Faculdades Integradas de Patos
Curso de Medicina
v. 6, 2021, p. 442-455
ISSN: 2448-1394

Journal of Medicine and Health Promotion

ANÁLISE DA RENTABILIDADE DE UM LABORATÓRIO CLÍNICO DO NORTE DE MINAS GERAIS

PROFITABILITY ANALYSIS OF A CLINICAL LABORATORY SERVICES IN NORTHERN MINAS GERAIS

Marcelo Morais Silva
Universidade Federal de Jataí – UFJ – Jataí, GO, Brasil
marcelo.morais@discente.ufj.edu.br

Isa Marianny Ferreira Nascimento Barbosa
Universidade Federal de Jataí – UFJ – Jataí, GO, Brasil
isamarianny@discente.ufj.edu.br

Talita de Melo Campos
Universidade Federal de Jataí – UFJ – Jataí, GO, Brasil

talita_melo@discente.ufj.edu.br

Hanstter Hallison Alves Rezende[4]
Universidade Federal de Jataí – UFJ – Jataí, GO, Brasil
hanstterhallison@ufj.edu.br

RESUMO
Objetivo: Avaliar a margem de lucro obtida pelo conjunto de exames realizados num laboratório de análises clínicas, bem como sugerir medidas de gestão para maximizar o lucro, reduzindo custos e otimizando os serviços.
Material e Método: Estudo metodológico de caráter exploratório e descritivo, com natureza qualitativo-quantitativa. Realizou-se o levantamento dos custos de um laboratório de análises clínicas situado no município de Chapada Gaúcha, norte de MG. Utilizando dados de margem de contribuição unitária e total dos exames selecionados, obteve-se a análise de rentabilidade por meio do índice de margem líquida.
Resultados e Discussão: O laboratório apresentou índice de margem líquida de 25,15%, no conjunto de exames avaliados. O setor de bioquímica detém a maior parcela na margem de contribuição total. O hemograma foi o exame mais realizado no período estudado, sendo este responsável por R$ 69.802,62 na margem de contribuição total. Somados, outros setores apresentam margem de contribuição inferior ao exame de hemograma; porém são viáveis ao laboratório para o lucro final, mesmo com menor participação. Destaca-se a escassez de trabalhos em gestão de custos para laboratórios de pequeno porte, ao se comparar os resultados obtidos com resultados provenientes de grandes institutos de diagnóstico.
Conclusão: O trabalho evidenciou a necessidade de melhorias no sistema de gestão do laboratório estudado, principalmente para aprimoramento de informações quanto aos custos que a empresa está praticando. Considerando o índice utilizado para a medição da rentabilidade e o aporte do laboratório, a margem de lucro observada foi eficaz.

Palavras-chaves: Custos. Gestão Laboratorial; Laboratório de Análises Clínica; Rentabilidade.

ABSTRACT
Objective: evaluate through profitability analysis, the profit margin obtained by the set of tests carried out in a clinical analysis laboratory, as well as suggest management measures to maximize the profit, reducing costs and optimizing services.
Material and method: Study with an exploratory and descriptive methodological purpose with qualitative-quantitative nature. Costs of a clinical analysis laboratory were surveyed at Chapada Gaúcha county, city located in the north of MG. Using unit contribution margin data and the total selected exams, the profitability analysis was obtained by calculating the net margin index.
Results and Discussion: The laboratory presented a net margin index of 25.15%, in the set of tests evaluated. The biochemistry sector holds the largest share in the total contribution margin. The CBC (Complete blood count) was the most performed exam in the studied period, being responsible for R$ 69,802.62 in the total contribution margin. Added, other sectors have a lower contribution margin than the blood test; but they are viable to the laboratory for the final profit, even with less participation. It stands out the scarcity of work in cost management for small laboratories, when comparing the results obtained with results from major diagnostic institutes.
Conclusion: The work showed the need for improvements in the management system of the studied laboratory, mainly to improve information about the costs that the company is incurring. Considering the index used to measure profitability and the laboratory contribution, the observed profit margin was effective. If applied other indexes, they may indicate a different reality from the one found.

Keywords: *Costs and Cost Analysis. Health Management. Clinical Laboratory Services.*

1. Introdução

A avaliação econômica se tornou um importante tópico para gestores em saúde, devido a necessidade da transformação das empresas com administração familiar para empresas com gestão profissional, de posicionamentos estratégicos direcionados para o mercado que resultem em vantagens competitivas[1,2] e da busca pela lucratividade, reduzindo custos e otimizando os serviços[3].

Veloso e Malik[4] afirmam que a procura de investidores na área da saúde cresceu consideravelmente nas últimas décadas, porém frequentemente questionam-se nesse mercado, se é possível fazer avaliação dos resultados econômico-financeiros. Os custos no laboratório de análises clínicas possuem alta complexidade econômica na operacionalização de suas atividades[5]. Aferir o valor do custo real de um exame é muito complexo devido às variáveis decorrentes dos serviços prestados, tais como número de repetições para liberação de um resultado de exame, testes de calibração de equipamentos, validade de reagentes, dentre outros[6,7]. O conhecimento dos custos é parte importante na tomada de decisão gerencial[8].

A contabilidade tem a função de registrar os fatos e apresentar informações para a tomada de decisão nas empresas. Com o recorrente uso, a chamada contabilidade de custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio gerencial, sendo

aplicada nas organizações da área de comércio, organizações sem fins lucrativos e prestadoras de serviços, além das empresas industriais[9].

O cenário atual de mercados cada vez mais competitivos e redução nas margens de lucro, indica a necessidade do controle e gerenciamento eficaz de custos[10]. Fornecer um serviço com as melhores qualidades e com o menor custo de produção possível se tornou o principal objetivo para as organizações que buscam a excelência empresarial, a partir da aplicação contábil eficaz[7].

Para mensurar os custos e lucro obtidos pelos serviços prestados e para a tomada de decisões, as organizações empresariais baseiam-se principalmente em indicadores financeiros. Fernandes e Berton[11] listam quatro dos principais indicadores financeiros tradicionais, cuja principal fonte de informações são as demonstrações contábeis: índices de liquidez; índices de rentabilidade; índices de estrutura e endividamento; alavancagem.

Os índices de rentabilidade de uma organização possibilitam compreender a dimensão que os seus resultados tiveram sobre o que foi investido[12]. De maneira geral, esses índices têm por fundamento demonstrar o sucesso ou não da empresa[13]. São quatro os principais índices de rentabilidade[14,15]: giro do ativo; margem líquida; rentabilidade do ativo; rentabilidade do patrimônio líquido.

A importância de se conhecer os custos gerados pela prestação de serviços em saúde visa, não só uma precificação justa e que acompanhe as mudanças do mercado financeiro, mas também para que se tenha uma margem de lucro satisfatória, capaz de manter a empresa em funcionamento, além de proporcionar novos investimentos em equipamentos, mão-de-obra qualificada e controle de qualidade de excelência.

Este trabalho visa avaliar por meio da análise de rentabilidade, a margem de lucro obtida pelo conjunto de exames realizados no laboratório de estudo, bem como sugerir medidas de gestão para maximizar o lucro, reduzindo custos e otimizando os serviços.

2. Material e Método

O estudo apresenta um propósito metodológico de caráter exploratório e descritivo, com natureza qualitativo-quantitativa. Realizou-se o levantamento dos custos de um laboratório de análises clínicas situado no município de Chapada Gaúcha, cidade localizada no semiárido Norte Mineiro.

O município possui uma população estimada de 13.680 habitantes[16], tendo a agricultura extensiva como principal atividade socioeconômica[17] e um Produto Interno Bruto (PIB) *per capita* de R$ 14.072,00[(18)]. A média salarial dos trabalhadores formais é de 1,8 salários mínimos[19] e Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM) em 0,635[20].

Com rotina média de 70 atendimentos diários, o laboratório de estudo apresenta um quadro de colaboradores com 02 recepcionistas, 01 auxiliar de laboratório, 01 técnico de enfermagem, 01 estagiário em Biomedicina e 01 Farmacêutico Bioquímico. Os atendimentos são particulares, não possuindo contratos com convênios.

Foi definido como material de estudo para avaliação, aqueles exames realizados nas dependências do laboratório de análises clínicas, excluindo-se os exames de caráter terceirizado. Dessa maneira, pôde-se mensurar o custo efetivo operacional. Foram coletados dados referentes ao período de janeiro a dezembro de 2019.

Por meio de documentos físicos e consulta ao sistema de informação do laboratório, foram obtidos lista de exames realizados e dados referentes à contabilidade de custos deles, tais como: tabela de valores praticada pelo estabelecimento, custo de mão-de-obra, planilhas de custos mensais do laboratório, informações tributáveis e custos adicionais.

Os exames foram agrupados por setores técnicos de acordo com a classificação utilizada pelo laboratório (Bioquímica, Hematologia, Urinálise e Parasitologia, Hormônios e Imunologia, Testes rápidos). Realizou-se o cálculo da margem de contribuição unitária (MCU) de cada exame – em reais e em percentual. Em seguida, calculou-se a margem de contribuição total (MCT) – em reais, de cada exame e por setor no período analisado.

A margem de contribuição unitária considera o preço de venda do exame subtraído do custo variável do mesmo, sendo esse o valor que irá suprir os custos fixos da empresa e o lucro da mesma[21]. A margem de contribuição unitária foi calculada através da seguinte fórmula:

$$\text{MCU} = \text{Preço de venda - custo variável}$$

Após a obtenção dos resultados da margem de contribuição, foi realizado o cálculo de rentabilidade, utilizando o índice de margem líquida. A margem líquida é responsável por demonstrar a lucratividade das vendas de uma organização, verificando a necessidade de diminuição de despesas ou aumento do valor do produto a ser vendido[12].

O índice de margem líquida pode ser obtido pelo seguinte cálculo:

$$\text{Margem líquida} = \left(\frac{\text{Lucro líquido}}{\text{Receita bruta}}\right) \text{x } 100$$

3. Resultados

Por meio das análises das planilhas de despesas (Apêndice A), calcularam-se os custos fixos e variáveis do laboratório. Foram considerados como custos fixos: tarifa de energia elétrica, tarifa de água e esgoto, mensalidade do sistema de informação

laboratorial, despesas de telefone e internet, mensalidade do Programa Nacional de Controle de Qualidade (PNCQ), aluguel do espaço físico, mensalidade de serviço de recolhimento de resíduos, folha de pagamento de funcionários, pró-labore, custos com papelaria e supermercado. Os custos variáveis englobaram: insumos para exames e material de coleta, tributações (DARF, GNRE, GRU Simples Nacional, DAE) e serviço de dedetização. Com os valores apurados, obteve-se a soma mensal de custos fixos e variáveis, a soma anual e a média dos mesmos, como demonstrado nas tabelas 1 e 2.

Tabela 1. Valores total e média de custos fixos – janeiro a dezembro, 2019.

Custos fixos	**Total ao ano (R$)**	**Média ao mês (R$)**
Taxa de energia elétrica	4.221,33	351,78
Sistema Esmeralda	3.723,12	310,26
Telefone	532,80	44,40
Internet	200,00	16,67
PNCQ	5.198,01	433,17
Taxa de água e esgoto	274,51	22,88
Aluguel	11.671,00	972,58
Recolhimento de resíduos	1.621,00	135,08
Salários + FGTS + INSS	94.345,06	7.862,09
Pró-labore	54.667,68	4.555,64
Papelaria	697,39	58,12
Supermercado	653,20	54,43
Total	**177.805,10**	**14.817,09**

Tabela 2. Valores total e média de custos variáveis – janeiro a dezembro, 2019.

Custos variáveis	**Total ao ano (R$)**	**Média ao mês (R$)**
Insumos laboratoriais	75.994,18	6.332,85
DARF + GNRE	536,36	44,70
Simples Nacional	5.215,97	434,66
DAE	82,90	6,91
Dedetização	281,00	23,42
Total	**82.110,41**	**6.842,54**

Obteve-se o valor médio de R$ 6.842,54 para custo variável ao mês. Considerando os dias de funcionamento do laboratório (segunda a sexta-feira), fez-se a média de custos diário através da divisão do custo variável ao mês por 22 dias, obtendo o valor de R$ 311,02. Dentre o *hall* de exames ofertados aos clientes pelo laboratório, foram considerados 63 tipos para o cálculo da rentabilidade, sendo estes executados exclusivamente nas dependências do laboratório. A divisão do custo variável diário pela quantidade de exames selecionados para o estudo deu o resultado de R$ 4,94, ou seja, em cada tipo de exame realizado, considerou-se o valor médio de R$ 4,94 como custo variável.

De posse da quantidade de testes realizados ao ano, da tabela de preços praticada pelo laboratório e com o custo variável médio por exame definido, calculou-se a margem de contribuição unitária, margem de contribuição total ao ano e receita bruta dos exames

selecionados. As tabelas 3 a 7 apresentam os resultados obtidos dos cálculos, com os exames agrupados por setores técnicos.

Tabela 3. Margem de contribuição unitária e total, receita bruta, valores de venda e quantidade de exames realizados ao ano do setor de bioquímica – janeiro a dezembro, 2019.

Exames	Valor (R$)	MCU[I] (R$)	MCU[I] (%)	Quantidade ao ano	Receita bruta (R$)	MCT[II] ao ano (R$)
Glicose	15,00	10,06	67	1119	16.785,00	11.257,14
Colesterol total	13,00	8,06	62	173	2.249,00	1.394,38
Colesterol HDL	20,00	15,06	75	3	60,00	45,18
Fosfatase alcalina	25,00	20,06	80	284	7.100,00	5.697,04
TGO - Transaminase oxalacetica	18,00	13,06	73	531	9.558,00	6.934,86
TGP - Transaminase pirúvica	18,00	13,06	73	560	10.080,00	7.313,60
Ureia	19,00	14,06	74	643	12.217,00	9.040,58
Creatinina	17,00	12,06	71	750	12.750,00	9.045,00
Cálcio	13,00	8,06	62	76	988,00	612,56
Magnesio	15,00	10,06	67	53	795,00	533,18
CPK - Creatinofosfoquinase	45,00	40,06	89	22	990,00	881,32
CKMB	55,00	50,06	91	71	3.905,00	3.554,26
Gama GT	21,00	16,06	76	356	7.476,00	5.717,36
Ácido úrico (sangue)	17,00	12,06	71	254	4.318,00	3.063,24
Proteínas totais e frações	22,00	17,06	78	30	660,00	511,80
Albumina	12,00	7,06	59	11	132,00	77,66
Amilase	35,00	30,06	86	35	1.225,00	1.052,10
LDH - Desidrogenase lática	36,00	31,06	86	19	684,00	590,14
Bilirrubinas	18,00	13,06	73	86	1.548,00	1.123,16
Hemoglobina glicada	59,00	54,06	92	256	15.104,00	13.839,36
Potássio	25,00	20,06	80	146	3.650,00	2.928,76
Colesterol total e frações	45,00	40,06	89	878	39.510,00	35.172,68
Curva tolerância glicose gestantes	70,00	65,06	93	15	1.050,00	975,90
Glicose pós prandial	20,00	15,06	75	13	260,00	195,78
Cloro	60,00	55,06	92	10	600,00	550,60
Teste de tolerância à glicose	64,00	59,06	92	31	1.984,00	1.830,86
Proteinúria	28,00	23,06	82	25	700,00	576,50
Cálcio iônico	25,00	20,06	80	11	275,00	220,66
Clearence de creatinina	28,00	23,06	82	11	308,00	253,66
Colesterol LDL	40,00	35,06	88	3	120,00	105,18
Triglicérides	22,00	17,06	78	519	11.418,00	8.854,14
Sódio	25,00	20,06	80	134	3.350,00	2.688,04

[I] MCU – Margem de contribuição unitária.
[II] MCT – Margem de contribuição total.

Tabela 4. Margem de contribuição unitária e total, receita bruta, valores de venda e quantidade de exames realizados ao ano do setor de hematologia – janeiro a dezembro, 2019.

Exames	Valor (R$)	MCU[I] (R$)	MCU[I] (%)	Quantidade ao ano	Receita bruta (R$)	MCT[II] ao ano (R$)
Hemograma completo	28,00	23,06	82	3027	84.756,00	69.802,62
Contagem de plaquetas	13,00	8,06	62	4	52,00	32,24
Reticulócitos	13,00	8,06	62	38	494,00	306,28
Grupo sanguíneo e fator RH	18,00	13,06	73	138	2.484,00	1.802,28
TTPA	35,00	30,06	86	15	525,00	450,90
TAP	25,00	20,06	80	47	1.175,00	942,82
VHS - Hemossedimentação	13,00	8,06	62	40	520,00	322,40
Coagulograma completo	35,00	30,06	86	86	3.010,00	2.585,16
Tempo de sangramento	7,00	2,06	29	3	21,00	6,18
Tempo de coagulação	7,00	2,06	29	3	21,00	6,18
Teste de falcização	20,00	15,06	75	1	20,00	15,06
Coombs direto	20,00	15,06	75	1	20,00	15,06
Coombs indireto	20,00	15,06	75	10	200,00	150,60

[I] MCU – Margem de contribuição unitária.
[II] MCT – Margem de contribuição total.

Tabela 5. Margem de contribuição unitária e total, receita bruta, valores de venda e quantidade de exames realizados ao ano do setor de urinálise e parasitologia – janeiro a dezembro, 2019.

Exames	Valor (R$)	MCU[I] (R$)	MCU[I] (%)	Quantidade ao ano	Receita bruta (R$)	MCT[II] ao ano (R$)
EAS - Rotina de urina	12,00	7,06	59	1722	20.664,00	12.157,32
Espermograma	127,00	122,06	96	5	635,00	610,30
EPF - Parasitológico de fezes	14,00	9,06	65	675	9.450,00	6.115,50
Pesquisa de sangue oculto	25,00	20,06	80	42	1.050,00	842,52
Parasitológico de fezes com MIF	25,00	20,06	80	60	1.500,00	1.203,60

[I] MCU – Margem de contribuição unitária.
[II] MCT – Margem de contribuição total.

Tabela 6. Margem de contribuição unitária e total, receita bruta, valores de venda e quantidade de exames realizados ao ano do setor de hormônios e imunologia – janeiro a dezembro, 2019.

Exames	Valor (R$)	MCU[I] (R$)	MCU[I] (%)	Quantidade ao ano	Receita bruta (R$)	MCT[II] ao ano (R$)
T4	38,00	33,06	87	11	418,00	363,66
Proteína C reativa	13,00	8,06	62	370	4.810,00	2.982,20
VDRL - Lues	20,00	15,06	75	167	3.340,00	2.515,02
ASO - Antiestreptolisina O	13,00	8,06	62	41	533,00	330,46
HBSag - Hepatite B	37,00	32,06	87	112	4.144,00	3.590,72
Fator reumatoide - Latex	13,00	8,06	62	89	1.157,00	717,34

[I] MCU – Margem de contribuição unitária.
[II] MCT – Margem de contribuição total.

Tabela 7. Margem de contribuição unitária e total, receita bruta, valores de venda e quantidade de exames realizados ao ano do setor de testes rápidos – janeiro a dezembro, 2019.

Exames	Valor (R$)	MCU[I] (R$)	MCU[I] (%)	Quantidade ao ano	Receita bruta (R$)	MCT[II] ao ano (R$)
Chagas	43,00	38,06	89	11	473,00	418,66
Beta HCG	25,00	20,06	80	371	9.275,00	7.442,26
Dengue NS1	101,00	96,06	95	135	13.635,00	12.968,10
Dengue IgM	25,00	20,06	80	75	1.875,00	1.504,50
Dengue IgG	25,00	20,06	80	75	1.875,00	1.504,50
Troponina I	60,00	55,06	92	69	4.140,00	3.799,14
Anti HCV - Hepatite C	65,00	60,06	92	48	3.120,00	2.882,88

[I] MCU – Margem de contribuição unitária.
[II] MCT – Margem de contribuição total.

Os valores de margem de contribuição total também foram calculados por setores, como mostra a Tabela 8.

Tabela 8. Margem de contribuição total por setores técnicos – janeiro a dezembro, 2019.

Setores	MCT[I] ao ano (R$)
Bioquímica	136.636,68
Hematologia	76.437,78
Urinálise e parasitologia	20.929,24
Hormônios e imunologia	10.499,40
Testes rápidos	30.520,04
Total	**275.023,14**

[I] MCT – Margem de contribuição total.

No ano de 2019, de acordo com os cálculos realizados por meio dos dados fornecidos pelo laboratório, este obteve uma receita bruta de R$ 347.241,00. A soma dos custos anuais (fixos e variáveis) foi de R$ 259.915,51, obtendo um lucro líquido (receita bruta – custos anuais) de R$ 87.325,49. A margem de contribuição total dos exames analisados em 2019 foi de R$ 275.023,14.

O índice de margem líquida, obtido pela razão do lucro líquido sobre a receita bruta, foi de 25,15%. Ou seja, tem-se um lucro de R$ 25,15 para cada R$ 100,00 de serviços prestados pelo laboratório.

4. Discussão

A análise da rentabilidade de uma empresa mensura a saúde financeira demonstrando, por exemplo, se a margem de lucro é satisfatória, se os valores dos

serviços praticados condizem com o mercado concorrente ou se os custos precisam ser reduzidos. Para tanto, faz-se primordial um serviço contábil de qualidade.

O laboratório estudado não apresentou método de controle de custos eficiente, além dos lançamentos contábeis básicos, que também se demonstraram insatisfatórios. Pôde-se constatar através das planilhas consultadas (Apêndice A), que alguns custos fixos essenciais como o aluguel, taxa de água e esgoto e serviços de internet não foram lançados em todos os meses do período de estudo, evidenciando falhas na contabilidade de custos. Tais lançamentos não realizados não foram considerados nos cálculos.

Considerou-se o custo de mão de obra (salários, encargos e pró-labore) como custos fixos, devido à indisponibilidade de sistema de custos eficaz. Por essa razão, tal valor não fez parte do cálculo da margem de contribuição unitária dos exames analisados. Observou-se também que as notas fiscais de insumos laboratoriais não eram separadas por setores, dificultando a mensuração dos custos variáveis dos exames. Estas foram agrupadas em uma única categoria e somadas sem distinção.

Deve-se ter maior atenção à gestão contábil. Aspectos simples de organização, como separação de notas de insumos por setores, atenção aos lançamentos dos custos em planilhas, revisão de pagamentos realizados no mês, previsão de lançamentos futuros pode ser melhorada, até o momento em que o laboratório pudesse sistematizar sua contabilidade de maneira dinâmica e eficiente.

Diante de tais fatores, foi necessário considerar o valor de custo variável médio por exame realizado de R$ 4,94. Perez[22], em seu trabalho de viabilidade econômico-financeira de um laboratório de análises clínicas, considera o custo médio variável total em R$ 3,41 por exame. Haja visto o cenário atual e de acordo com as informações coletadas, o valor considerado neste trabalho torna-se assertivo. Porém, essa padronização no custo variável dos exames não condiz com a realidade praticada em outros laboratórios com sistema de custos mais eficiente[10].

Mesmo sendo um mercado de difícil mensuração de custos, pode-se obter melhor precisão nos valores quando há uma preocupação dos gestores em acompanhar a contabilidade da empresa. Bastos e Reis[7] propõem um método matemático para verificar o lucro estimado de exames laboratoriais, no intuito de favorecer melhor eficácia na gestão. No entanto, o laboratório precisa de uma rotina administrativa e contábil bem estruturada.

Laboratórios que também trabalham com prestação de serviços para convênios e planos de saúde e para o Sistema Único de Saúde (SUS), precisam de maior atenção à gestão financeira, pois muita das vezes esse atendimento torna-se inviável à empresa, com alto custo e baixa remuneração, tendo em vista que tais clientes trabalham com preços de tabela, abaixo do preço praticado pelo laboratório[23].

Como laboratório de pequeno a médio porte, o serviço de terceirização se torna importante. Não há condições de se realizar todos os exames existentes, pois nem todos

os procedimentos são viáveis e rentáveis. A terceirização de exames complexos e de pouca demanda assegura o atendimento dos clientes, executando toda a solicitação sem a necessidade de se deslocarem para cidades vizinhas.

O estudo demonstrou que o setor de bioquímica detém a maior margem de contribuição total dentre os setores (tabela 8). Tal resultado pode ser explicado pela variedade de exames ofertados no setor. Porém, este setor isolado não é capaz de suprir os custos do laboratório. Em seguida, o setor de hematologia vem com significativa margem de contribuição total. A quantidade de hemogramas realizados ao ano assegura tal resultado, sendo este o exame mais executado em 2019, de acordo com os dados da tabela 3. Importante destacar os exames unitários de TTPA, TAP, tempo de coagulação e tempo de sangramento com o exame de coagulograma completo. O coagulograma completo já engloba os exames citados, porém são realizados separadamente seguindo o formulário de solicitação de exames do médico ao paciente.

Os setores de urinálise e parasitologia, testes rápidos e hormônios e imunologia apresentaram diferença média de R$ 10.005,00 entre si na margem de contribuição total. Excetuando os exames de EAS - rotina de urina e EPF - parasitológico de fezes, nenhum outro exame desses setores ultrapassou a quantidade de 500 testes ao ano. Em contrapartida, os valores cobrados por exames desses setores apresentam uma variação de R$ 12,00 a R$ 127,00. Logo, os testes em quantidade ao ano podem ser menores, mas o valor cobrado por tais exames garantem a viabilidade da realização dos mesmos.

Observa-se a escassez de trabalhos na área da gestão contábil em saúde, considerando estudos da análise de rentabilidade, principalmente para empresas de pequeno e médio porte, enquanto organizações de grande porte divulgam periodicamente seus índices de resultados. No quarto trimestre de 2019, o Instituto Hermes Pardini S.A.[24] obteve uma margem líquida de 14%. Também em 2019 o Grupo Fleury[25] apresentou, em sua teleconferência de resultados, uma margem liquida de 11,5%.

A margem obtida de 25,15% é favorável ao laboratório, mas devem-se observar as limitações encontradas na gestão de custos. Valores faltantes de aluguel, taxa de internet, serviço de água e esgoto, energia elétrica, mensalidade do PNCQ nas planilhas mensais e também o custo de mão-de-obra de maneira fidedigna, influenciam no cálculo e alterariam o valor final da margem líquida encontrada, além de tributações que não foram demonstradas. Não foi obtido acesso integral à folha de pagamento de pessoal do exercício de 2019. Os valores de pró-labore e salários dos colaboradores foram apresentados pela administração por meio de um demonstrativo de pagamento, referente a um mês de trabalho. Nos demais meses, os valores foram fixados com base no contracheque apresentado. Tais limitações evidenciam que o índice de margem líquida seria inferior ao calculado, caso a contabilidade do laboratório fosse realizada com maior distinção.

Deve-se pontuar que o município de Chapada Gaúcha possui apenas um laboratório de análises clínicas, favorecendo assim, sua hegemonia e garantindo a demanda de atendimentos da cidade, bem como a livre prática do preço cobrado pelos serviços prestados. Ressalta-se que a margem líquida calculada se refere apenas aos exames realizados nas dependências do laboratório, sendo que exames de caráter terceirizado também geram margem de contribuição para os custos e, consequentemente, lucro à empresa.

5. Conclusão

O trabalho evidenciou a necessidade de melhorias no sistema de gestão contábil do laboratório estudado, principalmente para aprimoramento de informações quanto às despesas e lucros que a empresa está praticando. Com investimentos na gestão laboratorial, os resultados refletirão no rendimento dos serviços prestados, na economia de insumos e na maximização dos lucros, além de uma abordagem em medidas preventivas, que garantam a continuidade do laboratório no mercado.

Considerando o índice utilizado para a medição da rentabilidade, a margem de lucro observada foi eficaz. Se aplicados outros índices, poderão indicar uma realidade diferente da encontrada. A periodicidade na avaliação da rentabilidade também se torna fator determinante para empresas de menor aporte, pois com os resultados a serem obtidos, pode-se traçar metas de crescimento e aprimoramento para o negócio.

Referências

1. Silva EN, Silva MT, Pereira MG. Estudos de avaliação econômica em saúde: definição e aplicabilidade aos sistemas e serviços de saúde. Epidemiol Serv Saúde [periódicos na internet]. 2016 Mar [acesso em 17 abr 2020]; 25(1):205-7. Disponível em: http://scielo.iec.gov.br/pdf/ess/v25n1/v25n1a23.pdf.
2. Pazini, BA, Teixeira, A. Fatores associados à satisfação de usuários de laboratórios de análises clínicas. RTA [periódicos na internet]. 2018 Set [acesso em 31 mar 2020]; 7(3):3-19. Disponível em: http://www.cc.faccamp.br/ojs-2.4.8-2/index.php/RTA/article/view/1209/634.
3. Santos, MAB, Moraes, RM, Passos, SRL. Indicadores de desempenho e decisão sobre terceirização em rede pública de laboratórios. Rev Saúde Pública [periódicos na internet]. 2012 Jun [acesso em 13 abr 2020]; 46(3):456-465. Disponível em: http:// https://www.scielo.br/pdf/rsp/v46n3/3067.pdf
4. Veloso, GG, Malik, AM. Análise do desempenho econômico-financeiro de empresas de saúde. RAE – eletrônica [periódicos na internet]. 2010 Jan [acesso em 22 abr 2020]; 9(1).

Disponível em: https://rae.fgv.br/sites/rae.fgv.br/files/artigos/10.1590_S1676-56482010000100003.pdf.

5. Leal, EA, Teixeira, APP, Santos, ME, Message, VF. Mensuração e avaliação de custos nos laboratórios de análise clínica. In: 13. Congresso brasileiro de custos; 2006 out. 31-nov. 01; Belo Horizonte, Brasil. São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos; 2006 [acesso em 13 mar 2020]. Disponível em: https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1690/1690.
6. Mugnol, KCU, Ferraz, MB. Sistema de informação como ferramenta de cálculo e gestão de custos em laboratórios de análises clínicas. J Bras Patol Med Lab [periódicos na internet]. 2006 Abr [acesso em 31 mar 2020]; 42(2);95-102. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1676-24442006000200006&lng=en&nrm=iso.
7. Bastos, DR, Reis, PRM. Análise da rentabilidade em laboratórios de análises clínicas. Rev Bras An Clin [periódicos na internet]. 2016 Jun/Jul [acesso em 28 mar 2020]; 48(2);160-4. Disponível em: http://www.rbac.org.br/wp-content/uploads/2016/06/RBAC-48-2-2016-ref.-322-INCLUS%C3%83O-DE-AUTOR-25_07.pdf.
8. Cardoso, NJ. Aplicação do custeio baseado em atividade e tempo (TDABC) em laboratórios de análises clínicas. Blumenal. Dissertação [Mestrado em Ciências Contábeis] – Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau; 2008 [acesso em 28 mar 2020]. Disponível em: http://www.nercont.com.br/documentos/doc/200720101244188.pdf.
9. Almeida, AG, Borba, JA, Flores, LCS. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. RAP [periódicos na internet]. 2009 Jun [acesso em 31 mar 2020]; 43(3);579-607. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122009000300004&lng=en&nrm=iso.
10. Wernke, R, Moraes, LC. Análise da rentabilidade da prestação de serviços para o sistema único de saúde (S. U. S.): estudo de caso em laboratório de análises clínicas. In: 10 Congresso brasileiro de custos; 2003 out 15-17; Guarapari, Brasil. São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos; 2003 [acesso em 31 mar 2020]. Disponível em: https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2544/2544.
11. Fernandes, BHR, Berton, LH. Integração estratégica. In: Fernandes, BHR, Berton, LH. Administração estratégica: da competência empreendedora à avaliação de desempenho. 2. Ed. São Paulo: Saraiva; 2012. p. 175-197.
12. Fernandes, F, Ferreira, ME, Rodrigues, ER. Análise de rentabilidade utilizando o modelo dupont: estudo de caso em uma operadora de planos de saúde. Rev Gest Sist Saúde,

[periódicos na internet]. 2014 Dez [acesso em 28 abr 2020]; 3(2);30-44. Disponível em: http://www.revistargss.org.br/ojs/index.php/rgss/article/view/97/140.

13. Pacheco, PC, Kich, MC. Análise dos indicadores econômico-financeiros das empresas do setor de saúde de capital aberto listadas na Bovespa. Revista Borges, [periódicos na internet]. 2018 Dez [acesso em 27 abr 2020]; 8(2);3-19. Disponível em: http://www.revistaborges.com.br/index.php/borges/article/view/182/pdf.
14. Matarazzo, DC. Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial. 7. Ed. São Paulo: Atlas; 2010.
15. Diniz, N. Análise tradicional das demonstrações contábeis. In: Diniz, N. Análise das demonstrações financeiras. Rio de Janeiro: SESES; 2015. p. 69-106.
16. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). População estimada. IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de População e Indicadores Sociais, Estimativas da população residente com data de referência 1º de julho de 2019 [acesso em 19 maio 2020]. Disponível em: https://cidades.ibge.gov.br/brasil/mg/chapada-gaucha/panorama.
17. Cooperativa Agropecuária Pioneira Ltda (COOAPI). Chapada Gaúcha. 2012 [acesso em 20 maio 2020]. Disponível em: http://www.cooapi.com.br/index.php?option=com_content&view=article&id=110:chapada-gaucha&catid=81:slides&Itemid=272.
18. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). PIB per capita (2017). IBGE, em parceria com os Órgãos Estaduais de Estatística, Secretarias Estaduais de Governo e Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA [acesso em 19 maio 2020]. Disponível em: https://cidades.ibge.gov.br/brasil/mg/chapada-gaucha/panorama.
19. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Salário médio mensal dos trabalhadores formais. IBGE, Cadastro Central de Empresas 2017. Rio de Janeiro: IBGE; 2019 [acesso em 19 maio 2020]. Disponível em: https://cidades.ibge.gov.br/brasil/mg/chapada-gaucha/panorama.
20. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDHM). Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento – PNUD [acesso em 19 maio 2020]. Disponível em: https://cidades.ibge.gov.br/brasil/mg/chapada-gaucha/panorama.
21. Felipe, FS, Adriano, NA, Castelo, JL, Araújo, VA. Margem de contribuição como assistência à tomada de decisão: um estudo de caso realizado em uma empresa de comércio de materiais recicláveis de Fortaleza - CE. In: Anais do 23. Congresso brasileiro de custos; 2016 nov 16-18; Porto de Galinhas, Brasi. São Leopoldo: Associação Brasileira de Custos; 2016 [acesso em 13 mar 2020]. Disponível em: https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4187/4188.
22. Perez, DFO. Projeto de viabilidade econômico-financeira para a implementação de um laboratório de analises clínicas no município de Florianópolis / SC. Florianópolis. Monografia

[Bacharel em Administração] – Curso de Administração da Universidade Federal de Santa Catarina; 2007 [acesso em 16 fev 2021]. Disponível em: https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/130334.

23. Freitag Filho, AR, Beuren, IM. Análise da viabilidade de atendimento em laboratório de análises clínicas pelo sistema único de saúde. R.Cont.Ufba, [periódicos na internet]. 2009 Jan/Abr [acesso em 31 mar 2020]; 3(1);88-100. Disponível em: https://portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/view/3409/2481.
24. Instituto Hermes Pardini S.A. Release de resultados 4T19. Belo Horizonte: Instituto Hermes Pardini S.A.; 2020 [acesso em 17 fev 2021]. Disponível em: https://ri.hermespardini.com.br/listresultados.aspx?idCanal=mBxioS0xtgHGmZimJmnGaA==.
25. Grupo Fleury. Resultado 2019 e 4T19. São Paulo: Grupo Fleury; 2020 [acesso em 17 fev 2021]. Disponível em: https://ri.fleury.com.br/fleury/web/download_arquivos.asp?id_arquivo=57DEE101-C3AE-4DC6-90EA-ABF23B1AC027