa (2021).

Observa-se ainda na Tabela 03 o valor unitário do material direto ou matéria prima direta utilizada nos exames selecionados para a aplicação do custeio, para isto foi feito um levantamento dos produtos utilizados em cada exame e dos valores desse material nas notas fiscais, em seguida esses valores foram mensurados e alocados em cada exame, em seguida esse valor unitário foi multiplicado pela quantidade de exames realizados em cada serviço chegando ao custo total de matéria prima.

Para calcular o custo indireto utiliza-se o critério de rateio por volume de produção que de acordo com Megliorini (2018, p. 50), a base de rateio por volume de produção leva em consideração a quantidade produzida de cada um, o que por certo, determina uma melhor apropriação. A Tabela 04 apresenta o rateio dos custos indiretos nos exames selecionados abaixo:

**Tabela 04 - Alocação dos custos indiretos através do rateio por volume de produção**

EXAME	DESCRIÇÃO	QUANT.	PROPORÇÃO %	CUSTO UNITARIO	CUSTO TOTAL INDIRETO
SARS1	Covid-19 AG-nasofaringe	215	4,7874%	4,06	872,90
LIP	Colesterol Total e Frações	395	8,7954%	4,06	1.603,70
HEM	Hemograma	632	14,0726%	4,06	2.565,92
DDIME	D-Dímero	49	1,0911%	4,06	198,94
COV2	Covid-19 IGG/IGM	72	1,6032%	4,06	292,32
GLI	Glicose Jejum	564	12,5585%	4,06	2.289,84
CITO2	Citologia Oncótica	129	2,8724%	4,06	523,74
URI	Urina Tipo I	346	7,7043%	4,06	1.404,76
HBGLI	Hemoglobina Glicolisada	86	1,9149%	4,06	349,16
CR	Creatinina	299	6,6578%	4,06	1.213,94
TGP	TGP	228	5,0768%	4,06	925,68
TGO	TGO	227	5,0546%	4,06	921,62
UR	Ureia	264	5,8784%	4,06	1.071,84
GGT	Gama GT	44	0,9797%	4,06	178,64
EPF	Parasitológico de Fezes	110	2,4493%	4,06	446,60
K	Potássio	35	0,7793%	4,06	142,10
Na	Sódio	32	0,7125%	4,06	129,92

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados desta pesquisa (2021).

Para chegar ao valor unitário dos custos indiretos, observa-se o total de cada exame e divide-se pela quantidade de exames do mês (4.491), em seguida multiplica-se por 100 e encontra-se a taxa proporcional de cada exame. Logo depois, multiplica-se o valor total dos custos indiretos pela taxa proporcional e divide-se pela quantidade de cada exame. E a Tabela 05 apresenta a alocação dos custos diretos e

indiretos em cada exame, bem como o custo total absorvido e o valor do custo unitário pelo método de absorção.

**Tabela 05** - Alocação dos custos diretos e indiretos aos serviços

EXAME	DESCRIÇÃO	CUSTOS DIRETOS	CUSTOS INDIRETOS	VALOR ABSORVIDO	CUSTO UNITÁRIO
SARS1	Covid-19 AG-nasofaringe	10.629,64	872,90	11.502,54	53,50
LIP	Colesterol Total e Frações	1.603,78	1.603,70	3.207,48	8,12
HEM	Hemograma	2.092,05	2.565,92	4.657,97	7,37
DDIME	D-Dímero	1.293,12	198,94	1.492,06	30,45
COV2	Covid-19 IGG/IGM	1.649,53	292,32	1.941,85	26,97
GLI	Glicose Jejum	2.143,31	2.289,84	4.433,15	7,86
CITO2	Citologia Oncótica	696,63	523,74	1.220,37	9,46
URI	Urina Tipo I	1.269,89	1.404,76	2.674,65	7,73
HBGLI	Hemoglobina Glicolisada	336,28	349,16	685,44	7,97
CR	Creatinina	1.106,36	1.213,94	2.320,30	7,76
TGP	TGP	905,21	925,68	1.830,89	8,03
TGO	TGO	901,24	921,62	1.822,86	8,03
UR	Ureia	924,05	1.071,84	1.995,89	7,56
GGT	Gama GT	173,37	178,64	352,01	8,00
EPF	Parasitológico de Fezes	411,42	446,60	858,02	7,80
K	Potássio	123,91	142,10	266,01	7,60
Na	Sódio	113,29	129,92	243,21	7,60
<b>TOTAL</b>		<b>26.373,08</b>	<b>15.131,62</b>	<b>41.504,70</b>	<b>221,81</b>

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados desta pesquisa (2021).

Após a mensuração e apropriação dos custos diretos e indiretos faz-se a apuração total dos custos e apura-se o resultado do exercício conforme mostra a DRE apresentada na Tabela 06.

**Tabela 06** – DRE 1

<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO</b>	
<b>RECEITA DE VENDA</b>	91.342,76
<b>( - ) CUSTO DOS SERVIÇOS DAS VENDAS</b>	41.504,70
<b>( = ) LUCRO BRUTO</b>	49.838,06
<b>( - ) DESPESAS VARIÁVEIS</b>	539,30
<b>( - ) DESPESAS FIXAS</b>	2.642,66
<b>( = ) LUCRO</b>	<b>46.656,10</b>

Fonte: Elaboração própria, com base nos dados desta pesquisa (2021).

A Tabela 06 demonstra o resultado do exercício onde o lucro do período é encontrado a partir das deduções dos custos de serviços, as despesas variáveis e as despesas fixas.

#### 4.2.2 Aplicação do custeio Variável ou Direto

Neste método é aplicado aos serviços apenas os custos variáveis, Megliorini, (2018, p.137), “o custeio variável consiste em apropriar aos produtos ou serviços somente os custos variáveis, sejam diretos ou indiretos”. Os materiais direto utilizados nos exames selecionados estão relacionados acima na Tabela 03 de acordo com o custo unitário de cada exame, totalizando R\$ 21.639,03 referente à material de laboratório. Os demais custos variáveis totalizaram R\$ 5.298,00, como neste método não há a necessidade de ratear os custos, o valor unitário se deu pela divisão do valor R\$ 5.298,00 pela quantidade de exames realizado no mês 4.491, chegando ao custo unitário de R\$ 1,1797. A despesa no valor de R\$ 650,00 também foi dividida pela quantidade de exames realizados no mês chegando ao valor unitário de R\$ 0,1447. Os dados são apresentados na Tabela 07.

**Tabela 07-** Alocação dos custos variáveis aos serviços

EXAMES	DESCRIÇÃO	CUSTOS VARIÁVEIS		CUSTO VARIÁVEL UNITÁRIO	DESPESAS	
		MATERIA PRIMA	DEMAIS CUSTOS		UNITÁRIA	TOTAL
<b>SARS1</b>	Covid-19 AG-nasofaringe	48,17	1,1797	49,3497	0,1447	31,11
<b>LIP</b>	Colesterol Total e Frações	2,79	1,1797	3,9697	0,1447	57,16
<b>HEM</b>	Hemograma	2,04	1,1797	3,2197	0,1447	91,45
<b>DDIME</b>	D-Dímero	25,12	1,1797	26,2997	0,1447	7,09
<b>COV2</b>	Covid-19 IGG/IGM	21,64	1,1797	22,8197	0,1447	10,42
<b>GLI</b>	Glicose Jejum	2,53	1,1797	3,7097	0,1447	81,61
<b>CITO2</b>	Citologia Oncótica	4,13	1,1797	5,3097	0,1447	18,67
<b>URI</b>	Urina Tipo I	2,4	1,1797	3,5797	0,1447	50,07
<b>HBGLI</b>	Hemoglobina Glicolisada	2,64	1,1797	3,8197	0,1447	12,44
<b>CR</b>	Creatinina	2,43	1,1797	3,6097	0,1447	43,27
<b>TGP</b>	TGP	2,7	1,1797	3,8797	0,1447	32,99
<b>TGO</b>	TGO	2,7	1,1797	3,8797	0,1447	32,85
<b>UR</b>	Ureia	2,23	1,1797	3,4097	0,1447	38,2
<b>GGT</b>	Gama GT	2,67	1,1797	3,8497	0,1447	6,37
<b>EPF</b>	Parasitológico de Fezes	2,47	1,1797	3,6497	0,1447	15,91
<b>K</b>	Potássio	2,27	1,1797	3,4497	0,1447	5,06
<b>Na</b>	Sódio	2,27	1,1797	3,4497	0,1447	4,63
<b>TOTAL</b>						<b>539,3</b>

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados desta pesquisa (2021).

Observa-se também na Tabela 07 que o valor unitário dos custos de cada serviço se deu pelo somatório da matéria prima e demais custos variáveis, já as

despesas variáveis totais de cada serviço se deu pela multiplicação do valor unitário pela quantidade realizada de cada exame.

Entretanto a Tabela 08 apresenta a alocação de todos os custos e despesas variáveis em cada exame, bem como o custo total variável e o valor do custo unitário por meio da aplicação do método variável.

**Tabela 08-** Alocação dos custos variáveis aos serviços

EXAMES	DESCRIÇÃO	CUSTO TOTAL VARIÁVEL	DESPESA TOTAL VARIÁVEL	VALOR VARIÁVEL TOTAL	VALOR UNITÁRIO VARIÁVEL
SARS1	Covid-19 AG-nasofaringe	10.610,09	31,11	10.641,20	49,49
LIP	Colesterol Total e Frações	1.568,01	57,16	1.625,17	4,11
HEM	Hemograma	2.034,60	91,45	2.126,05	3,36
DDIME	D-Dímero	1.286,69	7,09	1.293,78	26,40
COV2	Covid-19 IGG/IGM	1.642,82	10,42	1.653,24	22,96
GLI	Glicose Jejum	2.091,17	81,61	2.172,78	3,85
CITO2	Citologia Oncótica	683,55	18,67	702,22	5,44
URI	Urina Tipo I	1.236,58	50,07	1.286,65	3,72
HBGLI	Hemoglobina Glicolisada	327,49	12,44	339,93	3,95
CR	Creatinina	1.076,30	43,27	1.119,57	3,74
TGP	TGP	883,37	32,99	916,36	4,02
TGO	TGO	880,19	32,85	913,04	4,02
UR	Ureia	900,06	38,20	938,26	3,55
GGT	Gama GT	168,37	6,37	174,74	3,97
EPF	Parasitológico de Fezes	400,37	15,92	416,29	3,78
K	Potássio	119,64	5,06	124,70	3,56
Na	Sódio	109,29	4,63	113,92	3,56
<b>TOTAL</b>		<b>26.018,59</b>	<b>539,31</b>	<b>26.557,90</b>	

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados desta pesquisa (2021).

Para chegar ao valor do custo total variável apresentado ainda na Tabela 08, foi multiplicado o valor unitário de cada serviço pela quantidade de exame elaborado por serviço. Já o valor total absorvido foi encontrado através da soma dos custos totais variáveis com as despesas variáveis por serviço e o valor unitário se deu pela divisão do valor total absorvido pela quantidade de exames realizados por serviço.

Ainda sobre o custeio variável, Izidoro (2016, p. 17) conceitua margem de contribuição (MCT) como a diferença entre a receita, os custos variáveis totais (CVT)

e as despesas variáveis totais (DVT), onde cada produto contribui para a cobertura de todos os gastos da empresa. O percentual da margem de contribuição (IMC) é encontrado ao dividir o valor do MCT pela receita do exame e multiplicar por 100. Conforme é observado na Tabela 09.

**Tabela 09** – Margem de contribuição dos exames selecionados

EXAMES	QTD	RECEITA	CVT	DVT	MCT	IMC
Covid-19 AG-Nasofaringe	215	21.500,00	10.610,09	31,11	10.858,80	50,51%
Colesterol Total e Frações	395	10.351,80	1.568,01	57,16	8.726,63	84,30%
Hemograma	632	9.782,00	2.034,60	91,45	7.655,95	78,27%
D-Dímero	49	7.350,00	1.286,69	7,09	6.056,22	82,40%
Covid-19 IGG/IGM	72	7.200,00	1.642,82	10,42	5.546,76	77,04%
Glicose Jejum	564	6.100,16	2.091,17	81,61	3.927,38	64,38%
Citologia Oncótica	129	5.242,32	683,55	18,67	4.540,10	86,60%
Urina Tipo I	346	3.697,52	1.236,58	50,07	2.410,87	65,20%
Hemoglobina Glicolisada	86	3.582,56	327,49	12,44	3.242,63	90,51%
Creatinina	299	3.171,48	1.076,30	43,27	2.051,91	64,70%
TGP	228	2.920,40	883,37	32,99	2.004,04	68,62%
TGO	227	2.907,40	880,19	32,85	1.994,36	68,60%
Ureia	264	2.791,00	900,06	38,20	1.852,74	66,38%
Gama GT	44	1.408,00	168,37	6,37	1.233,26	87,59%
Parasitológico de Fezes	110	1.191,92	400,37	15,92	775,63	65,07%
Potássio	35	1.136,40	119,64	5,06	1.011,70	89,03%
Sódio	32	1.009,80	109,29	4,63	895,88	88,72%
<b>TOTAL</b>		<b>91.342,76</b>	<b>26.018,59</b>	<b>539,31</b>	<b>64.784,86</b>	

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados desta pesquisa (2021).

Observa-se também que os exames Hemoglobina Glicolisada e Potássio são os que mais contribuem positivamente com os gastos da empresa e que o exame de Covid-19 Ag Nasofaringe é o que menos contribui. Após a análise do método aplicado, é apurado o resultado do exercício referente aos exames selecionados, conforme se observa na Tabela 10

**Tabela 10** – DRE 2

<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO</b>	
<b>RECEITA DE VENDA</b>	91.342,76
<b>( - ) CUSTO VARIÁVEL</b>	26.018,59
<b>( - ) DESPESA VARIÁVEL</b>	539,30
<b>( = ) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO</b>	64.784,87
<b>( - ) CUSTO FIXO</b>	15.486,11
<b>( - ) DESPESA FIXA</b>	2.642,66
<b>( = ) LUCRO</b>	<b>46.656,10</b>

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados desta pesquisa (2021).



Observa-se na DRE apresentada na tabela 10 acima que da receita das vendas dos serviços é deduzido os custos e despesas variáveis encontrando a margem de contribuição, dessa margem é deduzido a despesa fixa e encontra-se o lucro das vendas de serviços do período.

### 4.3 Os métodos de custeio no auxílio a formação do preço no LAC

A formação do preço na empresa estudada é feita em torno da concorrência que segundo Izidoro (2016, p.107), os preços orientados pelo mercado possuem como referência os praticados pelos concorrentes, tornando a empresa uma “seguidora” de preços.

Os exames selecionados para aplicação dos métodos de custeio, segundo a entrevistada “geram custos, mas levam depois ao lucro” com base nesta informação, a Tabela 11 demonstra o preço de serviço utilizado pelo LAC, e o valor de custo unitário pelo método de absorção e método variável, onde se percebe que o preço utilizado pelo LAC tem uma lucratividade superior a 20%.

**Tabela 11**– Preço de serviço do LAC e preço de custo pelos métodos aplicados

EXAMES	DESCRIÇÃO	VALOR LAC	VALOR ABSORÇÃO	VALOR VARIÁVEL	LAC X ABSORÇÃO	LAC X VARIÁVEL
SARS1	Covid-19 AG-Nasofaringe	100,00	53,50	49,49	46,50	50,51
LIP	Colesterol Total e Frações	26,21	8,12	4,11	18,09	22,1
HEM	Hemograma	15,48	7,37	3,36	8,11	12,12
DDIME	D-Dímero	150,00	30,45	26,40	119,55	123,6
COV2	Covid-19 IGG/IGM	100,00	26,97	22,96	73,03	77,04
GLI	Glicose Jejum	10,81	7,86	3,85	2,95	6,96
CITO2	Citologia Oncótica	40,64	9,46	5,44	31,18	35,2
URI	Urina Tipo I	10,68	7,73	3,72	2,95	6,96
HBGLI	Hemoglobina Glicolisada	41,65	7,97	3,95	33,68	37,7
CR	Creatinina	10,61	7,76	3,74	2,85	6,87
TGP	TGP	12,80	8,03	4,02	4,77	8,78
TGO	TGO	12,80	8,03	4,02	4,77	8,78
UR	Ureia	10,57	7,56	3,55	3,01	7,02
GGT	Gama GT	32,00	8,00	3,97	24,00	28,03
EPF	Parasitológico de Fezes	10,83	7,80	3,78	3,03	7,05
K	Potássio	32,47	7,60	3,56	24,87	28,91
Na	Sódio	31,55	7,60	3,56	23,95	27,99

**Fonte:** Elaboração própria, com base nos dados desta pesquisa (2021).

Observa-se também na Tabela 11, que o valor de custo unitário variável de cada serviço é menor que o custo unitário absorvido, havendo uma lucratividade maior em relação ao custeio por absorção. Portanto, o LAC estudado pode diminuir o preço de serviço de alguns exames que a qualidade de seus serviços não será alterada. O custeio por absorção é o mais indicado, segundo Lorentz (2019, p. 57), pois é o único aceito pela Legislação do Imposto de Renda (RIR/1999), pois atende plenamente aos princípios da contabilidade, e o único aceito pelos exames de auditoria. São métodos diferentes onde cada um contribui de acordo com o objetivo proposto por cada empresa.

## **5 CONCLUSÃO**

Os objetivos deste estudo foram todos atendidos, tendo em vista que por meio da identificação, apresentação e aplicação dos métodos de custeio variável e por absorção, foi possível desenvolver a formação do preço e concluir por meio dela que o método por absorção é o mais indicado por alocar todos os custos do laboratório na formação do preço dos serviços e por ele atender aos requisitos legais, estando de acordo com os princípios da contabilidade e o método variável embora o preço dos serviços sejam mais baixos que o por absorção, devido a utilização apenas dos gastos variáveis serem alocados ao valor do produto, ele não atende aos requisitos legais, mas contribui de maneira efetiva com a margem de contribuição auxiliando os gestores na tomada de decisão.

Para realizar esta pesquisa, identificou-se que os custos dos serviços prestados envolvem principalmente as despesas e os custos do laboratório, mas a formação do preço do LAC é baseada na concorrência do mercado. E, apresentou-se os métodos de Custeio Variável e Custeio por Absorção como os métodos de formação de preço indicados, devido a empresa estudada não fazer uso de nenhum método de custeio para a precificação dos serviços, afim de que possa ser implantado um destes métodos como meio de melhorar os preços e torná-los mais acessíveis a quem não pode pagar por esses serviços e ainda ter lucro.

Portanto, ao aplicar os métodos de custeio variável e por absorção para a precificação de serviços laboratoriais, pode-se refletir que cada método satisfaz necessidades empresariais diferentes e importantes, pois cada um tem uma característica própria, onde um acaba complementando o outro. Devido a isso a adoção de um dos métodos de custeio vai depender dos objetivos da empresa.

Como recomendação para futuras pesquisas, sugere-se a ampliação do período de coleta de dados e a aplicação dos métodos Baseado em Atividades (ABC) e Atividade e Tempo (TDABC) em outras empresas do mesmo segmento, a fim de comparar os preços encontrados nesta pesquisa com novos resultados e identificar os fatores de mercado que influenciam na formação do preço de serviço.

## REFERÊNCIAS

- BRASIL. Ministério da Saúde. **Cadastro Nacional de Estabelecimento de Saúde**. Brasília, 2021. Disponível em: [http://cnes2.datasus.gov.br/Mod\\_Ind\\_Especialidades\\_listar.asp?Navegacao=Proxima&VTipo=120&VListar=1&VEstado=21&VMun=&VComp=201501&VTerc=&VClassificacao=&VAmbu=&VAmbuSUS=&VHosp=&VHospSus=](http://cnes2.datasus.gov.br/Mod_Ind_Especialidades_listar.asp?Navegacao=Proxima&VTipo=120&VListar=1&VEstado=21&VMun=&VComp=201501&VTerc=&VClassificacao=&VAmbu=&VAmbuSUS=&VHosp=&VHospSus=). Acesso em 15/08/2021.
- BRASIL. Ministério da Saúde. Gabinete do Ministro. **Resolução nº 302, 13 de outubro de 2005**. Brasília, 2005.
- CORRÊA, Michael Dias. **Contabilidade de Custos**. Curitiba: Inter saberes, 2019. Disponível em: <https://plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/176297>. Acesso em: 15 de fevereiro de 2021.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018. Disponível em <https://bookshelf.vitalsource.com/#/books/9788597014174/cfi/6/2!/4/2@0:0>. Acesso em: 14 de fevereiro de 2021.
- EI ANDALOUSSI, K. **Pesquisas-ações: ciências, desenvolvimento, democracia**. São Carlos: EdUFSCar. 2004.
- IBGE. **Assistência Médica Sanitária 2010**. Rio de Janeiro, 2010.
- IZIDORO, Cleyton. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2016. Disponível em: <http://www.plataforma.bvirtual.com.br/Leitor/Publicacao/35792/pdf>. Acesso em: 15 de fevereiro de 2021.
- JUNG, P.; DALL'AGNOL, R. Formação de Preços em Hotelaria: Um Estudo de Caso. **Revista Turismo: Visão e Ação**, Balneário Camboriú, v. 18, n. 1, p.106-133, 2016.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- LORENTZ, Francisco. **Contabilidade e análise de custo: Uma abordagem prática e objetiva**. 3ª edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2019.
- MACHADO, D. M.; SANTOS, R. S.; KALNIN, J. L.; LUCIANO, M. A.; COSTA, C. A. Análise e distribuição dos custos no processo de realização de exames clínicos e toxicológicos sob a ótica do custeio baseado em atividade e tempo (TDABC). XXXV **ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**. Fortaleza, 2015. Disponível em: [http://www.abepro.org.br/biblioteca/TN\\_STO\\_208\\_234\\_26777](http://www.abepro.org.br/biblioteca/TN_STO_208_234_26777). Acesso em 18 de agosto de 2021.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MASCARENHAS, Sidnei Augusto. **Metodologia Científica**. 2ª Ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2018.
- MAY, Tim. **Pesquisa social: questões, métodos e processos**. Porto Alegre: Artmed, 2004.

MEGLIORINI, Evandir. **Contabilidade de Custos**. 2ª Ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2018.

NICOLAU, Antonio Moreira. **Um estudo exploratório do processo de formação de preço de venda no comércio varejista da cidade de João Pessoa-PB**. 2017. Dissertação. (Mestrado em Controladoria), Universidade Federal Rural de Pernambuco, Recife, 2017.

PAULA, Silvia Cristina do Nascimento; CORREIA, Vitor Luís Lima; SILVA, Ademir da. A Contabilidade de Custos e seus destaque na Gestão. **Ver. Eletrônica Organ. Soc.** v.8, n °9.2019.

SANTOS, Marinéia Almeida dos. **Contabilidade de Custos**. Salvador: UFBA,2018.

SEBRAE. **Estudo sobre Laboratórios Baianos de Análises Clínicas**. 2016.

Disponível

em:[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS\\_CHRONUS/bds/bds.nsf/d4be1c3098d83ea75d50997f2c77b41a/\\$File/7368](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/d4be1c3098d83ea75d50997f2c77b41a/$File/7368). Acesso em 15/08/2021.

SOUZA, R, R; CASTANHA, E.T; MONTEIRO, J. J. MILANEZE, C. C. CITTADIN, A. O uso do custeio ABC para a formação do preço de venda em um Laboratório de Análises Ambientais. **CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**, Florianópolis, 2017. Disponível

em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/4375/4375>. Acesso em 15 de agosto de 2021.

VIERA, Sonia. **Como elaborar questionários**. São Paulo: Atlas, 2009.

**ANEXOS**

## ROTEIRO DA ENTREVISTA

<b>Perguntas</b>
Quais os exames que possuem maior representatividade no faturamento e quais têm mais saída?
Qual a porcentagem do faturamento esses exames representam?
Quanto é a despesa mensal do laboratório e quais são elas? (pedir documento que traga essas informações também)
O laboratório tem quantos funcionários? E em quais setores atuam?
Existem despesas financeiras? Quanto mensal?
Como você chega ao preço no laboratório?
Quantos concorrentes o laboratório tem e quem são? E sabem quais seus custos e preços?
O preço dos exames está gerando o lucro esperado?
Qual a duração média dos processos de realização dos exames? E quantos são realizados por mês?
Quantos e quais aparelhos são destinados à realização dos exames? Qual sua manutenção (periodicidade e preço)?
Em média quantos e quais os tipos de exames a empresa realiza? E se os principais exames geram custos?
Você passa cartão? Quais as taxas empregadas?

## TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO (TCLE)

**Prezado(a) Senhor (a)**

Você foi convidado(a) a participar como voluntário(a) de uma pesquisa denominada **MÉTODOS DE CUSTEIO: UM ESTUDO DE CASO EM UM LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS NA CIDADE DE CODO-MA**, sob a responsabilidade da pesquisadora Antonia Fernandes Gomes, cujo objetivo primário desta pesquisa é: Desenvolver a formação de preço por meio dos métodos de custeio variável e custeio por absorção em um laboratório de análises clínicas (LAC) na cidade de Codó-Ma; E, como objetivos secundários tem-se: 1) Identificar os custos dos serviços prestados; 2) Apresentar os métodos de custeio variável e por absorção e; 3) Aplicar os métodos de custeio variável e por absorção para a precificação de serviços laboratoriais.

É importante destacar que esta pesquisa deverá contribuir para Administração e Contabilidade de Custos, sobretudo porque agrega conhecimento a outra área de conhecimento, a saúde. É uma pesquisa de relevância, pois pretende proporcionar uma redução de custos viável e lucrativa, visto que este tipo de negócio demanda alto investimento de recursos materiais estruturais e de pessoal, o que proporciona um alto custo para o negócio em geral. Dessa forma a definição e a aplicação de um método de custeio é um fator diferencial no ramo de prestação de serviço, fazendo com que as empresas alcancem um lugar no mercado e mantenham-se em continuidade.

Neste sentido, solicitamos a sua colaboração mediante a assinatura deste termo. Este documento, chamado Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), visa assegurar seus direitos como participante. Após seu consentimento, e ao final desse documento que está em duas vias, uma enviada a você e outra para nossa equipe. O mesmo, também será assinado pelo pesquisador em todas as páginas, ficando uma via com você participante da pesquisa e outra com o pesquisador. Por favor, leia com atenção e calma, aproveite para esclarecer todas as suas dúvidas. **Se houver perguntas antes ou mesmo depois de indicar sua concordância, pode entrar em contato pelo e-mail [an\\_fg@hotmail.com](mailto:an_fg@hotmail.com), e telefone (99) 99643-3638.** Se preferir, pode levar este Termo para casa e consultar seus familiares ou outras pessoas antes de decidir participar. Esclarecemos mais uma vez



que sua participação é voluntária, caso decida não participar ou retirar seu consentimento a qualquer momento da pesquisa, não haverá nenhum tipo de penalização ou prejuízo e o (os) pesquisador estará a sua disposição para qualquer esclarecimento.

Os resultados obtidos nessa pesquisa serão utilizados para fins acadêmico-científicos (divulgação em revistas e em eventos científicos) e a pesquisadora se compromete a manter o sigilo e identidade anônima, como estabelecem as Resoluções do Conselho Nacional de Saúde nº. 466/2012 e 510/2016 e a Norma Operacional 01 de 2013 do Conselho Nacional de Saúde, que tratam de normas regulamentadoras de pesquisas que envolvem seres humanos. E você terá livre acesso as todas as informações e esclarecimentos adicionais sobre o estudo, bem como lhe é garantido acesso a seus resultados. Esclareço ainda que você não terá nenhum custo com a pesquisa, e caso haja por qualquer motivo, asseguramos que você será devidamente ressarcido. Não haverá nenhum tipo de pagamento por sua participação, ela é voluntária. Caso ocorra algum dano comprovadamente decorrente de sua participação neste estudo você poderá ser indenizado conforme determina a Resolução 466/12 do Conselho Nacional de Saúde, bem como lhe será garantido a assistência integral.

Após os devidos esclarecimentos e estando ciente de acordo com os que me foi exposto, Eu Andriana Sousa Gomes Mendes declaro que aceito participar desta pesquisa, dando pleno consentimento para uso das informações por mim prestadas. Para tanto, assino este consentimento em duas vias, rubrico todas as páginas e fico com a posse de uma delas.

Local e data: Codó -MA, 05 de agosto de 2021.

Andriana Sousa Gomes Mendes

Participante

Antonia Fernandes Gomes

Pesquisador responsável

## APÉNDICE

**APENDICE – Relação dos exames e suas respectivas receitas e quantidades****EXAMES REALIZADOS NO PERIODO DE 01/06/2021 A 30/06/2021/IN LOCO**

<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>QTD</b>	<b>Valor Total</b>
GRUPO SANGUINEO ABO/RH	47	505,20
ALBUMINA	1	16,00
AMILASE	1	35,00
ANTIESTREPTOLISINA O (ASO)	5	60,64
ÁCIDO ÚRICO	57	616,68
BACTERIOSCOPIA-SECREÇÃO VAGINAL	3	96,00
BILIRRUBINA TOTAL E FRAÇÕES	10	160,00
CALCIO	8	128,00
CÁLCIO	19	296,96
CÁLCIO IONICO	1	35,00
CLEARENCE DE CREATININA	4	140,00
CITOMEGALOVIRUS IGG E IGM	19	513,00
CITOLOGIA ONCÓTICA	129	5.242,32
COAGULOGRAMA + PLAQUETAS	34	680,80
COLESTEROL TOTAL	47	506,68
COLESTEROL TOTAL E FRAÇÕES	395	10.351,80
COOMBS INDIRETO	15	330,00
COVID IGG/IGM- QUALITATIVO	72	7.200,00
CREATININA QUINASE	20	700,00
CREATININA	299	3.171,48
D-DÍMETRO	49	7.350,00
DENGUE IGG E IGM QUALITATIVO	1	50,00
ELETROLITOS	6	972,00
ESPERMOGRAMA	1	65,00
FOSFATASE ALCALINA	6	132,00
FERRO SÉRICO	5	175,00
GAMA- GLUTAMILTRANSFERASE – GGT	44	1.408,00
GLICOSE JEJUM	564	6.100,16
GLICOSE POS-PRANDIAL	2	19,64
HEMOGLOBINA GLICOSILADA	86	3.582,56
HBSAG QUALITATIVO	20	320,00
BETA HCG (Qualitativo)	101	2.167,76
HEPATITE C HCV QUALITATIVO	13	208,00
HEMOGRAMA COMPLETO	632	9.782,00
HIV QUALITATIVO	21	336,00
POTASSIO	35	1.136,40
FATOR REUMATOIDE	8	90,96
LIPASE	1	35,00
MAGNÉSIO	7	227,28

SODIO	32	1.009,80
PARASITOLÓGICO DE FEZES	110	1.191,92
PARASITOLÓGICO DE FEZES -2º AMOSTRA	2	0,00
PARASITOLÓGICO DE FEZES-3ºAMOSTRA	2	0,00
PARASITOLOGICO SERIADO	2	22,00
PROTEINA C REATIVA	111	1.397,36
CONTAGEM DE PLAQUETAS ADULTO	1	11,00
PROTEINAS TOTAIS E FRACOES	2	25,72
RUBEOLA IGG E IGM QUALITATIVO	19	817,00
RUBEOLA IgG	1	27,00
RUBEOLA IgM	1	27,00
SANGUE OCULTO NAS FEZES	4	88,00
COVID NASOFARINGE	215	21.500,00
TEMPO DE PROTROMBINA	15	459,20
TGO	227	2.907,40
TGP	228	2.920,40
CURVA DE TOLERANCIA A GLICOSE - 30,	11	715,00
TOXOPLASMOSE IGG E IGM QUALITATIVO	35	945,00
TRIGLICERIDEOS	14	149,28
TEMPO DE TROMBOPLASTINA P. ATIVADA	5	144,20
URÉIA	264	2.791,00
URINA TIPO I	346	3.697,52
VDRL	42	458,56
HEMOSEDIMENTACAO - VHS	14	140,44
<b>TOTAL</b>	<b>4.491</b>	<b>R\$ 106.388,10</b>

**EXAMES TERCEIRIZADOS – NÃO FORAM  
UTILIZADOS NA PESQUISA.**

DESCRIÇÃO	QTD	Valor Total
ANTI BETA2 GLICOPROTEINA IGG E IG	1	120,00
HEPATITE B ANTO HBC TOTAL	1	40,00
ANTI-HBS	3	120,00
HEPATITE C ANTI-HCV	1	37,80
RELAÇÃO PROTEINA/CREATININA	2	44,00
ALFA FETOPROTEINA	1	40,00
ANTI-MITOCONDRIA	2	90,00
BAAR LINFA	5	322,64
BIÓPSIA SIMPLES	1	190,00
BAAR ESCARRO PESQUISA	7	224,68
BAAR ESCARRO 2º AMOSTRA	5	144,52

BAAR ESCARRO 3º AMOSTRA	4	119,68
CA 15.3	1	50,00
IGE ESP (312) PROTEÍNAS DO LEITE	1	45,00
CA 125	1	40,00
CA 19/9	2	100,00
CARDIOLIPINA IGG E IGM	1	60,00
ANTIGENO CARCINOEMBRIÓNARIO CEA	2	120,00
CITOMEGALOVIRUS IGG	2	70,00
CITOMEGALOVIRUS IGM	2	70,00
CORTISOL SERICO	1	40,00
COVID SOROLOGIA	2	500,00
CULTURA DE FEZES (COPROCULTURA)	1	55,00
DENGUE IGG	1	46,40
DENGUE IGM	1	46,40
ELETRÓFORESE DE PROTEÍNAS –URINA 24	1	135,00
ELETRÓFORESE DE HEMOGLOBINAS	5	250,00
ELETRÓFORESE PROTEÍNAS	4	160,00
ESTRADIOL	4	139,44
IGE ESP GLUTEN	2	60,00
FATOR ANTI-NUCLEAR	6	217,28
FERRITINA	27	1.215,00
IGE ESP (F13)-ALIMENTOS AMENDOIM	1	45,00
FIBRINOGENIO	1	40,00
FOSFORO	14	472,28
HORMONIO FOLÍCULO ESTIMULANTE - FSH	13	458,32
FTA ABS IGG IGM	1	70,00
MICOLÓGICO 2º AMOSTRA	1	64,00
MICOLÓGICO DIRETO	2	64,00
ANTI-GAD	1	180,00
HEPATITE A IgG	1	35,10
HEPATITE A IgM	1	35,10
HEPATITE B HBSAG	1	24,84
HGH (HORMONIO CRESCIMENTO)	2	90,00
BETA HCG QUANTITATIVO (DB)	6	230,00
HIV 1 e 2 ANTÍGENO/ANTICORPOS	2	80,00
HLA B27	1	100,00
HOMOCISTEINA	4	280,00
IMUNOGLOBULINAS IGA	1	40,00
IGE TOTAL	6	240,00
IMUNOGLOBULINAS IGG	1	40,00
IMUNOGLOBULINAS IGM	1	40,00
INSULINA	5	225,00
INDICE DE SATURACAO DA TRANSFERRINA	2	80,00

TESTE GENÉTICO DE INTOLERÂNCIA A LA	1	135,00
DESIDROGENASE LÁCTICA	8	261,26
LEISHMANIA INFANTUM ANTICORPOS IGG	2	90,00
LEISHMANIA INFANTUM, ANTICORPOS IGM	2	90,00
HORMONIO LUTEINIZANTE - LH	6	198,58
ANTICOAGULANTE LUPICO	1	70,00
MICROALBUMINURIA - URINA 24 H	7	298,08
PROTEINÚRIA DE 24 HORAS	2	70,00
PATERNIDADE	1	500,00
PEPTIDEO C SERICO	1	50,00
TSH T3 T4L	44	3.300,00
PERFIL DA TIREOIDE	27	1.404,00
PROGESTERONA	2	73,08
PROCALCITONINA	1	275,00
PROLACTINA	11	424,84
PROTEINA DE 24HORAS	1	40,00
PSA LIVRE/TOTAL	53	2.512,00
PARATORMONIO - PTH INTACTO	1	50,00
RETICULOCITOS	1	35,00
ESQUISTOSSOMOSE	1	55,00
GLOBULINA LIGADORA DE HORMÔNIOS SEX	3	195,00
TIROXINA - T3	5	175,00
TIROXINA - T4	8	280,00
T4 LIVRE	48	1.510,80
TESTOSTERONA TOTAL	8	240,00
T.PEZINHO-PERFIL BASICO ESPECIAL	3	225,00
TESTE DE TOLERÂNCIA LACTOSE	2	108,00
TOXICOLOGICO	33	4.950,00
TOXOPLASMOSE IGG ANTICORPOS	1	40,00
TOXOPLASMOSE IGM ANTICORPOS	1	40,00
TROPONINA "I"	1	60,00
TESTE DO PEZINHO MASTER	1	200,00
ANTI-PEROXIDASE (ANTI TPO)	2	70,92
TSH ULTRA SENSIVEL	80	2.659,96
TESTOSTERONA LIVRE	8	240,00
UROCULTURA	68	3.637,28
VITAMINA B12	2	100,00
VITAMINA D - 25 HIDROXI	53	4.458,76
<b>TOTAL</b>	<b>668</b>	<b>R\$ 36.969,04</b>