

## **UMA PROPOSTA DE MODELO DE MENSURAÇÃO DE CUSTOS: ESTUDO DE CASO EM UMA CLÍNICA DE SERVIÇOS ODONTOLÓGICOS DA REGIÃO METROPOLITANA DO RECIFE - PE**

**Pablo Henrique de Sales Silva**

Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)

E-mail: [sales.pablosilva@gmail.com](mailto:sales.pablosilva@gmail.com)

**Anailson Márcio Gomes**

Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)

E-mail: [anailson82@gmail.com](mailto:anailson82@gmail.com)

**Aldir Dias de Amurim**

Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)

E-mail: [profaldirdias@gmail.com](mailto:profaldirdias@gmail.com)

**José Jonas Alves Correia**

Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

E-mail: [profjonasalves@gmail.com](mailto:profjonasalves@gmail.com)

**Rinaldjo da Silva Cabral Aguiar**

Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE)

E-mail: [cabralrinaldjo04@gmail.com](mailto:cabralrinaldjo04@gmail.com)

Linha Temática: Controladoria no Setor Privado

### **RESUMO**

A pesquisa teve como objetivo estabelecer os custos dos procedimentos realizados em uma clínica de odontológica localizada na região metropolitana do Recife. Para atingir o objetivo proposto, a pesquisa utilizou com abordagem metodológica o estudo de caso. Para realização da coleta de dados, foi realizada uma entrevista semiestruturada. A coleta de dados se deu junto a uma clínica odontológica localizada na região metropolitana do Recife. Através desta pesquisa foi possível verificar que a empresa em estudo não realizava mensuração e o controle dos custos, não existia um mapeamento dos custos por procedimento e nunca foi realizado o cálculo da hora da clínica. Após a realização das adaptações do método do custeio por absorção, foi possível identificar cada custo que inerente à prestação dos serviços de forma individualizada, facilitando a análise por parte dos gestores sobre os preços cobrados, continuidade de procedimentos e a recusa ou aceite de convênios com os planos de saúde.

**Palavras-chave:** Custos; Mensuração; Gestão de custos;

### **1. INTRODUÇÃO**

Com o processo da globalização, a necessidade de informação diante das mudanças no mercado e da concorrência, exige das empresas um aperfeiçoamento na preparação das

informações que guiam a tomada de decisão. Para auxiliar nesse processo, o gestor deve se cercar de todas as informações que estejam relacionadas ao mercado, aos clientes, aos custos, dentre outros (NETO,2009).

Diante deste cenário é importante compreender a importância da contabilidade de custos, pois conhecer os custos é uma necessidade para todos os tipos de empresas, sejam as de pequeno, médio ou grande porte, bem como as comerciais, industriais ou prestadoras de serviço (CALLADO; MIRANDA; CALLADO, 2003; MEGLIORINI, 2012).

Entendimento reforçado por Santos (2011), ao trazer que independente do porte da empresa, ela terá a necessidade de controles e que seus custos sejam analisados para e forneçam subsídios para que o desempenho possa ser avaliado e auxiliar na tomada de novas decisões. Como cada empresa possui uma estrutura própria de custos e que sozinhas não conseguem influenciar os preços do mercado, é essencial que realizem um controle eficiente dos processos.

O custo é todo bem ou serviço que foi consumido para a produção de outros bens ou serviços, ou seja, representa um sacrifício ocorrido durante o processo produtivo, como por exemplo, matéria prima, salários de pessoal da produção, aluguéis e seguros dos prédios da fabricação, entre outros (MARTINS, 2003; WERNKE, 2004).

Além desses fatores, no ambiente de uma clínica odontológica, existem uma série de cuidados com o ambiente que requerem atenção, tempo e cuidado, como a esterilização de instrumentos e dispositivos em autoclaves, bem como a limpeza e desinfecção das superfícies tocadas pelo profissional e pelo paciente (TUÑAS, et al. 2020; ABO, 2020).

Na prestação de serviços de odontologia, os procedimentos de avaliação, profilaxia, restauração, endodontia, exodontia e coroa protética porcelana são considerados os mais representativos em termos de ocorrência e faturamento. Nestes, os custos com materiais específicos consumidos nos procedimentos, assim como os serviços de esterilização e as atividades realizadas dentro de cada procedimento, são exemplos de custos identificados neste tipo de empreendimento (SERRATINE; RAUPP, 2013).

Outros estudos que abordam esta temática da utilização da gestão de custos, como Gonçalves e Leal (2016), Santos, Dorow e Beuren (2016), Silva et al. (2016), Menegazzo, Lunkes, Mendes e Schnorrenberger (2017) e Dumer et al. (2018), apontaram apesar dos gestores enxergam a contabilidade de custos como sendo uma importante ferramenta para a tomada de decisões, muitos não utilizam nos processos de tomada de decisão, nem buscam auxílio dos profissionais da contabilidade para esse processo.

Estudos sobre custos nos serviços odontológicos são escassos, justificando a importância da realização desta pesquisa para fomentar outras discussões acerca do tema. Além dos motivos já expostos, essa pesquisa pode identificar novos tipos de custos ainda não revelados pelos sistemas contábeis da empresa e do próprio setor. Os resultados encontrados podem também auxiliar os gestores no aperfeiçoamento de processos e na busca pela evidencição dos custos.

Nesse contexto é que surgiu a pergunta que se pretende responder nesta pesquisa: qual o custo por procedimento realizado pela empresa em estudo ? Para tanto, foi estipulado como objetivo geral deste estudo estabelecer os custos dos procedimentos realizados em uma clínica de odontológica.

O trabalho está dividido em cinco seções. Além desta introdução, a próxima seção apresenta uma breve fundamentação teórica que contempla os preceitos para o entendimento do estudo. Na terceira seção, encontram-se os aspectos metodológicos, seguidos dos resultados. Por fim, serão apresentadas as considerações finais

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

## 2.1. A importância da mensuração dos custos para as clínicas odontológicas

A tarefa de calcular os custos dos produtos e atividades das empresas, aparentemente, é fácil, porém uma mesma empresa pode utilizar uma matéria prima específica para mais de um produto, que associados aos processos de retrabalho e as não continuidades da produção, dificultam essa mensuração. Dessa forma, percebe-se que o processo de geração dos custos é complexo e pode ser influenciado por diversos aspectos que afetam a produção (NETO,2009)

Além dos aspectos comumente citados, existem aqueles que são desconhecidos ou não visualizados pelo processo de mensuração dos custos, que são chamados de custos ocultos. Estes não são facilmente identificados e, geralmente, acabam sendo alocados junto a outros custos, devido à dificuldade na sua quantificação (NETO,2009).

Para Freitas e Severiano Filho (2007), a existência de custos de difícil detecção pelos relatórios contábeis compromete a lucratividade das empresas, mas, a partir do momento que estes são identificados e mensurados, geram informações que podem afetar as perspectivas administrativa, de planejamento, controle e de investimento das organizações.

As empresas que desejam diminuir os riscos do negócio e potencializar seus ganhos, devem mensurar seus custos de forma apropriada. As clínicas e consultórios que pretendem permanecer no mercado devem ser consideradas como empresas e necessitam apurar seus custos (ANDRADE ET AL, 1999).

Asta e Barbosa (2014) corroboram com o que foi trazido e acrescentam que é importante que as empresas da área de saúde utilizem modelos de gestão dos custos que identifiquem e separem os desperdícios e ociosidades. Segundo os autores, a lucratividade é afetada pela adequada diminuição dos custos e que isso pode ocorrer através da eliminação dos desperdícios, fazendo que a gestão de custos tenha uma função de contribuir com a sobrevivência das empresas.

No tocante aos custos de consultórios e clínicas, gerenciá-los se faz importante da mesma forma que para as outras organizações, pois, apesar de que muitas o mercado que determina os preços aplicados, é preciso que os custos e despesas dos consultórios sejam determinados, para que assim seja possível medir a lucratividade do empreendimento. Quanto maior for a competitividade do mercado, maior deve ser a atenção aos gastos. (SERRATINE; RAUPP, 2013).

Para Ribeiro (2011), clínicas ou consultórios são organizações de baixa complexidade no que diz respeito à constituição dos custos e da gestão, características que permitem que o gestor possa conhecer e controlar os elementos que originam e compõem seus custos. Para uma correta mensuração e controle dos custos, além de conhecer os elementos geradores de custos, que de maneira geral são divididos em fixos e variáveis, é necessário registrá-los e acompanhar suas oscilações.

No trabalho realizado por Rêgo et al. (2010) com um consultório de pequeno porte, foi verificada a multiplicidade de fatores e processos inerentes à prestação de serviços odontológicos. Para os autores, as empresas que buscam alcançar vantagem competitiva e conseguir tomar decisões como determinar os preços, verificar a eficiência dos procedimentos e optar por melhorar ou abandonar serviços que estejam deficitários, precisam enxergar a gestão de custos uma ferramenta indispensável para seus empreendimentos.

Consultórios e clínicas, sejam privadas ou públicas, devem ser gerenciadas seguindo os mesmos princípios administrativos. Na estrutura de custos das clínicas odontológicas, os custos fixos são variados entre os estabelecimentos, diferente dos custos com os insumos utilizados nos procedimentos odontológicos que possuem valores estabelecidos pelo mercado e estão associados à realização dos procedimentos.

Portanto, a mensuração e controle dos custos se apresenta como ferramenta imprescindível para auxiliar os gestores nas decisões, e evitar que estes tomem decisões

erradas e que estas causem prejuízos. Controlar os custos é essencial para orientar as decisões dos gestores, sobretudo para as organizações que atuam em mercados com preços baixos ou com uma margem de contribuição pequena (ROCHA et al., 2019). A contabilidade de custos contribui com a saúde e longevidade das instituições (SOEIRO; WANDERLEY, 2019).

## 2.2. Métodos de Custeio

A utilização dos sistemas de custeio pelas empresas possibilita que informações importantes para a tomada de decisão sejam fornecidas. Dessa forma, a contabilidade de custos se apresenta como uma ferramenta de apoio à tomada de decisão. A mensuração dos custos dos produtos é importante para o processo de precificação, avaliação dos estoques e para análise da rentabilidade (MELO e PIETRO, 2013).

De acordo com Abbas, Gonçalves e Leocine (2012), os métodos de custeio podem ser utilizados para estabelecer os valores dos produtos e serviços, reduzir custos, melhorar os processos, prevenir desperdícios, bem como administrar de forma mais adequada as linhas de produção. Segundo os autores, os métodos mais utilizados são: custeio por absorção, o custeio variável, o custeio baseado em atividades (ABC) e o método das seções homogêneas (RKW).

É através do método de custeio que são definidos quais elementos serão analisados no processo do custo dos objetos de custeio. São vários os métodos existentes e que podem ser usados pelas organizações, sejam elas prestadoras de serviços, empresas industriais, comerciais ou ainda sem finalidade lucrativa. Eles são empregados para diminuir números de custos de determinados produtos ou serviços, ou para aprimorar os processos que geram desperdícios na produção, além de fornecer outras informações (SOUZA, 2006).

Quadro 1 – Características básicas dos métodos de custeio

<b>Método</b>	<b>Características</b>
Custeio por absorção	Este método fundamenta-se em atribuir todos os gastos referentes ao esforço de fabricação dos produtos ou do serviço. Utiliza de rateios para atribuição dos custos indiretos ao produto, enquanto que os custos diretos são alocados diretamente aos produtos e as despesas são calculadas diretamente a DRE (Bornia, 2010).
Custeio variável	Aloca aos produtos apenas os custos variáveis. Os custos fixos ficam separados e são considerados como despesas do período, e vão diretamente para o resultado (Carareto, Jayme, Tavares & Vale, 2006).
Custeio Baseado em Atividades (ABC)	Neste método os custos são distribuídos aos produtos de acordo com o consumo de recursos e atividades. Este método associa os custos com as atividades desempenhadas no processo e alocando de forma mais racional os custos indiretos (Bezerra, Nascimento, Bott & Ishikura, 2007).
RKW	Emprega rateio não só dos custos de produção, mas de todas as despesas da organização, para serem alocados aos produtos (Martins, 2018)
TDABC	Esta metodologia simplifica o processo de alocação de custos aos produtos, pois elimina a necessidade de pesquisas e de entrevistas com os empregados para a alocação dos recursos às atividades, antes de direcioná-las para os objetos de custos, que podem ser: produtos,

	unidades de estoque, clientes, pedidos, entre outros (Kaplan & Anderson, 2007).
--	---

Fonte: Souza et. al. 2019

No estudo realizado por Coronetti, Beuren e Souza (2012) no estado de Santa Catarina, foi verificado que no processo de escolha do método de custeio a ser implementado, dois atributos foram levados em conta: "melhor apuração dos custos dos produtos" e "fornece mais eficientemente informações para a tomada de decisão". Segundo os autores, para se alcançar bons resultados com o emprego de algum método de custeio nas organizações é importante escolher o método mais apropriado para a realidade da organização.

O sistema de custeio não precisa ser complexo, mas é indispensável, é necessário basicamente compreender como a estrutura da empresa realiza os gastos (custos, despesas e investimentos) e assim poder escolher que sistema será adotado (MELO; PRIETO, 2013; BACIC et al., 2011).

### 3. METODOLOGIA

Neste capítulo será apresentada a metodologia utilizada neste estudo para que o objetivo proposto seja atingido.

Quanto à natureza, a pesquisa se enquadra como descritiva de caráter qualitativo, pois de acordo com Prodanov & Freitas (2013, p. 53) “Pesquisa descritiva é quando o pesquisador apenas registra e descreve os fatos observados sem interferir neles. Visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecer relações entre variáveis”. Sobre a natureza descritiva, Cervo e Bervian (2002, p. 66) trazem que “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

A metodologia utilizada na pesquisa é o estudo de caso, de natureza descritiva, com abordagem qualitativa dos dados. Segundo Gil (2002), o estudo de caso pode ser explorado, preservado, descritivo, além de formular e explicar as variáveis existentes, conduzindo o pesquisador a posicionar-se perante as situações encontradas. De acordo com Yin (2005, p. 32), o estudo de caso “é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. Com relação à abordagem qualitativa, Raupp e Beuren (2003, p. 92) destacam que na pesquisa qualitativa “concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Para realização da coleta de dados, foi realizada uma entrevista semiestruturada, estratégia que permite que informações sejam alcançadas, mas que não são encontradas na literatura, mas que a conversa com outros indivíduos torna possível serem achadas (MASCARENHAS, 2012).

A coleta de dados se deu junto a uma clínica odontológica, localizada na região metropolitana do Recife, e foi obtida por meio de entrevista semiestruturada e da análise dos relatórios contábeis e financeiros da clínica. A entrevista foi realizada com os dois proprietários da empresa e aconteceu no mês de julho de 2022; e os relatórios contábeis e financeiros da clínica são elaborados mensalmente.

## 4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

### 4.1 Caracterização da Empresa

A empresa participante da pesquisa, por questão de sigilo, não tem aqui sua denominação revelada. Para orientação ao leitor, nesta pesquisa a mesma será denominada “Alfa”.

Alfa é uma clínica odontológica situada no município de Camaragibe, com aproximadamente 5 anos de fundação, que oferece serviços odontológicos. Atualmente, a empresa mantém ativa uma estrutura que conta com 3 salas de atendimento, recepção, 2 salas administrativas e uma sala para esterilização dos materiais. Sua atuação abrange pessoas dos seguintes municípios: Camaragibe, São Lourenço e Recife, e conta com uma equipe fixa de 3 funcionários e uma equipe de 5 dentistas que se alternam em horários ao longo da semana na clínica.

#### 4.2 Principais procedimentos realizados pela clínica

Inicialmente, foi realizado um mapeamento de todos os procedimentos que são realizados atualmente pela clínica. Chegou-se a uma lista de dez procedimentos que são os mais representativos em volume de prestação e na composição do faturamento da clínica.

Paralelamente a isso, foi verificado junto a administradora responsável pelas questões técnicas da clínica qual o tempo médio de execução dos serviços. Em seguida foi verificado junto ao responsável financeiro quanto cada profissional recebe pela prestação dos mesmos.

Tabela 1 – Principais procedimentos realizados

<b>Procedimento</b>	<b>Tempo de execução do procedimento</b>	<b>Valor pago aos Dentistas</b>
Avaliação odontológica	15 minutos	R\$ 8,00
Limpeza dentária	25 minutos	R\$ 44,00
Restaurações dentárias	25 minutos	R\$ 44,00
Tratamento endodôntico (canal)	60 minutos	R\$ 325,00
Cirurgias	40 minutos	R\$ 72,00
Implantes dentários	120 minutos	R\$ 470,00
Próteses	90 minutos (três consultas de 30 minutos)	R\$ 310,00
Tratamento ortodôntico (aparelho)	20 minutos	R\$ 36,00
Clareamento dental caseiro	45 minutos (três consultas de 15 minutos)	R\$ 200,00
Clareamento dental de consultório	270 minutos (três consultas de 90 minutos)	R\$ 100,00

Fonte: Dados da pesquisa

Após essa listagem, pode-se perceber que os serviços realizados estão de acordo com a pesquisa realizada por Serratine e Raupp (2013), onde foi verificado que os serviços mais representativos no tocante a demanda e faturamento são: avaliação, profilaxia, restauração, endodontia, exodontia e coroa protética porcelana

## 4.3 Levantamento dos custos com materiais por procedimento

Em seguida, foi realizado um mapeamento de todos os custos inerentes à prestação dos serviços de forma individualizada.

Tabela 2 – Custo com materiais

Procedimento	Kit Básico	Material específico	Total
Avaliação odontológica	R\$ 2,48	-	R\$ 2,48
Limpeza dentária	R\$ 2,48	R\$ 4,36	R\$ 6,83
Restaurações dentárias	R\$ 2,48	R\$ 6,44	R\$ 8,91
Tratamento endodôntico (canal)	R\$ 9,91	R\$ 5,70	R\$ 15,61
Cirurgias	R\$ 4,96	R\$ 6,06	R\$ 11,02
Implantes dentários	R\$ 4,96	R\$ 158,25	R\$ 163,21
Próteses	R\$ 7,43	R\$ 312,09	R\$ 319,52
Tratamento ortodôntico (aparelho)	R\$ 2,48	R\$ 5,00	R\$ 7,48
Clareamento dental caseiro	R\$ 7,43	R\$ 51,20	R\$ 58,63
Clareamento dental de consultório	R\$ 7,43	R\$ 29,23	R\$ 36,67

Fonte: Dados da pesquisa

Não havia essa informação detalhada na clínica. Só foi preparada essa informação após a listagem inicial dos procedimentos realizados. Em seguida, através de uma entrevista com a administradora técnica (que listou os procedimentos, os materiais necessários e a quantidade de cada um) e com o administrador financeiro (que informou os valores de aquisição médios de cada material), tornou-se possível identificar de forma precisa os materiais aplicados nos procedimentos, as quantidades utilizadas e o valor de cada um.

## 4.4 Levantamentos dos Custos Fixos da Clínica para determinação do custo da Hora

Na etapa seguinte dos levantamentos necessários para a mensuração dos custos, foi realizado um levantamento de todos os gastos fixos mensais da clínica. Para que assim seja possível, depois de calculada a capacidade de atendimento, ser encontrado o custo da hora da clínica.

Tabela 3 – Gastos fixos mensais

Gasto	Valor mensal
-------	--------------

Energia	R\$ 1.000,00
Água	R\$ 50,00
Folha de pagamento	R\$ 4.185,00
Inss	R\$ 200,00
Fgts	R\$ 345,00
Vale transporte	R\$ 545,00
Contabilidade	R\$ 300,00
Segurança	R\$ 200,00
Iptu	Incluso no aluguel
Cro	R\$ 100,00
Internet	R\$ 70,00
Pro labore	R\$ 6.000,00
Market	-
Telefone	R\$ 50,00
Franquia	R\$ 2.500,00
Depreciação	-
Material de limpeza	R\$ 150,00
Impostos	R\$ 4.500,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 23.195,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa.

Para chegar ao valor da depreciação que consta no quadro acima, foi necessário fazer uma verificação dos ativos imobilizados que compõem o patrimônio da clínica e junto com a responsável técnica fazer uma estimativa do período de vida útil desses equipamentos, chegando na tabela a seguir.

Tabela 4 – Depreciação dos equipamentos

Equipamentos	Valor unitário	Quantidade	Valor	Tempo de Depreciação (anos)	Depreciação mês
Raios	R\$ 62,50	R\$ 62,50	R\$ 62,50	R\$ 62,50	R\$ 62,50
Cadeira odontológica	R\$ 300,00	R\$ 300,00	R\$ 300,00	R\$ 300,00	R\$ 300,00

Autoclave	R\$ 41,67	R\$ 41,67	R\$ 41,67	R\$ 41,67	R\$ 41,67
Computadores	R\$ 33,33	R\$ 33,33	R\$ 33,33	R\$ 33,33	R\$ 33,33
Televisor	R\$ 8,33	R\$ 8,33	R\$ 8,33	R\$ 8,33	R\$ 8,33
Geláguia	R\$ 5,00	R\$ 5,00	R\$ 5,00	R\$ 5,00	R\$ 5,00
Ultrassom	R\$ 16,67	R\$ 16,67	R\$ 16,67	R\$ 16,67	R\$ 16,67
Compressor	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00	R\$ 100,00
Valor mensal da depreciação					R\$ 567,50

Fonte: Dados da pesquisa.

Após a identificação dos custos fixos mensais e sua composição, foi realizado um mapeamento da estrutura atual de atendimento para calcular a capacidade em horas de prestação de serviço da clínica. A clínica atualmente conta com três consultórios ativos e aptos a desenvolver qualquer dos procedimentos que constam no quadro de procedimentos ofertados.

Como pode ser verificado na tabela abaixo, a clínica funciona de segunda a sexta com uma carga horária de oito horas diárias de atendimento e no sábado com uma carga horária reduzida de 4 horas. Atualmente, apenas o consultório 2 possui estrategicamente horários livre, pois com a diminuição da carga horário de um prestador de serviço, eles decidiram aguardar um pouco para ampliar os horários de atendimento para o serviço de Tratamento ortodôntico (aparelho).

Tabela 5 – Capacidade de atendimento em horas

<b>Tempo Atendimento (Horas) Horas Reais de Atendimento</b>	<b>Capacidade Máxima Capacidade Máxima Capacidade Máxima</b>	<b>Horas Trabalho diárias</b>	<b>Consultório 1</b>	<b>Consultório2</b>	<b>Consultório 3</b>
Segunda	24	8	8	8	8
Terça	16	8	8	0	8
Quarta	24	8	8	8	8
Quinta	24	8	8	8	8
Sexta	16	8	8	0	8
Sábado	12	4	4	4	4
Total de Horas por semana	116	44	44	28	44
Total de	464	176	176	112	176

Horas mês					
-----------	--	--	--	--	--

Fonte: Dados da pesquisa.

Depois de identificados os custos fixos mensais e a capacidade de atendimento da clínica, foi realizado o rateio dos custos fixos com base no critério de horas de atendimento disponíveis conforme tabela abaixo.

Tabela 6 – Distribuição dos gastos fixos (mensal)

Gastos Fixos	Capacidade máxima de atendimento em horas	Custo hora de atendimento
R\$ 23.195,00	464	R\$ 49,99

Fonte: Dados da pesquisa.

É importante destacar que, ao longo da entrevista os administradores foram questionados sobre o fator ociosidade. Segundo a informação repassada por eles, a taxa de ociosidade é praticamente zero, pois diversas são as formas de captação de clientes e que a clínica trabalha com atendimentos agendados, mas que diariamente há uma formação de fila de espera por encaixe nos atendimentos. Situação esta que está fazendo os administradores refletirem sobre uma possível ampliação da estrutura.

#### 4.5 Mensuração do custo total por procedimento

Após a realização das etapas anteriores de levantamento, foi possível identificar as informações necessárias para propor um modelo adaptado à realidade da clínica para a mensuração dos seus custos.

O modelo aplicado neste estudo seguiu os preceitos elencados pela literatura para o custeio do tipo por absorção, que segundo Wernke (2017) é o método mais adequado para fins contábeis, é aceito pela legislação, para poder determinar os custos dos serviços produtos, visto que este método todos os custos (fixos, variáveis, diretos ou indiretos) são alocados aos produtos.

Como vantagens para a utilização do custeio por absorção, barbosa et al. (2011) citam as seguintes: segue os princípios contábeis, sendo o método formalmente aceito, como requerido pela legislação do imposto de renda para propósitos de lucro; agrega todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos; e pode ser menos custoso de implementar.

Tabela 7 – Principais procedimentos realizados

Procedimento	Custos variáveis	Mão-de-obra	Custos fixos (custo da hora x tempo do procedimento)	Custo total
Avaliação odontológica	R\$ 2,48	R\$ 8,00	R\$ 12,50	R\$ 22,98

Limpeza dentária	R\$ 6,83	R\$ 44,00	R\$ 20,83	R\$ 71,66
Restaurações dentárias	R\$ 8,91	R\$ 44,00	R\$ 20,83	R\$ 73,74
Tratamento endodôntico (canal)	R\$ 15,61	R\$ 325,00	R\$ 49,99	R\$ 390,60
Cirurgias	R\$ 11,02	R\$ 72,00	R\$ 33,33	R\$ 116,34
Implantes dentários	R\$ 163,21	R\$ 470,00	R\$ 99,98	R\$ 733,19
Próteses	R\$ 319,52	R\$ 310,00	R\$ 74,98	R\$ 704,50
Tratamento ortodôntico (aparelho)	R\$ 7,48	R\$ 36,00	R\$ 16,66	R\$ 60,14
Clareamento dental caseiro	R\$ 58,63	R\$ 200,00	R\$ 37,49	R\$ 296,13
Clareamento dental de consultório	R\$ 36,67	R\$ 100,00	R\$ 224,95	R\$ 361,62

Fonte: Dados da pesquisa.

No quadro acima estão evidenciados todos os custos atribuídos aos serviços ofertados pela clínica. Estas informações permitem que os gestores possam controlar e acompanhar melhor a execução dos serviços e consumo dos recursos, bem como permite novas informações sejam geradas como: margem de lucratividade por procedimento, permite auxiliar na formação dos preços, definição de procedimentos chave, eliminação de procedimentos não rentáveis e também serve como base para a decisão de aceitar ou não convênio com os planos de saúde, visto que esses possuem uma tabela fixa de pagamento por procedimento que não leva em consideração a estrutura de custos das clínicas.

Conforme trazem Melo e Prieto (2013) e Bacic et al., 2011, o sistema de custeio não necessita ser complexo, mas ele é imprescindível, é importante entender como a empresa consome os recursos e como os gastos ocorrem, para assim ser possível escolher um sistema de mensuração que contemple essas características

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve como objetivo maior identificar e mensurar os custos em uma clínica de odontologia, contribuindo assim com a tomada de decisões e possibilitando que os gestores tenham conhecimentos sobre a estrutura e o comportamento dos custos de seu negócio.

Com a revisão da literatura e com o desenvolvimento deste trabalho, observou-se , que o conhecimento dos custos para uma empresa é fator preponderante para sua sobrevivência. A contabilidade de custos contribui com a longevidade e saúde das empresas.

Os métodos de custeio podem ser utilizados para estabelecer os valores dos produtos e serviços, reduzir custos, melhorar os processos, prevenir desperdícios, bem como administrar de forma mais adequada as linhas de produção e podem ser utilizados por todas as empresas, sejam ela com ou sem finalidade lucrativa.

Foi verificado com a pesquisa que a empresa em estudo não utilizava nenhum método de mensuração dos custos, que não conhecia em detalhe os custos dos procedimentos desenvolvidos na clínica e que as decisões sobre convênios com planos de saúde não era acompanhada de uma análise financeira e de custos. Situação que colocava em risco a saúde financeira e a continuidade da empresa, uma vez que os planos de saúde trabalham com uma tabela fixa de pagamentos para os procedimentos que não considera a estrutura de custos específica das clínicas conveniadas.

Após o desenvolvimento desta pesquisa, os gestores tiveram acesso a informações que decidiram aplicar nas futuras negociações com os planos de saúde, na precificação dos seus serviços e na negociação dos honorários com os prestadores de serviços.

Também surgiu como resultado desta pesquisa o cálculo da hora da clínica. Informação importante para futuras negociações possam se basear. Agora os gestores sabem, por exemplo, qual o valor mínimo que devem cobrar caso decidam sublocar as salas caso surja essa necessidade, por demanda do mercado ou por estratégia da clínica.

## REFERÊNCIAS

ABBAS, K.;GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os Métodos de custeio: Vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas na literatura. *Contexto*, Porto Alegre, v.12, n.22, p.145-59, 2º semestre 2012.

ANDRADE, C.;FARAH, E. E.;MENDONÇA, F. L. P. D.;TATIYUWA, N.; JUNIOR, U. P. Cálculo de custos para consultórios. São Paulo: Quest Editora, 1999. 167 p.

ASTA, D. D.; BARBOSA, A. P. Modelo conceitual de mensuração de desperdícios em hospitais privados. *Revista de Gestão em Sistemas de Saúde*, São Paulo, v.3, n.1, p.40-56, jan./jun.. 2014.

BACIC, M. J.; MEGLIORINI, E.; OLIVEIRA, E. C. M.; YOMURA, N. Manual de técnicas e práticas de gestão estratégica de custos para pequenas e médias empresas. São Paulo: CRC-SP, 2011.

BARBOSA, c. a. et al. *Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio*. 2011.

CALLADO, A. L. C., MIRANDA, L. C., & CALLADO, A. A. C. Fatores associados à gestão de custos: um estudo nas micro e pequenas empresas do setor de confecções. *Revista Produção*, 13(1), 64-75. 2003.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.; SILVA, R. da. Metodologia científica. 6 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE ODONTOLOGIA. MANUAL DE BOAS PRÁTICAS EM BIOSSEGURANÇA PARA AMBIENTES ODONTOLÓGICOS Dr. Geninho Thomé Dr. Sérgio Rocha Bernardes Dr. Sérgio Guandalini Dra. Maria Claudia Vieira Guimarães, 2020.

CORONETTI, J.; BEUREN, I. M.; SOUSA, M. A. B. Os métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina. *Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, 10 (2), 324-343. 2012.

Dumer, M. C. R., Silva Junior, A., de Mendonça, M. M., Gomes, J. B., & de Souza, A. M. (2018). Contabilidade de custos versus outras informações contábeis na percepção de empreendedores de MPES. *Desenvolve Revista de Gestão do Unilasalle*, 7(2), 119-141.

FREITAS, J. B.; SEVERIANO FILHO, C. Apreciação dos custos ocultos do processo. GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisas. São Paulo: Atlas, 2002.  
Gonçalves, A.F.F. & Leal, E.A. (2015). Utilização da gestão de custos em micro e pequenas empresas: um estudo com empresas do Programa Empreender. I Congresso UFU de contabilidade.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. Livro texto. 9ª Edição - 5ª Tiragem. São Paulo: Atlas, 2003.

MASCARENHAS, Sidnei Augusto. Metodologia Científica São Paulo: Person Education do Brasil, 2012.

MEGLIORINI, E. Custos: análise e gestão. São Paulo: Prentice Hall Brasil (Pearson), 2012. 304 p.

MELO, C.; PRIETO, M. A gestão de custos em micros e pequenas empresas - MPES: um estudo de caso em empresas de panificação na cidade de Uberlândia. In: CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL – AMÉRICA DO SUL. III, 2013. Belém. *Anais eletrônicos...* CSEAR, 2013.

MENEGAZZO, G. D.; LUNKES, R. J.; MENDES, A.; SCHNORRENBERGER, D. Utilização de sistemas de custos em micro e pequenas empresas de Santa Catarina. *REMIPE-Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco*, 3(2), 172-192. 2017.

NETO, Carlos Pedrosa. Uma contribuição na identificação dos custos ocultos na produção de uma indústria de cerâmica. *Dissertação de Mestrado*. Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. João Pessoa – PB, 2009.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. *Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2º ed. Rio Grande do Sul: Universidade Feevale, 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. *Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais*. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2003.

RÊGO, A. P. G.; ARAUJO, M. G. D.; QUEIROZ, R. F. M.; SILVA, M. A. D.; GALVÃOJÚNIOR, A. K. Aplicação da contabilidade gerencial no custeio de um consultório odontológico como forma de ganhar vantagem competitiva. In: XXX Encontro Nacional de Engenharia de Produção. São Carlos. 2010.

ROCHA, I. C.; OLIVEIRA, A. M. DE; SOARES, F. I. L.; SILVA, G. V. DA; OLIVEIRA, A. M. O.; VALDEVINO, R. Q. S.; OLIVEIRA, M. C. S. de. A contabilidade de custos como ferramenta na formação do preço de venda em uma indústria em Panificação/ Cost accounting as a tool in sales price formation in a bakery industry. *Brazilian Journal of Development*, 5(9), 15957–15980. <https://doi.org/10.34117/bjdv5n9-161>. 2019.

RIBEIRO, A. I. *Gestão de clínicas ou consultórios*. Curitiba: Rair, 2011. 232 p.

SANTOS, J. J. *Contabilidade e Análise de Custos*. São Paulo: Atlas, 2011. 272 p

SANTOS, V. D.; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas Gerenciais de Micro e Pequenas Empresas. *Revista Ambiente contábil*. 2016.

SERRATINE, K. C.; RAUPP, F. M. Proposta de implementação do custeio baseado em atividades na gestão de serviços odontológicos. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Florianópolis, v.12, n.34, p.9-22, dez./mar. 2013

SILVA, G. R.; SANTOS NETO, E. M.; ARAUJO, M. A. DE; CEOLIN. Controladoria empresarial e formação de preço de venda à luz da gestão de custos: um estudo de caso em um supermercado do estado da Paraíba. *Custos e @gronegocio Online*, v. 12, n. 2, p. 352-373, abr./jun. 2016.

SOEIRO, Tiago de Moura; WANDERLEY, Cláudio de Araújo. A teoria institucional na pesquisa em contabilidade: uma revisão. *SciELO* 2019, vol.26, n.89, pp.291-316. Epub Apr 25, 2019.

SOUZA, J. C. DE.; COTRIM, S. L.; LEAL, G. C. L.; GOMES, P.; GALDAMEZ, E. V. C. Métodos de custeio: seleção e aplicação em uma empresa do setor metalomecânico. *Exacta*, 17(4), 344-361. 2019.

SOUZA, V. L. *Gestão de desempenho: julgamento ou diálogo*. FGV Editora, 2006.

TUÑAS, I. T. C.; SILVA, E. T.; SANTIAGO, S. B. S.; MAIA, K. D.; SILVA-JÚNIOR, G. O. Doença pelo Coronavírus 2019 (COVID-19): Uma abordagem preventiva para Odontologia. *Rev. Bras. Odontol.*, 2020.

WERNKE, Rodney. *Análise de custos e preços de venda*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

YIN, R. K. *Estudo de Caso: planejamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman, 2005.