



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
Universidade Federal de Ouro Preto
Instituto de Ciências Exatas e Aplicadas
Colegiado do curso de Engenharia de Produção



Gestão de custos em uma clínica odontológica de pequeno porte

Vinícius Augusto Mota Facadio

João Monlevade, MG
2025

Vinícius Augusto Mota Facadio

Gestão de custos em uma clínica odontológica de pequeno porte

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Engenharia de Produção do Instituto de Ciências Exatas e Aplicadas da Universidade Federal de Ouro Preto, como parte dos requisitos necessários para a obtenção do título de Bacharel em Engenharia de Produção.

Orientador: Prof. Dr. Paganini Barcellos de Oliveira

João Monlevade, MG

2025

SISBIN - SISTEMA DE BIBLIOTECAS E INFORMAÇÃO

F137g Facadio, Vinícius Augusto Mota.
Gestão de custos em uma clínica odontológica de pequeno porte.
[manuscrito] / Vinícius Augusto Mota Facadio. - 2025.
39 f.: il.: gráf., tab..

Orientador: Prof. Dr. Paganini Barcellos de Oliveira.
Monografia (Bacharelado). Universidade Federal de Ouro Preto.
Instituto de Ciências Exatas e Aplicadas. Graduação em Engenharia de
Produção .

1. Administração financeira. 2. Clínicas dentárias - Custo operacional.
3. Contabilidade de custo. 4. Custo - análise. I. Oliveira, Paganini
Barcellos de. II. Universidade Federal de Ouro Preto. III. Título.

CDU 658.15:657.47

Bibliotecário(a) Responsável: Flavia Reis - CRB6-2431



FOLHA DE APROVAÇÃO

Vinícius Augusto Mota Facadio

Gestão de custos em uma clínica odontológica de pequeno porte

Monografia apresentada ao Curso de graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Ouro Preto como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Engenharia de Produção

Aprovada em 19 de março de 2025

Membros da banca

Doutor - Paganini Barcellos de Oliveira - Orientador - Universidade Federal de Ouro Preto
Doutor - Thiago Augusto de Oliveira Silva - Universidade Federal de Ouro Preto
Graduada - Bruna Cristina Freitas do Carmo - Universidade Federal de Ouro Preto

Paganini Barcellos de Oliveira, orientador do trabalho, aprovou a versão final e autorizou seu depósito na Biblioteca Digital de Trabalhos de Conclusão de Curso da UFOP em 20/03/2025



Documento assinado eletronicamente por **Paganini Barcellos de Oliveira, PROFESSOR DE MAGISTERIO SUPERIOR**, em 20/03/2025, às 13:58, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site http://sei.ufop.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0879094** e o código CRC **3F122B67**.

Resumo

Este estudo tem como objetivo aplicar a metodologia de custeio por absorção em uma clínica odontológica de pequeno porte, a fim de aprimorar sua gestão financeira. A primeira etapa para a utilização do método no contexto da empresa consiste no levantamento dos dados acerca dos custos, por meio de visitas, conversas e coleta de dados junto aos proprietários/gestores da organização. Na sequência, os dados são estruturados em uma planilha eletrônica e analisados de acordo com princípios e critérios preestabelecidos, que devem estar alinhados com as boas práticas destacadas em outros trabalhos presente na literatura. Por fim, mas não menos importante, é proposta uma análise entre os custos os preços de alguns dos produtos e serviços ofertados pela empresa, a fim de descrever a relação entre eles. Como resultado a planilha desenvolvida é capaz de mostrar como os custos e serviços interferem no lucro operacional da empresa e obter outras informações que possam contribuir e auxiliar os gestores em tomadas de decisão futuras, visando a melhoria da gestão financeira da clínica odontológica.

Palavras-chaves: Gestão de custos. Clínica odontológica. Custeio por absorção.

Abstract

This study aims to implement an absorption costing methodology within a small dental clinic to improve its financial management and overall business viability. The first step of this process involves collecting cost data through site visits, interviews, and consultations with clinic owners and managers. Subsequently, the collected data will be organized into an electronic spreadsheet and analyzed considering the established principles and criteria, ensuring alignment with the best practices identified in the literature. Following this framework, the absorption costing methodology will be tailored and applied to the organization's context. In addition, an analysis of the costs and pricing of select products and services offered by the clinic will be performed to understand the interrelationship between these elements. As a result, the developed electronic spreadsheet can show how costs and services affect the company's operating profit and obtain other information that can contribute with assist managers in future decision-making, aiming to improve the financial management of the company.

Keywords: Cost management. Dental clinic. Absorption costing.

Lista de ilustrações

Figura 1 – Custeio por absorção sem departamentalização	7
Figura 2 – Custeio por absorção com departamentalização	7
Figura 3 – Fluxo de serviços prestados pela empresa	15
Figura 4 – Custos indiretos da empresa em 2024	23

Lista de tabelas

Tabela 1 – Total de colaboradores por cargo/função na empresa	14
Tabela 2 – Custos e despesas da organização	17
Tabela 3 – Custos com mão de obra	18
Tabela 4 – Quantidade de insumos por tipo de serviço	19
Tabela 5 – Preços insumos	19
Tabela 6 – Custos com a taxa de pagamento e impostos	20
Tabela 7 – Custos diretos de produção em reais (R\$)	20
Tabela 8 – Rateio dos custos indiretos do mês de janeiro	20
Tabela 9 – Custos indiretos de produção do mês de janeiro	21
Tabela 10 – Estimativa do custo unitário em reais (R\$) do mês de janeiro de 2024	22
Tabela 11 – Demonstração de resultado do ano de 2024.	24
Tabela 12 – Demonstração de resultado do mês de janeiro	24
Tabela 13 – Demonstração de resultado do mês de julho	24

Sumário

1	INTRODUÇÃO	1
1.1	Objetivo geral	2
1.1.1	Objetivos específicos	2
1.2	Justificativa	2
1.3	Organização do trabalho	3
2	REVISÃO DA LITERATURA	4
2.1	Gestão empresarial em micro e pequenas empresas	4
2.2	Contabilidade de custos	4
2.2.1	Conceitos básicos de custos	5
2.2.2	Princípios e métodos de custeio	5
2.2.2.1	Método de custeio por absorção	6
2.3	Trabalhos correlatos	8
3	METODOLOGIA	10
3.1	Classificação metodológica da pesquisa	10
3.2	Procedimentos metodológicos	10
3.2.1	Planilha eletrônica	11
3.3	Simplificações e considerações para a realização do estudo	12
4	RESULTADOS	14
4.1	Descrição do contexto organizacional da empresa	14
4.1.1	Descrição do fluxo de prestação dos serviços pela empresa	14
4.2	Distribuição dos custos e despesas na organização	17
4.2.1	Apropriação dos custos e despesas diretas aos serviços	18
4.2.2	Apropriação dos custos indiretos	20
4.3	Recursos da planilha eletrônica	21
4.4	Aplicação do custeio por absorção	22
4.4.1	Análise da demonstração do resultado no exercício de 2024	24
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	26
	REFERÊNCIAS	28

1 Introdução

Atualmente, as organizações convivem em um ambiente competitivo e dinâmico, no qual o controle dos custos é uma estratégia importante para as empresas obterem vantagens competitivas que vão proporcionar uma posição favorável nos mercados em que atuam (Ribeiro, 2015). Assim, o desenvolvimento ou utilização de técnicas e métodos de gestão de custos traz vantagens para as empresas, pois permite que as organizações obtenham informações relevantes, que auxiliem nas tomadas de decisão sobre diferentes questões do negócio (De Castro *et al.*, 2018).

Neste contexto, a aplicação de métodos de custeio se mostra importante para que as organizações possam melhorar os seus processos, melhorar as técnicas de precificação dos produtos ou serviços oferecidos, reduzir os custos de produção e maximizar os lucros (Abbas; Gonçalves; Leoncine, 2012). É importante que a escolha do método de custeio seja adequada, de acordo com os objetivos e características da organização, a fim de proporcionar uma visão mais clara dos custos envolvidos na produção e permitir uma alocação mais precisa dos recursos (Abbas; Gonçalves; Leoncine, 2012).

No caso de empresas de pequeno porte, a contabilidade de custos se mostra relevante, pois, em sua maioria, essas organizações carecem de informações a respeito dos seus estoques, custos dos bens ou serviços oferecidos, despesas operacionais e eficiência dos processos (Sena; Santos; Trzaskos, 2013). Mais especificamente, as clínicas odontológicas, que são objeto de estudo deste trabalho, necessitam, além de gerir seus custos, superar o número elevado de cirurgiões dentistas que competem no mercado (Ribas; Siqueira; Binotto, 2010).

Para se destacar frente à concorrência, a(o) cirurgiã(o) dentista pode aplicar na sua clínica ou consultório conceitos de gestão de custos e administração, visando obter conhecimento acerca da sua empresa e aprimorar a gestão financeira e saúde do negócio, tendo em vista que, em sua maioria, as tomadas de decisão das clínicas são realizadas com base na intuição dos gestores (Soldara, 2018).

Por outro lado, gestores de empresas de pequeno porte se mostram resistentes ou tem dificuldade de implementar os conceitos de gestão de custos, seja pelo desconhecimento, prioridade do momento ou falta de mão de obra especializada, por exemplo (Santos, 2022). É de se esperar que a gestão eficiente dos custos auxilie no planejamento financeiro da organização, tornando os processos mais eficientes, com menor utilização de recursos, sem abrir mão da prestação de um nível de serviço qualificado e oferta de produtos que sejam bem vistos pelo mercado (Santos, 2022).

O contexto descrito anteriormente, se aproxima muito do cenário da clínica odontológica em que será realizado este estudo. Embora a empresa, nos dias atuais, realize uma análise e levantamento dos custos de alguns itens, pouco se explora destes dados, que acabam contribuindo pouco para a avaliação do negócio. Assim, a proposta deste trabalho se concentra em estruturar um modelo de gestão de custos capaz de servir de subsídio para auxílio nas tomadas de decisão futuras da empresa, no tocante ao planejamento e gestão do negócio, sob a perspectiva dos custos.

1.1 Objetivo geral

Este trabalho tem como objetivo geral a adaptação de uma metodologia de gestão de custos, baseada no método de custeio por absorção, focada no aprimoramento da gestão financeira de uma clínica odontológica de pequeno porte.

1.1.1 Objetivos específicos

Para cumprimento do objetivo geral, alguns objetivos específicos podem ser traçados, são eles:

- Levantar quais são os produtos e serviços oferecidos pela empresa e seus respectivos custos, e classificá-los conforme a sua origem, como custos diretos ou indiretos.
- Elaborar uma planilha eletrônica capaz de distribuir os custos da empresa e organizá-los com base na sua origem e participação em cada um dos serviços oferecidos pela clínica.
- Aplicar a metodologia de custeio por absorção no contexto da empresa e descrever como é a relação entre os custos e o preço de alguns serviços ofertados.

1.2 Justificativa

Conforme descrito por [Soldera \(2018\)](#), o conhecimento acerca dos custos dos produtos e serviços oferecidos em uma clínica odontológica se mostra relevante, quando estudos nesta temática ainda não foram realizados no contexto da organização. Assim, espera-se que com a realização deste estudo, seja possível que a empresa estudada possa aprimorar o controle dos seus custos e pensar em melhores formas de alocação dos recursos, tornando-a mais preparada para a competição no mercado em que atua.

Ao escolher um método de custeio que esteja de e acordo com as leis tributárias e os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), espera-se que os resultados deste trabalho também auxiliem no desenvolvimento das demonstrações de resultados do exercício da empresa, o que, de certa forma, pode contribuir para o planejamento de longo prazo do negócio (Schultz; Da Silva; Borgert, 2008). Assim, pode-se dizer que a proposta do trabalho se justifica por buscar evidenciar alguns dados que contribuam para o entendimento do contexto real da organização, visando, a médio e longo prazo, o aprimoramento da gestão do negócio frente à concorrência.

Por fim, sob uma perspectiva pessoal do autor deste trabalho, pode-se dizer que este trabalho contribui para sua formação, em especial, em assuntos que envolvam a área de gestão financeira e de custos. Assim, pode-se dizer que a realização deste estudo se mostra uma oportunidade de aprimoramento dos conhecimentos e habilidades em gestão, proporcionando uma compreensão mais robusta dos mecanismos que influenciam a eficiência financeira de uma organização em um contexto real.

1.3 Organização do trabalho

O trabalho está organizado conforme descrito a seguir. O Capítulo 1 contém a introdução do problema em estudo a partir de uma breve contextualização do ambiente estudado sob a perspectiva dos custos. Ainda no Capítulo 1 são apresentados os objetivos, justificativas e motivação pessoal para realização do trabalho. No Capítulo 2 é apresentada uma breve revisão de literatura acerca do tema, onde são abordados alguns conceitos-chave e definições de princípios e métodos de custeio, o método do custeio por absorção, gestão empresarial em pequenas empresas, além de mostrar alguns trabalhos correlatos à proposta da pesquisa. O capítulo 3 inicia apresentando a classificação metodológica da pesquisa proposta, seguido pelos procedimentos metodológicos necessários para a coleta, organização, tratamento e análise dos dados da empresa estudada. No Capítulo 4 são apresentados os resultados da pesquisa, considerando a sequência de etapas descritas na metodologia. Por fim, no Capítulo 5 são apresentadas as conclusões e sugestões para trabalhos futuros.

2 Revisão da Literatura

2.1 Gestão empresarial em micro e pequenas empresas

A gestão empresarial pode ser aplicada em qualquer tipo de negócio, independente do seu porte ou tipo de atividade, uma vez que, fornece informações que vão auxiliar a empresa nas tomadas de decisão (Cerutti, 2018). No contexto das micro e pequenas empresas a gestão empresarial se mostra relevante, uma vez que, a maioria dessas empresas não ultrapassam os dois anos no mercado e acabam encerrando suas atividades após enfrentarem alguns desafios relacionados à falta de planejamento e falta de gestão da organização (Cerutti, 2018).

Em adição, Cerutti (2018) destaca que as pequenas empresas enfrentam desafios relacionados a gestão empresarial, pois carecem de conteúdos na literatura que tratem especificamente da gestão empresarial no âmbito dos microempreendedores individuais e focados na sugestão de ferramentas que auxiliem nos processos de tomadas de decisão. Ferramentas gerenciais, como àquelas focadas em gestão dos custos, aplicadas a empresas de pequeno e médio porte, permitem que a organização tome as melhores decisões e elabore um planejamento estratégico, a fim de obter vantagens competitivas no mercado que está inserida (Cerutti, 2018).

Ademais, Santos (2022) destaca que, para além do planejamento, a gestão de custos também é importante para as pequenas e médias empresas possam se manter melhor estruturadas e operando de forma competitiva. Assim, as metodologias de gestão dos custos oferecem informações de forma segura e que também auxiliam as empresas na definição de preços de bens ou serviços, redução de custos, entre outros benefícios (Santos, 2022).

2.2 Contabilidade de custos

A contabilidade de custos surgiu com a necessidade das organizações avaliarem os seus estoques no período da revolução industrial e, nos dias atuais, está presente em diversas empresas fornecendo dados e informações que permitam realizar análises mais amplas e detalhadas acerca dos custos de produção (Silva *et al.*, 2015).

A contabilidade de custos tem como objetivo auxiliar o planejamento, fornecendo aos gestores um conjunto de dados para o estabelecimento de padrões, que, por sua vez, auxiliam nas decisões estratégicas, fornecendo informações relevantes que dizem respeito a precificação dos produtos (Da Silva *et al.*, 2018; Martins, 2023). Neste sentido, pode-se dizer que a contabilidade dos custos é importante, pois possibilita a organização identificar a natureza, origem e característica dos custos de cada um dos produtos ou serviços ofertados (Da Silva *et al.*, 2018).

2.2.1 Conceitos básicos de custos

Os custos são definidos como todos os gastos envolvidos na produção de um produto ou serviço. Para determinar o custo de um produto ou serviço, é necessário primeiramente analisar o que está sendo utilizado em sua elaboração, como, por exemplo, o preço da matéria-prima e o tempo gasto de mão de obra (Lisboa; Dos Santos, 2023).

Para uma melhor compreensão acerca dos tipos de custo é importante conhecer algumas terminologias básicas utilizadas na contabilidade (Alves, 2017; Martins, 2023), são elas:

- Gasto: são desembolsos financeiros realizados para adquirir um produto ou serviço qualquer.
- Investimento: é a aplicação de recursos, geralmente financeiros, com o objetivo de obter benefícios futuros.
- Custo: são os valores dos recursos utilizados na produção de bens ou serviços.
- Despesa: são gastos direta ou indiretamente relacionados com a operação da empresa para a obtenção de receitas.
- Perdas: são recursos consumidos de forma anormal e involuntária durante o processo de produção ou operação de uma empresa.
- Desembolsos: pagamento resultante da compra do bem ou serviço.

Segundo Da Silva *et al.* (2018) os custos de produção podem ser classificados em dois grandes grupos. Os custos diretos que se são gastos que podem ser diretamente atribuídos a um produto ou serviço específico e podem ser facilmente identificados, e os custos indiretos que não podem ser alocados diretamente ao produto ou serviço e necessitam de critérios de rateio para serem definidos. Além disso, para melhor estruturar e organizar a distribuição dos custos em uma organização é importante estabelecer um princípio e um(ou mais) método(a) que esteja(m) alinhado(s) aos objetivos estratégicos da organização (Santos, 2022; Martins, 2023).

2.2.2 Princípios e métodos de custeio

Os princípios de custeio podem ser definidos como a forma de alocar o custo de produção de um determinado produto ou serviço, sendo estes custos tanto variáveis, que estão diretamente relacionados com o volume de produção, como os custos fixos, que não se alteram conforme a quantidade produzida (Santos, 2022). Segundo Beber *et al.* (2004) há três princípios de custeio apresentados na literatura, são eles: Custeio variável, custeio por absorção e custeio por absorção total.

Os métodos de custeio, por sua vez, podem ser definidos como as técnicas ou modelos utilizados para mensurar e distribuir os custos aos bens ou serviços das organizações, conforme o princípio preestabelecido (Santos, 2022). Segundo Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) existem diversos métodos de custeio que podem ser aplicados tanto pelas organizações industriais quanto pelas comerciais e prestadoras de serviços, porém os mais utilizados são: método de custeio por absorção, método de custeio variável e o método de custeio baseado em atividades (ABC).

Backes *et al.* (2007) e Malaquias *et al.* (2007) também apresentam outras técnicas para mensurar os custos atribuídos aos bens ou serviços da organização, são eles: o método de custeio por centro de custos ou RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit) e o método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) respectivamente. Assim, a escolha do método deve ser feita com base nos objetivos estratégicos da organização e também estar alinhada a forma de alocação dos custos que melhor descreva as práticas de gestão no ambiente organizacional (Martins, 2023).

2.2.2.1 Método de custeio por absorção

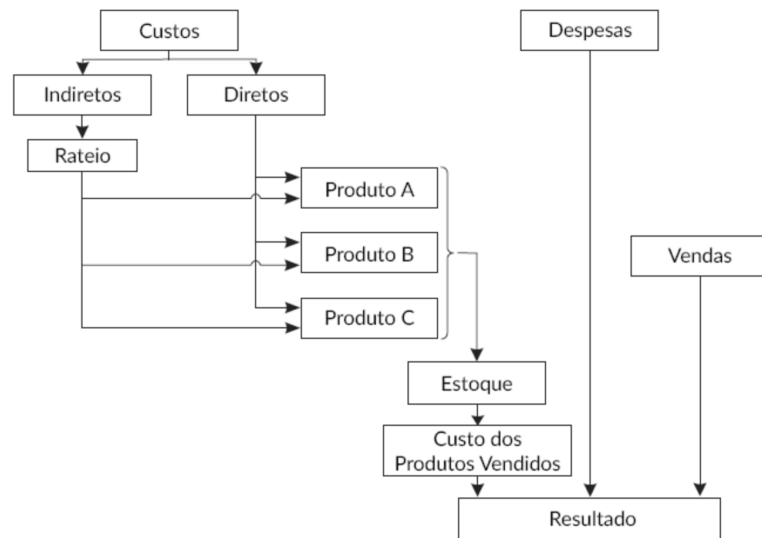
O método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens ou serviços produzidos e as despesas administrativas, de vendas e financeiras, que são lançadas diretamente no resultado (Moura, 2005). Segundo Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012), existem duas maneiras da empresa obter os custos dos bens ou serviços por meio do método por absorção, com ou sem departamentalização.

No cenário sem departamentalização, a empresa deve seguir três passos que consiste em: *i*) separar os custos e as despesas; *ii*) identificar os custos diretos como materiais e mão de obra utilizados efetivamente na produção, e *iii*), a partir de rateios, definir os custos indiretos de produção, que são os itens que não estão diretamente relacionados com a fabricação dos bens ou serviços como aluguel, energia, etc. (Azevedo; Gouvêa; De Oliveira, 2006). Como exemplo, a Figura 1 mostra a ideia do método de custeio por absorção, em um contexto sem o processo de departamentalização.

No método com departamentalização, tal como ilustrado pela Figura 2, há seis etapas no processo de organização dos custos: *i*) separação dos custos e despesas; *ii*) apropriação dos custos diretos diretamente ao produto; *iii*) apropriação dos custos indiretos aos departamentos; *iv*) rateio dos custos indiretos comuns e da Administração Geral da produção aos departamentos; *v*) escolha da sequência de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços; e *vi*) distribuição aos demais departamentos e atribuição dos custos indiretos dos departamentos de produção aos produtos, de acordo com o critério de rateio definido anteriormente (Azevedo; Gouvêa; De Oliveira, 2006).

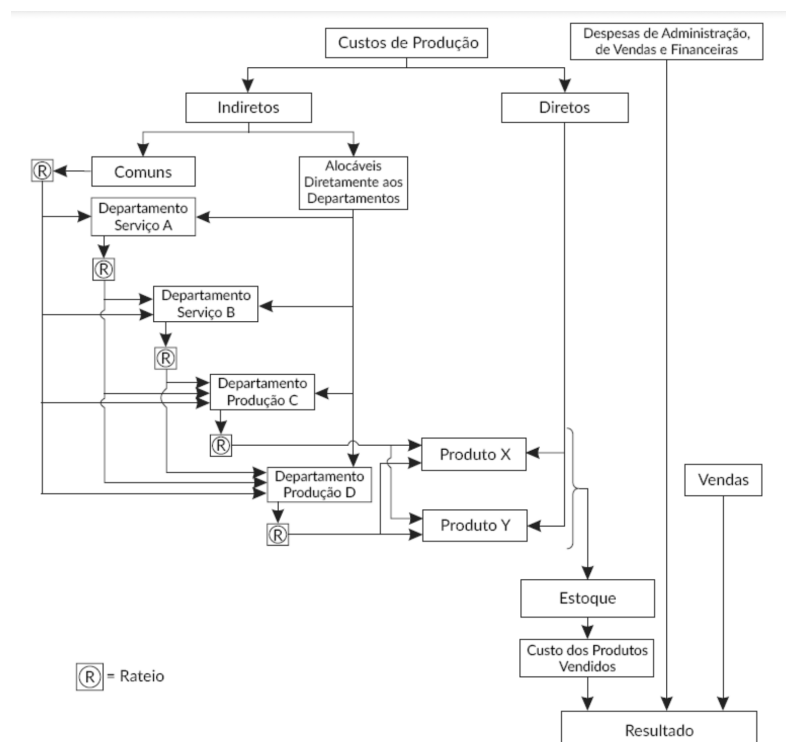
Em adição, é válido destacar que, diferentemente dos outros métodos de custeio, o método por absorção pode ser utilizado para fins de Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultados, Balanço e Lucro Fiscais no contexto brasileiro (De Castro *et al.*, 2018), sendo um método de fácil implementação e de baixo custo (Schultz; Da Silva; Borgert, 2008).

Figura 1 – Custeio por absorção sem departamentalização



Fonte: Martins (2023, p. 47)

Figura 2 – Custeio por absorção com departamentalização



Fonte: Martins (2023, p. 64)

Por outro lado, Schultz, Da Silva e Borgert (2008) destaca que o método por absorção possui também certo grau de limitação ao fornecer informações imprecisas, em especial, no que tange as formas e critérios de distribuição dos custos indiretos aos produtos e serviços.

2.3 Trabalhos correlatos

Nesta seção são apresentados cinco trabalhos que, potencialmente, servirão como base para a elaboração desta pesquisa. Três deles, [Cunha \(2015\)](#), [Ribeiro \(2015\)](#) e [Vicenzi \(2022\)](#) foram selecionados por se tratarem aplicação de metodologias de custeio no contexto de clínicas odontológicas. Os outros dois estudos, de [Dantas \(2015\)](#) e [Alves \(2017\)](#), foram escolhidos por apresentarem a aplicação do método de custeio por absorção em empresas de pequeno porte. Uma breve descrição destes cinco trabalhos são apresentados na sequência.

O trabalho desenvolvido por [Cunha \(2015\)](#) analisa o custo da prestação de serviços em um consultório odontológico utilizando o sistema de custeio por absorção. Entre os objetivos específicos, busca-se descrever os principais serviços oferecidos por um consultório odontológico e apresentar as vantagens e desvantagens desse sistema de custeio nesse tipo de ambiente. Ao final, é proposto um modelo de apuração de custos para procedimentos realizados em consultórios odontológicos, que visa oferecer uma mensuração mais precisa desses valores.

[Ribeiro \(2015\)](#) propõe um estudo de modelo de gestão de custos, utilizando o método de custeio variável de uma empresa fictícia, tendo como base um procedimento de consulta odontológica inicial, com duração de 60 minutos. Neste trabalho, a segmentação entre custos fixos e variáveis foi destacada como crucial para uma melhor avaliação da gestão de custos da clínica. O estudo concluiu que o método de custeio variável ajuda os gestores a entender melhor o modelo de negócio da clínica e a competir com maior eficácia no mercado odontológico.

O trabalho de [Vicenzi \(2022\)](#) analisa os custos e a rentabilidade de três procedimentos realizados em uma clínica odontológica. A clínica em questão não possuía um controle adequado de custos, e a análise se baseou em conceitos de Contabilidade de Custos, Custos na Prestação de Serviços, Custos na Odontologia, Formação do Preço de Venda e Margem de Lucro. Os resultados revelaram que os preços cobrados superavam o valor necessário para cobrir os custos e garantir a margem de lucro esperada. Portanto, este estudo ressalta a importância de a(o) cirurgiã(o)-dentista possuir conhecimentos específicos em gestão de custos para melhorar o desempenho financeiro da organização.

O estudo de [Dantas \(2015\)](#) analisa a importância da contabilidade gerencial em uma pequena indústria ceramista no Rio Grande do Norte, com o objetivo de identificar o método de custeio mais adequado para apoiar nas tomadas de decisão. O estudo separou os gastos da empresa em fixos e variáveis, mapeou o processo produtivo e aplicou os métodos de custeio por absorção e custeio variável. Os resultados mostraram que o custeio variável proporcionou uma visão mais clara da estrutura de gastos e permitiu o uso de ferramentas como margem de contribuição e ponto de equilíbrio, facilitando a tomada de decisão.

Por fim, no trabalho de [Alves \(2017\)](#) foram mapeados e identificados os custos de fabricação dos produtos oferecidos por uma cooperativa de costura de pequeno porte, utilizando o método de custeio por absorção. A pesquisa teve como objetivo estimar as despesas e os custos de produção de cada item, diferenciando entre custos diretos, que são diretamente atribuídos ao produto, e custos indiretos, que são alocados por meio de um critério de rateio, de acordo com o método de custeio por absorção. O objetivo final foi alcançar uma compreensão mais apurada dos custos envolvidos na fabricação de cada peça e criar uma ferramenta simples e acessível para auxiliar a organização na verificação se os preços praticados são capazes de cobrir, efetivamente, os custos de produção.

3 Metodologia

3.1 Classificação metodológica da pesquisa

Considerando a classificação de pesquisas proposta por [Do Nascimento e Sousa \(2016\)](#), pode-se dizer que este trabalho é de natureza aplicada, pois é dedicado à geração de conhecimento para aprimorar a gestão financeira da clínica odontológica de pequeno porte em um contexto real. Quanto aos seus objetivos trata-se uma pesquisa descritiva, pois o trabalho busca descrever e compreender as características dos custos da clínica ([Do Nascimento; Sousa, 2016](#)). O trabalho também pode ser classificado como uma pesquisa quantitativa, pois o estudo se baseia em dados numéricos, coletados ao longo de um período específico, a fim de solucionar o problema abordado no trabalho ([Do Nascimento; Sousa, 2016](#)).

3.2 Procedimentos metodológicos

Em relação aos procedimentos metodológicos utilizados para realização deste trabalho, pode-se dividi-los em cinco etapas principais: *i*) coleta dos dados; *ii*) organização e estruturação dos dados em uma planilha eletrônica; *iii*) análise dos dados; *iv*) aplicação da metodologia de custeio por absorção no contexto da empresa; e *v*) descrição da relação entre os custos e o preço de alguns produtos e serviços.

A primeira etapa consiste em compreender o funcionamento, os custos e os serviços oferecidos pela empresa. Para isso, são propostas visitas à clínica e, a partir de conversas com o proprietário e gestor da empresa, levantados os produtos e serviços ofertados e seus custos. Como fonte de dados, utilizou-se também dos extratos bancários da organização que demonstram as saídas de capital, bem como uma planilha que sintetizava o levantamento de alguns dos custos incorridos nas atividades do dia a dia da empresa.

Na segunda etapa, os dados coletados são organizados e estruturados em uma [planilha eletrônica](#), elaborada pelo autor, capaz de sintetizar os diferentes tipos de custos, sua origem e destino. A organização da planilha foi elaborada, considerando a necessidade de listagem e classificação de todos os custos da organização. Na terceira etapa, tal como proposto por [Abbas, Gonçalves e Leoncine \(2012\)](#), deve ser feita uma análise dos dados, juntamente à organização, visando definir e entender a composição de alguns dos elementos de custo, com foco na proposição de um conjunto de critérios de rateio associados com os custos indiretos dos produtos e serviços ofertados.

A etapa seguinte consiste na aplicação e adaptação consistente do método de custeio por absorção no contexto da empresa, considerando o modelo sem departamentalização. Primeiramente, é necessário a divisão dos dados que serão definidos como custos e àqueles classificados como despesas. No contexto do estudo, todos os gastos que não participam da produção dos serviços, mas que são fundamentais para o funcionamento da empresa, como gastos com Marketing e Contabilidade, por exemplo, são entendidos como despesas.

Os custos diretos de produção são estabelecidos a partir da apropriação direta a cada serviço ofertado pela empresa, como os gastos com mão de obra e matéria-prima, por exemplo. Já os custos indiretos são incorporados aos custos dos serviços, considerando os critérios de rateio preestabelecidos. Como exemplo, os gastos com água e energia elétrica podem variar bastante dependendo do tipo de serviço prestado. Neste sentido, o critério de rateio adotado deve ser capaz de refletir essas diferenças no consumo dos insumos, visando tornar mais adequado o cálculo dos custos de cada um dos serviços. Nesta etapa os custos diretos e os indiretos seguem uma lógica objetiva de alocação, permitindo a identificação do custo unitário de produção de cada bem ou serviço ofertado pela empresa.

Por fim, na quinta e última etapa, os custos unitários de alguns dos produtos e serviços ofertados pela empresa são comparados com os preços praticados pela empresa, tal como destacado por [Vicenzi \(2022\)](#). A ideia desta etapa é possibilitar descrever a rentabilidade dos produtos e serviços oferecidos pela clínica, visando aprimorar, futuramente, a gestão financeira da organização, frente ao desempenho dos custos incorridos no dia a dia.

3.2.1 Planilha eletrônica

Para computar e organizar os dados levantados no estudo, bem como aplicar o método de custeio por absorção, optou-se pela utilização de uma planilha eletrônica. Colocar tudo em um mesmo ambiente computacional tende a facilitar o uso da empresa, em um momento futuro, considerando inexistência de um sistema de informação dedicado para essas análises.

Neste sentido, ao elaborar a [planilha eletrônica](#), procurou-se torná-la de fácil entendimento e operação, de tal forma a propiciar a realização das seguintes funções:

- Permitir armazenar os dados referentes a um determinado período de tempo (mensal e anual);
- Permitir realizar e agilizar os cálculos de distribuição e alocação de custos dos recursos por meio de fórmulas matemáticas;
- Permitir adaptar os dados de acordo com as possíveis mudanças no contexto da empresa com o decorrer do tempo. Como exemplo, acrescentar ou excluir serviços, conforme as alterações nos atendimentos ao longo do tempo;
- Permitir uma análise de quais serviços e fatores mais impactam nos custos da organização.

3.3 Simplificações e considerações para a realização do estudo

Durante a realização do estudo, algumas considerações e simplificações foram estabelecidas para o melhor andamento do trabalho. Primeiramente, foi estabelecido um horizonte de tempo de 12 meses para coleta dos dados, correspondente ao ano de 2024. Assim, a planilha eletrônica proposta foi organizada para a apresentação dos dados para cada mês do ano, bem como mostrar o resultado consolidado no ano.

Por outro lado, ao definir um horizonte de tempo anual, houve uma dificuldade para levantamento de quantos serviços de cada tipo ofertados pela empresa tinham sido realizados em cada mês do ano de 2024. Dessa forma, foi necessário “levantar” estes dados, com base em uma média estimada junto ao gestor da empresa, levando em consideração procedimentos que são realizados com maior frequência, sazonalidade, *ticket* médio dos serviços e receitas mensais da empresa ao longo do ano.

É importante destacar que, embora os dados utilizados não representem a realidade da empresa no período, sem eles, mesmo que de forma fictícia/estimada, não seria possível completar algumas etapas metodológicas necessárias para o estabelecimento dos critérios de rateio adotados no trabalho. Assim, caso no futuro, o gestor consiga levantar esses dados de forma precisa, ou para um próximo ano, por exemplo, seria possível uma análise mais realista dos custos dos serviços da organização.

Considerando a dificuldade de contabilização do total de serviços prestados de cada tipo pela empresa em cada mês e no ano, adotou-se uma outra simplificação com relação ao escopo dos serviços prestados pela empresa que seriam abordados neste estudo. Assim, com a ajuda do gestor da empresa, foram selecionados apenas um grupo de serviços oferecidos pela clínica, levando em consideração àqueles que são realizados com mais frequência junto à empresa e que possibilitariam mapear quais seriam os insumos e recursos necessários para a realização dos serviços, com maior grau de assertividade.

Outro ponto importante a se destacar, diz respeito aos gastos provenientes das formas de pagamento pelos clientes. A empresa atua com diferentes formas de pagamento e que possuem taxas distintas, cobradas de acordo com a empresa de cartão utilizada, número de parcelas, entre outros. Neste trabalho, foi estabelecido em comum acordo com o gestor, que seria adotada uma taxa média fixa de 2% em relação ao preço do serviço e atribuída no custo direto de cada procedimento executado.

Outra simplificação adotada no trabalho, diz respeito a política de descontos nos serviços em função de convênios com outras instituições parceiras. Atualmente, a clínica presta serviço para mais de dez tipos de convênios diferentes, além dos pacientes atendidos de maneira particular. Portanto, a empresa possui diversos preços diferentes para cada serviço ofertado. Para este trabalho foram considerados apenas dois tipos de clientes, àqueles que não possuem convênio e os que possuem algum tipo de convênio. Neste caso, os descontos para os serviços via convênio seriam um percentual médio padrão para todos os tipos de convênio.

Em relação à infraestrutura necessária para a operação da empresa, foi necessário estabelecer uma política de depreciação para os recursos da empresa. Assim, o cálculo da depreciação dos recursos foi definido com base no valor gasto pela empresa com equipamentos odontológicos e placas solares, divididos pelos seus respectivos tempos de vida útil, de forma uniforme. Desta forma, ficou definido um valor de depreciação fixo que seria atribuído aos custos mensais da empresa.

4 Resultados

4.1 Descrição do contexto organizacional da empresa

A empresa foco deste estudo pode ser classificada como uma clínica odontológica de pequeno porte, que tem como principal atividade a prestação de serviços odontológicos a população local de uma cidade. Fundada em janeiro de 2021, a empresa se estruturou a partir do desejo de empreender de um casal de proprietários, que possuíam conhecimento e formação técnica sobre o funcionamento de uma clínica odontológica. Desde então, a empresa vem crescendo e se estruturando para oferecer um mix de serviços odontológicos e de harmonização orofacial.

Em se tratando da estrutura física do empreendimento, a clínica foi montada em um ponto comercial localizado na região central da cidade, que concentra boa parte da movimentação do comércio da região. A escolha pelo local se deu com intuito de facilitar o acesso dos seus potenciais consumidores, e propiciar maior visibilidade para o negócio. No âmbito interno, a organização possui uma infraestrutura com 10 consultórios de odontologia com equipamentos novos, recepção, sala de espera, banheiros, central de materiais esterilizados (CME), abrigo de resíduos, depósito de materiais de limpeza (DML), sala de radiologia e duas salas administrativas.

Em relação aos colaboradores vinculados ao negócio, pode-se dizer que a empresa conta atualmente com um total de 24 pessoas, com diferentes funções, formações técnicas e níveis de especialização, tal como mostrado na Tabela 1.

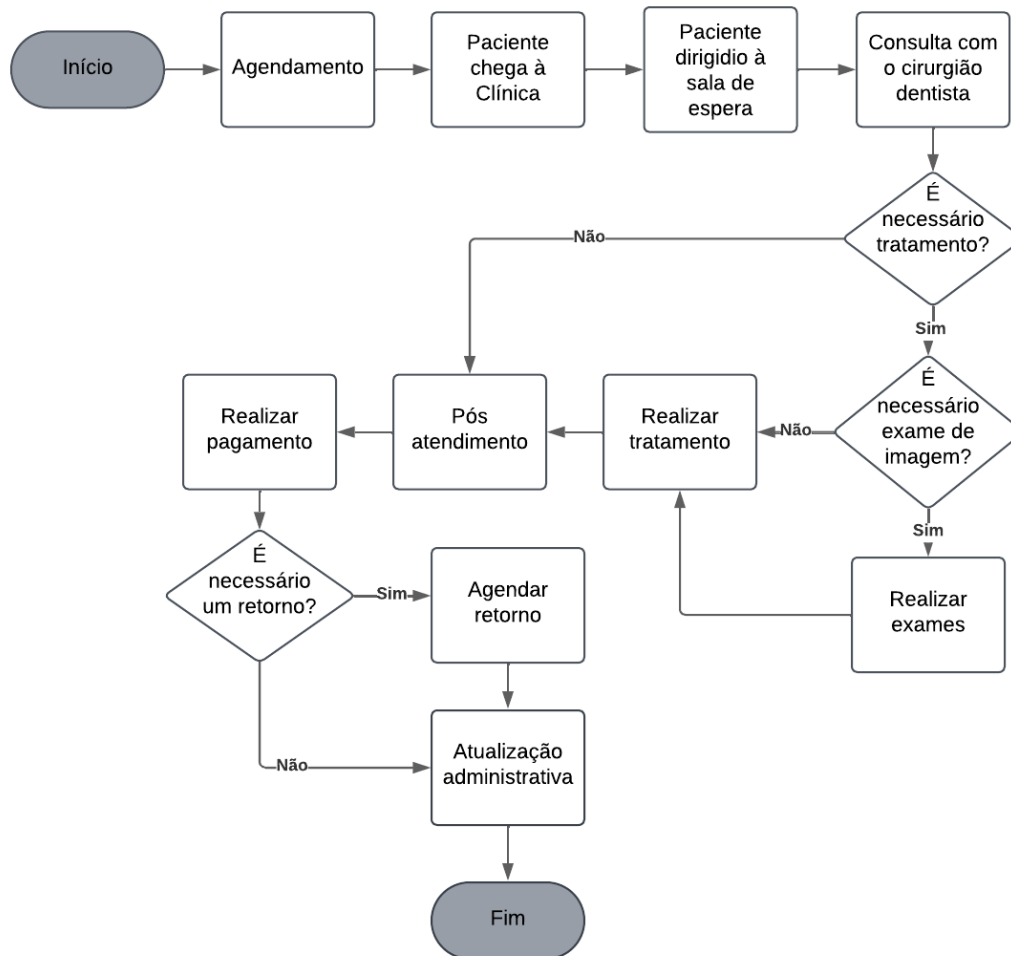
Tabela 1 – Total de colaboradores por cargo/função na empresa

Cargo/função	Total de colaboradores
Gerente administrativo	1
Cirurgiã(o) dentista	16
Auxiliar administrativo	4
Auxiliar de saúde bucal	2
Auxiliar de serviços gerais	1
Biomédica	1
Estagiário(a)	1

4.1.1 Descrição do fluxo de prestação dos serviços pela empresa

A Figura 3 mostra, de forma sumarizada, o fluxo de atividades necessárias para a prestação de serviços odontológicos pela empresa.

Figura 3 – Fluxo de serviços prestados pela empresa



Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme mostrado na Figura 3, o processo se inicia com o agendamento do tipo de serviço pela(a) paciente, que pode ser feito presencialmente ou por contato telefônico. Essa etapa é importante para o planejamento das atividades da empresa, pois, é por meio dela que se organiza o fluxo de trabalho da clínica e se assegura que os recursos e a(o) profissional estejam disponíveis no horário agendado.

Na data agendada, ao chegar à clínica, a(o) paciente é recebido na recepção, sendo feito o seu registro de presença. Em seguida, ele é direcionado à sala de espera, onde aguarda para ser atendido. Após a espera, a(o) paciente é chamada(o) para a consulta com a(o) cirurgiã(o)-dentista. Nessa etapa, a(o) profissional faz uma avaliação inicial, coleta informações sobre a(o) paciente e realiza exames clínicos para elaborar um diagnóstico preliminar. É neste momento que a(o) dentista define o plano de tratamento ou os próximos passos.

Com base na avaliação, a(o) dentista decide se a(o) paciente necessita de tratamento. Caso seja necessário, a(o) paciente segue para a etapa de tratamento, onde o(s) procedimento(s) (uma limpeza, restauração, extração, etc.) é(são) realizado(s) conforme a necessidade. Caso não haja necessidade de tratamento, a(o) paciente avança diretamente para o pós-atendimento.

Há também casos em que para o diagnóstico do problema é necessário a requisição de exames de imagem, como radiografias ou tomografias. Esses exames auxiliam na identificação detalhada dos problemas ou na confirmação do diagnóstico. Após a realização dos exames, a(o) paciente inicia o tratamento efetivo.

Após a conclusão do tratamento ou consulta, ocorre o pós-atendimento, onde a(o) dentista orienta o paciente sobre cuidados posteriores, uso de medicamentos, ou medidas preventivas para manter a saúde bucal. Na sequência, a(o) paciente então realiza o pagamento, que pode ser efetuado por diversas formas, como dinheiro, cartão ou convênio odontológico. Essa etapa também envolve a emissão de recibos ou notas fiscais, atendendo às necessidades administrativas da clínica.

Há também uma etapa subsequente em que a(o) dentista avalia se a(o) paciente precisa de um retorno, seja para continuidade do tratamento, acompanhamento, ou monitoramento do resultado obtido. Caso seja necessário, é realizado o agendamento de retorno, o que inclui a data, o horário e o que será feito na próxima consulta.

Ao final, a clínica realiza a atualização administrativa, registrando todas as informações do atendimento, os tratamentos realizados, os valores recebidos e os próximos agendamentos. Essa etapa é essencial para manter os registros organizados e assegurar o bom funcionamento operacional da clínica. Por fim, o processo é concluído quando todas as etapas necessárias são realizadas e a(o) paciente deixa a clínica com os serviços prestados.

Tendo como base o fluxo para prestação dos serviços apresentado na Figura 3, selecionou-se alguns dos serviços mais realizados ao longo do ano para a realização do trabalho. Assim, foram considerados 37 tipos de serviços ofertados pela empresa, cada qual com seu respectivo preço, que varia em função da modalidade “Particular” ou “Convênio local”. O serviço via Convênio local indica que há algum tipo de parceria que a clínica possui com alguma instituições da região, e que irá proporcionar descontos para os clientes vinculados ao convênio. Desta forma, foram listados 74 serviços ao considerar os procedimentos ofertados como Convênio local e Particular.

É importante reforçar que, como uma limitação deste trabalho, as quantidades de serviços prestados de cada um dos 74 serviços avaliados nos meses de 2024, não correspondem com a realidade da organização. Como não foi possível levantar esses dados, os valores usados neste trabalho são baseados em uma média estipulada pela empresa (valores fictícios), apenas para fins de avaliação das funcionalidades da planilha eletrônica desenvolvida.

4.2 Distribuição dos custos e despesas na organização

O controle de custos e despesas de uma organização está diretamente ligado à sua habilidade de gerenciar o fluxo de saída de capital da empresa, o que abrange todos os gastos, pagamentos e despesas operacionais. Assim, a distribuição dos custos e despesas consiste em identificar os diferentes tipos de saídas de capital da organização e classificá-los de acordo com as suas origens e destinos, considerando a realidade da organização, dentro de um determinado horizonte temporal.

Ao estabelecer o horizonte de tempo, mensal, é de se esperar que uma parte dos custos e despesas identificadas sejam fixos, isto é, não varia conforme os serviços prestados pela empresa, e outros sejam variáveis. A Tabela 2 mostra os tipos de gastos que são fixos e àqueles que são variáveis ao longo dos meses do ano de 2024.

Tabela 2 – Custos e despesas da organização

Descrição	Fixo /Variável	Direto/Indireto	Tipo
Aluguel	Fixo	Indireto	Despesa
Energia	Variável	Indireto	Custo
Água	Variável	Indireto	Custo
Internet	Fixo	Indireto	Despesa
Marketing	Fixo	Indireto	Despesa
Contabilidade	Fixo	Indireto	Despesa
Telefone	Fixo	Indireto	Despesa
Manutenções de equipamentos	Variável	Indireto	Custo
Manutenções e reparos prediais	Variável	Indireto	Despesa
Acimom	Fixo	Indireto	Despesa
IPTU	Variável	Indireto	Despesa
Salários + encargos	Variável	Indireto	Despesa
Serviços periódicos	Variável	Indireto	Despesa
Mão de obra (repassé dentistas)	Variável	Direto	Custo
Material Consumo (escritório, limpeza)	Variável	Indireto	Despesa
Padaria	Variável	Indireto	Despesa
Outras despesas	Variável	Indireto	Despesa
Matéria-prima	Variável	Direto	Custo
Pró-labore	Fixo	Indireto	Despesa
Depreciação	Fixo	Indireto	Custo
Equipamentos	Variável	Indireto	Custo
Frete serviços (transporte)	Variável	Indireto	Despesa
Impostos	Variável	Direto	Despesa
Sistema operacional	Variável	Indireto	Despesa
Taxa pagamento	Variável	Direto	Custo

A Tabela 2 destaca também outra classificação para as despesas e custos da clínica odontológica estudada, focada no estabelecimento de uma relação que pode ser direta ou indireta com os serviços prestados pela empresa. Assim, com base na classificação dos custos e despesas, é possível estabelecer critérios de alocação destes elementos de custos aos produtos e serviços ofertados pela empresa.

Com base na metodologia de custeio por absorção, foi necessário realizar uma terceira classificação dos itens como mostra a terceira coluna da Tabela 2. Para isso, foi definido um critério de separação, onde os gastos que estão vinculados aos serviços administrativos da empresa foram denominados de “Despesas” e os gastos que estão relacionados as prestações de serviços da organização foram denominados de “Custos”.

Para ilustrar os procedimentos de alocação dos custos e despesas aos serviços ofertados pela empresa, bem como destacar como foram organizados e operacionalizados os cálculos, três diferentes serviços são apresentados neste capítulo: S_1 - Restaurações 1 face; S_2 - Exodontia simples; e S_3 - Exodontia a retalho. Além disso, na Seção 4.4 é feita uma análise que considera todos os serviços ofertados pela empresa que foram estudados neste trabalho.

4.2.1 Apropriação dos custos e despesas diretas aos serviços

A apropriação dos custos diretos acontece a partir dos custos que estão diretamente relacionados aos serviços prestados pela empresa. Tais custos variam de acordo com a quantidade ofertada no mês, que inclui os custos com mão de obra, matéria-prima e taxas de pagamento.

Os custos com mão de obra direta são calculados com base na política adotada pela empresa de repasse parcial do valor cobrado pelo serviço para o dentista que está realizando o procedimento. Cada dentista possui um acordo com a empresa, o que corresponde a uma porcentagem específica de repasse por serviço prestado. Por outro lado, para simplificar a alocação destes custos para o escopo deste trabalho, foi utilizado um percentual médio de repasse no valor de 45%, como mostra a Tabela 3.

Tabela 3 – Custos com mão de obra

Serviço	Preço (R\$)	Repasse (%)	Custo (R\$)
S_1	150.00	45.00	67.50
S_2	190.00	45.00	85.50
S_3	240.00	45.00	108.00

Com relação aos custos com matéria-prima, estes são definidos a partir das quantidades necessárias de cada insumo para realização de um determinado procedimento odontológico, como mostra a Tabela 4, multiplicada pelo seu custo médio de aquisição, apresentado na Tabela 5. No caso do insumo “Fio dental”, o valor para um centímetro do produto ficou muito baixo (menor do que 1 centavo), sendo registrado na Tabela 5 como equivalente a R\$ 0,01, embora, no âmbito dos cálculos dos custos dos serviços, esse processo de arredondamento somente ocorra no seu aspecto agregado na planilha eletrônica.

Os custos referentes as formas de pagamentos adotadas pelo(a)s clientes são calculados a partir da média de porcentagens cobradas entre os diferentes tipos de pagamento oferecidos pela clínica. Portanto, o custo de taxa de pagamento (Taxa (%)) para cada procedimento ficou definido como sendo equivalente a 2% do preço, como mostra a Tabela 6.

Tabela 4 – Quantidade de insumos por tipo de serviço

Insumo	Unid. medida	S ₁	S ₂	S ₃
Flúor	Mililitros	0.00	0.00	0.00
Bicarbonato	Gramas	0.00	0.00	0.00
Pasta profilática	Gramas	0.00	0.00	0.00
Escova de Robson	Unidade	0.00	0.00	0.00
Fio dental	Centímetros	0.00	0.00	0.00
Sugador	Unidade	1.00	1.00	1.00
Babador	Unidade	1.00	1.00	1.00
Algodão	Gramas	1.00	1.00	1.00
Máscara	Unidade	1.00	1.00	1.00
Luva descartável	Unidade	1.00	1.00	1.00
Ácido	Mililitros	0.13	0.00	0.00
Adesivo âmbar	Mililitros	1.00	0.00	0.00
Resina Lliz	Gramas	0.30	0.00	0.00
Carbono	Unidade	1.00	0.00	0.00
Matriz	Unidade	0.00	0.00	0.00
Anestesia	Unidade	0.00	2.00	2.00
Agulha	Unidade	0.00	1.00	1.00
Fio de sutura	Unidade	0.00	1.00	1.00
Gaze	Unidade	0.00	2.00	2.00
Bisturi	Unidade	0.00	0.00	1.00

Tabela 5 – Preços insumos

Nome	Unid. medida	Qtd./embalagem	Custo total (R\$)	Custo/unidade (R\$)
Flúor	Mililitros	200	9.90	0.05
Bicarbonato	Gramas	200	12.90	0.06
Pasta profilática	Gramas	90	2.99	0.03
Escova de Robson	Unidade	1	1.80	1.80
Fio dental	Centímetros	2500	1.40	0.01
Sugador	Unidade	40	5.90	0.15
Babador	Unidade	100	16.99	0.17
Algodão	Unidade	100	1.74	0.02
Máscara	Unidade	50	6.99	0.14
Luva látex descartável	Unidade	100	27.99	0.28
Ácido	Gramas	2.5	7.00	2.80
Adesivo âmbar	Mililitros	4	53.90	13.48
Resina Lliz	Gramas	4	18.99	4.75
Folha de carbono	Unidade	100	4.97	0.05
Matriz	Centímetros	50	2.00	0.04
Anestesia	Unidade	50	159.99	3.20
Agulha	Unidade	100	34.99	0.35
Fio de sutura	Unidade	24	41.30	1.72
Gaze	Unidade	500	49.90	0.10
Lâmina bisturi	Unidade	100	49.90	0.50

A Tabela 6 destaca também as despesas com os impostos sobre as vendas. Como a empresa se enquadra na configuração contábil “Lucro presumido” ela deve pagar uma taxa de aproximadamente 11,4% da receita de cada serviço prestado. Além disso deve pagar 3% de ISS (Imposto Sobre o Serviço), totalizando um custo de 14,4% em relação ao preço cobrado por cada serviço prestado pela organização.

Tabela 6 – Custos com a taxa de pagamento e impostos

Serviço	Preço (R\$)	Taxa (%)	Custo taxa (R\$)	Imposto (%)	Desp. imposto (R\$)
S_1	150.00	2.00	3.00	14.4	21.60
S_2	190.00	2.00	3.80	14.4	27.36
S_3	240.00	2.00	4.80	14.4	34.56

Em suma, os custos diretos de produção são atribuídos a cada serviço oferecido pela empresa, a partir da soma dos seus custos com mão de obra, matéria-prima e taxas de pagamento, conforme mostrado na Tabela 7 para os serviços S_1 , S_2 e S_3 .

Tabela 7 – Custos diretos de produção em reais (R\$)

Serviço	Mão de obra	Matéria-prima	Taxa pagamento	Custo direto
S_1	67.50	16.05	3.00	86.55
S_2	85.50	9.42	3.80	98.72
S_3	108.00	9.92	4.80	122.72

4.2.2 Apropriação dos custos indiretos

No contexto da empresa, os custos indiretos terão como critério de rateio o número médio de duração de cada procedimento. Isso significa que os serviços que têm o maior tempo de duração irão absorver maior parte dos custos indiretos e vice-versa, de forma proporcional para cada serviço. Essa proporção é calculada conforme o tempo gasto com cada procedimento em relação ao total de tempo gastos com todos os serviços no mês analisado, como mostrado na Tabela 8.

Tabela 8 – Rateio dos custos indiretos do mês de janeiro

Serviço	Total de vendas	Tempo médio (min.)	Tempo total (min.)	%
S_1	20	30	600	2.77
S_2	12	60	720	3.32
S_3	10	60	600	2.77

No critério de absorção adotado, quanto maior a quantidade de procedimentos realizados no mês de um determinado serviço, maior será a sua absorção em relação aos custos indiretos que serão distribuídos no rateio dos custos indiretos do período. Assim, os custos indiretos relacionados à clínica no mês serão multiplicados pelo percentual de absorção calculado para cada serviço, tal como ilustrado na última coluna da Tabela 8 em relação à S_1 , S_2 e S_3 .

A Tabela 9, mostra quanto cada serviço S_1 , S_2 e S_3 absorveu de custo indireto em um determinado mês. Para obter o custos indiretos unitários para cada serviço, será realizada a divisão dos custos indiretos total (Gasto total (R\$)), pela quantidade realizada do serviço no mês analisado.

Tabela 9 – Custos indiretos de produção do mês de janeiro

Custo indireto	Gasto total (R\$)	S₁ (R\$)	S₂ (R\$)	S₃ (R\$)
Energia elétrica	800.00	22.15	26.57	22.15
Água	199.77	5.53	6.64	5.53
Manutenção equipamentos	0.00	0.00	0.00	0.00
Depreciação	889.58	24.63	29.55	24.63
Equipamentos	4,250.00	117.65	141.18	117.65

4.3 Recursos da planilha eletrônica

A [planilha eletrônica](#) desenvolvida contém 16 abas, onde estão inseridos os dados coletados e os cálculos desenvolvidos acerca dos custos da organização. As abas estão todas numeradas, exceto a primeira aba que contém as legendas de todas as outras abas e descreve brevemente o que será demonstrado em cada uma delas.

As onze primeiras abas da planilha, são utilizadas para lançamento dos dados da organização, onde valores contidos nas células destacadas em cor “verde claro” podem ser editados, com objetivo de permitir a inserção de novos dados, e manter as funcionalidades da planilha. Nas abas 12, 13, 14 e 15, estão os valores obtidos de forma automática (não editáveis para o escopo da metodologia proposta) a partir de cálculos realizados com os dados das abas anteriores.

As abas 9, 12 e 15, possuem um mecanismo para obter os dados referentes ao mês que será analisado. Em uma das células está contida uma lista com o nome de todos os meses do ano e a opção de “anual”. Ao selecionar uma dessas opções, os valores da planilha se alteram automaticamente para o do mês desejado ou para os valores referentes ao ano.

Além disso, por meio da planilha eletrônica é possível identificar e armazenar todos os custos da empresa, de forma estruturada e organizada, conforme sua origem e destino. A aba “1-Custos e Despesas” mostra a separação entre os tipos de custos e despesa da organização, que podem ser classificados como diretos, indiretos, fixos ou variáveis.

As abas “9-Proporção de rateio” e “12-Custos indiretos de produção” permitem calcular o percentual de absorção e o valor que cada serviço absorverá de um determinado custo indireto no mês analisado, respectivamente. Já a aba “14-Estimativa de custo unitário” mostra os custos diretos e indiretos para cada serviço e qual é o seu custo unitário e o percentual de lucro (ou prejuízo) que cada serviço.

Os custos com matéria-prima estão demonstrados de forma detalhada, na aba “13-Custos e despesas diretas”, levando em consideração as quantidades de cada insumo utilizado nos serviços prestados e os custos de aquisição dos insumos. Por fim, pode-se dizer que a planilha tem espaço para adaptações futuras, caso necessário, uma vez que é possível acrescentar, excluir serviços, insumos e despesas. Além disso, os dados podem ser alterados, possibilitando que a planilha seja replicada para outros anos.

4.4 Aplicação do custeio por absorção

Esta seção demonstra como foi realizada a aplicação do método de custeio por absorção no contexto da organização. O método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens ou serviços produzidos e as despesas que são lançadas diretamente no resultado.

A Tabela 10 mostra a atribuição dos custos diretos e indiretos aos serviços S_1 , S_2 e S_3 , de acordo com as quantidades produzidas de cada procedimento no mês de janeiro de 2024. Na Tabela 10 S_1 (C), S_2 (C) e S_3 (C) representam os mesmos serviços S_1 , S_2 e S_3 , considerando um(a) cliente vinculado a um convênio (C).

Tabela 10 – Estimativa do custo unitário em reais (R\$) do mês de janeiro de 2024

Serviço	Custo ind.	Custo dir.	Custo total	Qtd.	Custo médio	Preço	% de lucro
S_1	169.95	1,731.07	1,901.02	20	95.05	150.00	36.63
S_1 (C)	16.99	154.31	171.30	2	85.65	130.00	34.11
S_2	203.94	1,184.69	1,388.63	12	115.72	190.00	39.10
S_2 (C)	50.98	267.97	318.96	3	106.32	170.00	37.46
S_3	169.95	1,227.23	1,397.18	10	139.72	240.00	41.78
S_3 (C)	16.99	108.62	125.62	1	125.62	210.00	40.18

Os valores contidos na coluna “Custo médio” da Tabela 10, são obtidos por meio de uma estimativa baseada nos custos totais de produção, diretos e indiretos, para cada serviço, conforme informação apresentada nas colunas “Custo ind.” e “Custo dir.”, que, quando somados, resultam nos valores contidos na coluna “Custo total”. Assim, para encontrar os valores de custo unitário (coluna “Custo Médio”), é realizada a divisão dos custos totais de cada serviço pela sua respectiva quantidade (coluna “Qtd.”).

Portanto, a aplicação do método de custeio por absorção permite definir os custos médios de produção para cada serviço realizado no mês, como mostra a coluna “Custo médio” da Tabela 10, e compará-los com preços praticados pela empresa, informados na coluna “Preço”, a fim de obter informações acerca da rentabilidade percentual de cada procedimento (coluna “% de lucro”). Esse percentual de lucro se refere ao Lucro Operacional Bruto da empresa, ou seja, o lucro obtido através da receita com as vendas menos os custos de produção, desconsiderando as despesas da organização.

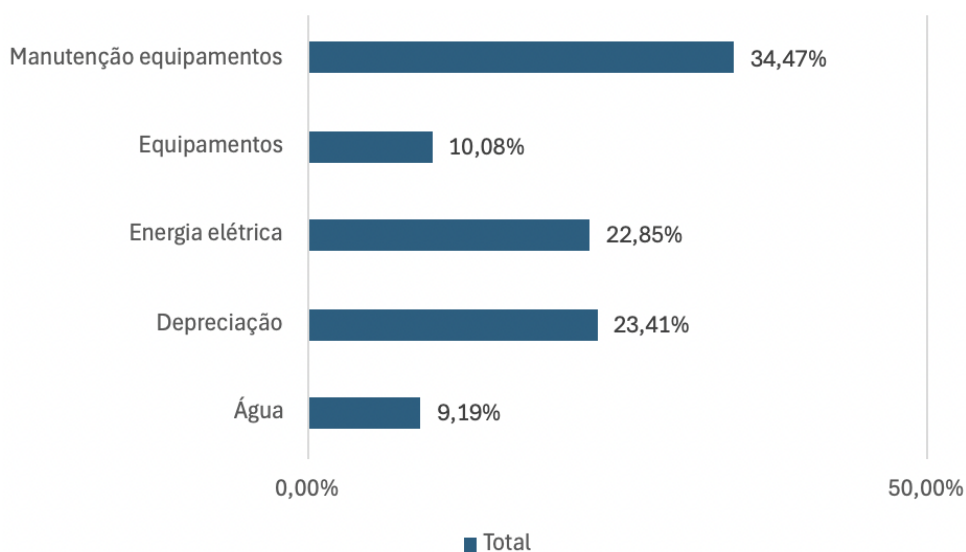
Cabe acrescentar que, no escopo da planilha eletrônica desenvolvida, os serviços não realizados no mês foram tratados para indicar uma porcentagem de lucro igual zero, considerando um caso de exceção, quando poderia ocorrer divisão por zero no âmbito de uma parte dos cálculos usando a metodologia proposta.

Embora não se tratem dos dados efetivamente vinculados ao ano de 2024 (em especial, pela falta das quantidades de serviços prestados em cada mês), os resultados indicados na planilha eletrônica proposta trazem informações relevantes para uma reflexão gerencial da empresa. Como base nos valores simulados na planilha, foi possível observar claramente que os custos dos procedimentos podem variar, conforme o total de quantidades de serviços prestados no mês.

Em outras palavras, o mesmo procedimento pode resultar em custos distintos em cada mês, e, conseqüentemente, modificar o seu percentual de margem de lucro. Com exemplo, ao analisar a última coluna Tabela 10, é possível perceber que alguns serviços oferecidos pela clínica foram mais rentáveis que outros, por unidade, no mês de janeiro, o que, não necessariamente, poderia ser o mesmo panorama nos demais meses.

De maneira geral, foi constatado que os procedimentos que apresentaram maior porcentagem de lucro, são também aqueles que possuem os menores custos com matéria-prima em relação ao restante dos serviços analisados, tendo em vista que, os custos diretos foram superiores aos custos indiretos de produção para todos eles, no cenário simulado. A Figura 4 destaca quais foram os custos que mais impactaram nas atividades da organização ao longo do ano de 2024.

Figura 4 – Custos indiretos da empresa em 2024



Fonte: Elaborado pelo autor.

Na Figura 4 há um destaque para a porcentagem que cada item representa do total gasto com custos indiretos no ano de 2024. Ao analisar a Figura 4 é perceptível que os gastos com manutenções dos equipamentos, em média, foram os custos indiretos mais relevantes. Por outro lado, os gastos mensais com água, item essencial no desempenho dos serviços prestados pela empresa, foram os que menos impactaram nos custos dos serviços nos meses analisados.

4.4.1 Análise da demonstração do resultado no exercício de 2024

Nesta seção, apenas a título de ampliar o escopo de análise proporcionado pela planilha eletrônica desenvolvida, foram feitas análises levando em consideração os dados utilizados no cenário simulado de 2024. Vale um reforço que não se tratam de dados que representam de forma fidedigna a realidade do ano de 2024.

A partir do método de custeio por absorção aplicado na organização, foi possível desenvolver tabelas de Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) da empresa, para cada mês e a anual, permitindo analisar se o negócio está dando lucro ou prejuízo ao longo do ano. A Tabela 11, por exemplo, mostra que a empresa finalizou o ano de 2024 com lucro, ou seja, arrecadou mais do que gastou com suas operações, o que indica um “Lucro operacional” positivo.

Tabela 11 – Demonstração de resultado do ano de 2024.

Descrição	Valor (R\$)
FATURAMENTO	3.189.320,00
(-) IMPOSTOS E DEDUÇÕES	457.029,56
(=) RECEITA LÍQUIDA	2.732.290,44
(-) CUSTOS	2.116.210,12
(=) LUCRO BRUTO	616.080,32
(-) DESPESAS FIXAS	512.237,02
(=) LUCRO OPERACIONAL	103.843,30

As Tabela 12 e 13 mostram exemplos de DREs de diferentes meses, janeiro e julho, respectivamente.

Tabela 12 – Demonstração de resultado do mês de janeiro

Descrição	Valor em R\$
FATURAMENTO	215.585,00
(-) IMPOSTOS E DEDUÇÕES	30.893,33
(=) RECEITA LÍQUIDA	184.691,67
(-) CUSTOS	145.768,73
(=) LUCRO BRUTO	38.922,94
(-) DESPESAS FIXAS	41.347,06
(=) LUCRO OPERACIONAL	- 2.424,12

Tabela 13 – Demonstração de resultado do mês de julho

Descrição	Valor em R\$
FATURAMENTO	358.365,00
(-) IMPOSTOS E DEDUÇÕES	51.535,70
(=) RECEITA LÍQUIDA	307.011,30
(-) CUSTOS	235.222,09
(=) LUCRO BRUTO	71.789,21
(-) DESPESAS FIXAS	38.178,93
(=) LUCRO OPERACIONAL	33.610,28

A partir da Tabela 12 é perceptível que alguns meses podem apresentar valores de “Lucro operacional” negativos, o que significa que a empresa obteve prejuízo no mês. No decorrer do estudo, foi possível observar também que, os meses que a empresa apresentou prejuízo foram aqueles em que se prestou um número menor de serviços. Neste casos, os valores de “Lucro bruto”, que são os valores faturados com as vendas dos serviços descontado os custos, são menores que as “Despesas fixas” da empresa.

Por outro lado, no mês de julho, como mostra a tabela 13, a empresa obteve o maior lucro operacional do ano, sendo também o mês que empresa realizou mais serviços, conforme o cenário simulado. Em suma, é de se esperar que, em função da possibilidade de obtenção de cenários de economia de escala, quanto mais serviços vendidos no mês, maior o será o valor do lucro operacional da empresa.

5 Considerações finais

Este trabalho teve como objetivo aplicar o método de custeio por absorção em uma clínica odontológica de pequeno porte, com o intuito de identificar os custos e a rentabilidade real de cada serviço ofertado pela empresa. Do ponto de vista metodológico, foi realizado um procedimento de levantamento de dados a partir de reuniões, documentos e registros dos custos, orientados pelas boas práticas sugeridas pela bibliografia que trata do assunto, de forma possibilitar a aplicação do método por custeio por absorção no contexto da empresa.

Considerando alguns desafios encontrados no processo de levantamento de dados, algumas considerações e simplificações foram propostas. Dentre as simplificações necessárias, a de maior relevância diz respeito às quantidades de serviços realizados em cada mês do ano de 2024, que não foram registradas pela empresa no período. Diante dessa limitação foi necessário trabalhar com estimativas baseadas em médias, que resultaram em valores fictícios, mas buscando se aproximar da realidade da organização no ano.

Outra limitação metodológica relevante quanto aos dados, diz respeito à não consideração efetiva de todos os serviços prestados pela empresa que podem ter preços distintos para diferentes tipos de convênios do(a)s clientes. Assim, essas simplificações em no levantamento de dados inviabilizaram a realização de uma análise numérica efetiva da empresa no ano.

Em se tratando das principais contribuições do trabalho, pode-se destacar que foi possível mapear e identificar os diferentes tipos de custos e despesas da empresa e como eles se comportam de acordo com as particularidades de cada mês. Ao estabelecer os critérios de alocação das despesas e dos custos, foi possível obter um custo unitário de cada serviço prestado pela empresa. Tais informações foram organizadas em uma planilha eletrônica, que pode ser considerada uma ferramenta que ficará a disposição da empresa para utilização futura.

A planilha eletrônica elaborada para o trabalho foi capaz de apresentar todos os dados e informações financeiras da empresa de forma clara e organizada, de maneira que facilite a interpretação e análise por parte dos gestores da empresa, e que os auxiliem em futuras tomadas de decisão relacionadas a parte financeira da organização.

Como sugestão para trabalhos futuros, recomenda-se a replicação da metodologia proposta utilizando todos os dados reais (que considere as quantidade de serviços prestados, todos os tipos de serviços e suas variantes em função dos tipos de convênios, formas de pagamento, etc.) coletados ao longo dos próximos anos da empresa, visando pensar em melhorias na forma de alocação dos custos e dos critérios de rateio dos custos indiretos.

Outra sugestão para trabalhos futuros, seria a realização de testes em diferentes cenários, bem como o cálculo de ponto de equilíbrio operacional e financeiro da empresa, que poderia auxiliar na análise das condições de operação da empresa. Sugere-se também a adaptação de outros métodos de custeio para fins gerenciais, que possibilite ampliar a capacidade analítica sobre o negócio.

Referências

- ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145–159, nov. 2012. ISSN 2175-8751. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/33487>>. Acesso em: 2 ago. 2024.
- ALVES, C. M. B. **Custeio por absorção aplicado em uma cooperativa de costura**. 46 p. Monografia (Graduação em Engenharia de Produção) — Universidade Federal de Ouro Preto, João Monlevade, MG, 2017. Disponível em: <<http://www.monografias.ufop.br/handle/35400000/650>>. Acesso em: 26 ago. 2024.
- AZEVEDO, A. P. F.; GOUVÊA, J. B.; DE OLIVEIRA, U. R. Custeio por absorção x custeio ABC. In: III SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, SEGET, 2006, RESENDE - RJ. **Anais eletrônicos [...]**. Resende, RJ: Associação Educacional Dom Bosco (AEDB), 2006. p. 1–12. Disponível em: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos06/871_CUSTEIO%20POR%20ABSORCAO%20X%20CUSTEIO%20ABC.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2024.
- BACKES, R. G.; KUHN, C. M. S.; PERLEBERG, C. R.; DALBEN, L. C.; ALBERTI, J. A.; WIEST, L. Aplicação do método de custeio rkw em uma cooperativa agrícola. **Custos e @gronegocio on line**, v. 3, mai. 2007. ISSN 1808-2882. Disponível em: <<http://www.custoseagronegocioonline.com.br/especialv3/RKW.pdf>>. Acesso em: 22 set. 2024.
- BEBER, S. J.; SILVA, E. Z.; DIÓGENES, M. C.; KLIEMANN NETO, F. J. Princípios de custeio: uma nova abordagem. In: XXIV ENCONTRO BRASILEIRO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, ENEGEP, 2004, FLORIANÓPOLIS - SC. **Anais eletrônicos [...]**. Florianópolis, SC: Associação Brasileira de Engenharia de Produção, 2004. Disponível em: <https://abepro.org.br/biblioteca/enegep2004_enegep0302_1943.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2024.
- CERUTTI, C. **Proposta de implantação de ferramentas de gestão empresarial para microempreendedor individual**. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) — Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 2018. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/197598>>. Acesso em: 26 ago. 2024.
- CUNHA, G. d. S. **Proposta de um modelo de custos para um consultório odontológico**. 66 p. Dissertação (Mestrado em Economia) — Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015. Disponível em: <<https://lume.ufrgs.br/handle/10183/147455>>. Acesso em: 09 set. 2024.
- DANTAS, B. L. C. **Aplicação do custeio por absorção e do custeio variável numa indústria de cerâmica do Rio Grande do Norte**. 66 p. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) — Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, RN, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/41514>>. Acesso em: 22 set. 2024.

DA SILVA, B. L.; PERANDRÉ, D. G.; PALERMO, F. R.; DIAN, R. M.; DE LIMA, V. **Contabilidade de custos, classificação e apuração dos custos**. São João da Boa Vista, SP: Fundação de Ensino Octávio Bastos, 2018. Relatório de Pesquisa apresentado ao curso de Ciências Contábeis. Disponível em: <<http://localhost:8080/handle/prefix/294>>. Acesso em: 26 ago. 2024.

DE CASTRO, T. A.; DE OLIVEIRA, O. V.; CISNE, A. T. C.; BEZERRA, L. O. G. Custeio por absorção x custeio variável: o método de custeio mais apropriado para gerar informações que auxiliam na tomada de decisão. In: XXV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2018, VITÓRIA - ES. **Anais eletrônicos [...]**. Vitória, ES: Associação Brasileira de Custos, 2018. ISSN 2358-856X. Disponível em: <<https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/4524>>. Acesso em: 2 ago. 2024.

DO NASCIMENTO, F. P.; SOUSA, F. L. L. Classificação da pesquisa. natureza, método ou abordagem metodológica, objetivos e procedimentos. In: _____. **Metodologia da Pesquisa Científica: teoria e prática — como apresentar TCC em banca**. Brasília, DF: Thesaurus, 2016. cap. 6. Disponível em: <<https://www.franciscopaulo.com.br/arquivos/Classificando%20a%20Pesquisa.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2024.

LISBOA, B. A.; DOS SANTOS, K. V. M. **A importância da classificação dos custos na gestão financeira**. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) — Faculdade Facmais, Inhumas, GO, 2023. Disponível em: <<http://65.108.49.104:80/xmlui/handle/123456789/826>>. Acesso em: 26 ago. 2024.

MALAQUIAS, R. F.; GIACHERO, O. S.; DA COSTA, B. E.; LEMES, S. Método da unidade de esforço de produção versus métodos de custeio tradicionais: um contraponto. In: XIV ANAIS DO CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, ABC, 2007, JOÃO PESSOA - PB. **Anais eletrônicos [...]**. João Pessoa, PB: Associação Brasileira de Custos, 2007. ISSN 2358-856X. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1609>>. Acesso em: 22 set. 2024.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2023. ISBN 9788597018073.

MOURA, H. d. S. O custeio por absorção e o custeio variável: qual seria o melhor método a ser adotado pelo empresa? **Sitientibus**, Feira de Santana, n. 32, p. 129–142, 2005. Disponível em: <https://pessoas.feb.unesp.br/vagner/files/2009/02/Moura_2005.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2024.

RIBAS, M. A.; SIQUEIRA, E. S.; BINOTTO, E. O desafio da gestão para profissionais da odontologia. In: XXX ENCONTRO BRASILEIRO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, ENEGEP, 2010, SÃO CARLOS - SP. **Anais eletrônicos [...]**. São Carlos, SP: Associação Brasileira de Engenharia de Produção, 2010. Disponível em: <<https://portalidea.com.br/cursos/eb2592b8b8dd4c53c28639578c19b5a1.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2024.

RIBEIRO, F. A. **Custos como ferramenta de controle e tomada de decisões estratégicas em serviços de odontologia**. 125 p. Dissertação (Mestrado em Gestão e Economia da Saúde) — Universidade Federal de Pernambuco, Recife, PB, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/17669>>. Acesso em: 2 ago. 2024.

SANTOS, I. d. P. **Aplicação da gestão de custos como uma estratégia para gestão empresarial de uma empresa de pequeno porte**. 47 p. Monografia (Graduação em Engenharia de Produção) — Universidade Federal de Ouro Preto, João Monlevade, MG, 2022. Disponível em: <<http://www.monografias.ufop.br/handle/35400000/4228>>. Acesso em: 26 ago. 2024.

SCHULTZ, C. A.; DA SILVA, M. Z.; BORGERT, A. É o custeio por absorção o único método aceito pela contabilidade? In: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2008, CURITIBA - PR. **Anais eletrônicos [...]**. Curitiba, PR: Associação Brasileira de Custos, 2008. ISSN 2358-856X. Disponível em: <<https://anaiscbc.abcustos.org.br/anais/article/view/1370>>. Acesso em: 26 ago. 2024.

SENA, D. C.; SANTOS, E. R. B.; TRZASKOS, J. I. Gerenciamento de custos em empresas familiares de pequeno e médio porte: desafios e dificuldades. **Revista das Faculdades Santa Cruz**, v. 9, n. 1, p. 5–16, 2013. Disponível em: <<https://unisantacruz.edu.br/v4/download/revista-academica/16/07-gerenciamento-de-custos-em-empresas-familiares-de-pequeno-e-medio-porte.pdf>>. Acesso em: 09 set. 2024.

SILVA, D. L. P. d.; SILVA, K. d. L.; DALL’OGLIO, O. G.; CRESTANI, L. d. A. Análise do conceito de contabilidade de custos diretos e indiretos. In: XI ENCONTRO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO, ENCITEC, 2015, TOLEDO - PR. **Anais eletrônicos [...]**. Toledo, PR: Faculdade Sul Brasil - Fasul, 2015. Disponível em: <https://www.fasul.edu.br/projetos/app/webroot/files/controle_eventos/ce_producao/20151026-234734_arquivo.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2024.

SOLDERA, S. O. **Proposta de utilização da contabilidade de custos em uma clínica odontológica: um estudo de caso**. 36 p. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) — Universidade Federal da Grande Dourados, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ufgd.edu.br/jspui/handle/prefix/2687>>. Acesso em: 2 ago. 2024.

VICENZI, M. **Análise de custos e lucratividade de uma clínica odontológica: estudo de caso a partir de três procedimentos**. 17 p. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) — Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul, RS, 2022. Disponível em: <<https://repositorio.ucs.br/xmlui/handle/11338/12321>>. Acesso em: 26 ago. 2024.