

Análise de custos e lucratividade de uma clínica odontológica: estudo de caso a partir de três procedimentos

Aluno(a): Morgana Vicenzi
Orientador(a) no TCC II: Me. Cintia Melara
Orientador(a) no TCC I: Me. Cintia Melara
Semestre: 2022-4

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo demonstrar a análise de custos e a lucratividade de três procedimentos oferecidos em uma clínica odontológica. A prestação de serviço odontológico exige alternativas que propiciem uma boa gestão de custos, auxiliando no enfrentamento de uma área cada vez mais competitiva. A clínica em análise não possui controle de custos, com isso a concretização do estudo esteve apoiada no referencial teórico da Contabilidade de Custos, Custos na Prestação de Serviços, Custos na Odontologia, Formação do preço de Venda e Margem de Lucro. A presente pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso, utilizando-se de uma pesquisa exploratória com abordagem qualitativa e quantitativa. Como resultado foi possível concluir que o valor cobrado nos três procedimentos estudados, que foram a profilaxia com ultrassom e bicarbonato, a restauração classe I e o clareamento caseiro superior e inferior, o preço praticado está acima do proposto, ou seja, do valor que cobre os custos e gere a margem de lucro desejada. Com isso, foi possível verificar a importância de o cirurgião dentista ter os conhecimentos específicos relacionados à gestão de custos como também saber a forma de aplicação, objetivando melhores resultados. Os limitadores desta pesquisa caracterizam-se pela clínica não possuir contabilidade regular. Sugere-se pesquisas futuras a fim de manter um acompanhamento dos valores praticados.

Palavras-chave: Custos. Prestação de serviço. Clínica Odontológica.

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A prestação de serviços odontológicos possui grande representatividade para o setor. Assim, é fundamental para a garantia da continuidade e sucesso do negócio considerar os modelos de gestão que estão sendo adotados no gerenciamento dessas atividades. (CUNHA, 2016).

A gestão de custos é uma ferramenta de apoio à tomada de decisão dentro da organização. Gerir os custos significa controlá-los e planejá-los a fim de diminuir aqueles desnecessários e alocá-los nas atividades de maior importância para alcançar sua função. (LE MOS; ROCHA, 2011).

Além disso, a gestão dos custos abrange características muito específicas, havendo uma necessidade fundamental de se usar métodos adequados em sua apuração e mensuração, a fim de que o gestor tome decisões acertadas e escolha corretamente as metas que pretende alcançar.

Neste sentido, o profissional, dono do consultório/clínica, deve agregar, em sua rotina de trabalho, procedimentos de controle de fluxo de caixa e protocolos básicos de administração para um aproveitamento cada vez melhor de sua atividade. (SOLDERA, 2018).

1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Delimitação do tema, segundo Mascarenhas (2018), é determinar os limites do assunto, isto é, dizer até onde vai o foco do estudo.

Prodanov e Freitas (2013) explicam que delimitar o tema significa escolher um tópico ou parte dele que desperta maior interesse do investigador e da comunidade acadêmica e profissional, indicando o ponto de vista em que o assunto será evidenciado.

Este trabalho tem como delimitação do tema realizar um estudo em uma clínica odontológica, visando saber qual o custo de três procedimentos e se a margem de lucro desejada está cobrindo os custos.

1.3 QUESTÃO DE PESQUISA

Problema, segundo Cervo, Bervian e Silva (2007) é um assunto que envolve uma dificuldade prática ou teórica, para a qual se precisa encontrar uma solução.

Prodanov e Freitas (2013) simplificam, explicando que problema é uma questão que a pesquisa objetiva responder. Todo o método da pesquisa se desenvolverá em torno de sua solução.

Desta forma, a questão de pesquisa é: Qual o custo e a lucratividade de três procedimentos clínicos de um consultório odontológico?

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivos Gerais

Os objetivos podem definir “a natureza do trabalho, o tipo de problema a ser solucionado, o material a coletar”. (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007, p. 75).

Para Lakatos e Marconi (2021, p.183), os objetivos podem ser “intrínsecos ou extrínsecos, teóricos ou práticos, gerais ou específicos, a curto ou de longo prazo”.

Os objetivos gerais apontam uma direção a seguir, são pontos de partida, mas na maior parte dos casos não permitem que se parta diretamente para a investigação. Dessa maneira, precisam ser redefinidos, esclarecidos, delimitados. (GIL, 2022).

Mascarenhas (2018) define os objetivos gerais como os mais amplos do estudo, de forma a identificar, diagnosticar, estruturar ou levantar informações.

O objetivo geral desse estudo é demonstrar a análise de custos e a lucratividade de três procedimentos oferecidos na clínica odontológica.

1.4.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos buscam detalhar, com a maior clareza e precisão possível, o que será apresentado numa pesquisa. Referem-se a aspectos que podem ser observados e mensuradas em determinado grupo. (GIL, 2022).

Os objetivos específicos, para Pereira (2019), apresentam um caráter mais específico e concreto. Possuem função intermediária e instrumental, possibilitando, de um lado, atingir o objetivo geral e, de outro, aplicá-lo em situações particulares.

Este trabalho tem como objetivos específicos:

- Buscar referencial bibliográfico sobre custos;
- Apresentar os dados dos custos de três procedimentos prestados em uma clínica odontológica;
- Verificar se o preço praticado nos procedimentos está cobrindo os custos e garantindo a margem de lucro desejada.

1.5 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

A justificativa, segundo Prodanov, Freitas (2013), significa uma apresentação breve, porém completa, das causas de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa.

Este estudo se justifica pelo fato de trazer conhecimento ao proprietário da clínica odontológica sobre a contabilidade de custos e demonstrar a importância da aplicação da análise de custos nos procedimentos oferecidos.

Também se justifica por contribuir com outros estudantes da área da contabilidade e também com cirurgiões dentistas, proprietários de clínicas/consultórios odontológicos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade é uma ciência social aplicada, desenvolvida para atender aos aspectos práticos da vida das pessoas e das organizações. (PADOVEZE, 2017).

Marion e Santos (2018) sinalizam que a contabilidade fornece informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa, podendo ser estudada de modo geral (para todas as empresas) ou em particular (aplicada em certo ramo de atividade ou setor da economia).

Podemos definir, então, a partir das palavras de Padoveze (2017, p. 2) a contabilidade como “a ciência social que controla o patrimônio de uma entidade”.

Com o aumento de competitividade na maioria dos mercados, os custos tornam-se relevantes para a tomada de decisões em uma empresa. Devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, mas também com base nos preços praticados no mercado em que atuam. (MARTINS, 2018).

Veiga e Santos (2016, p. 4) estabelecem que “a contabilidade de custos é direcionada para a análise dos gastos realizados pelas entidades durante suas atividades operacionais, contribuindo na tomada de decisões, envolvendo as opções de produção, formação de preço e alternativas entre produção própria e terceirizada”.

Os autores sinalizam, também, que a contabilidade de custos contribui na determinação do lucro, processando as informações contábeis e possibilita dados sobre o desempenho de diversas atividades da entidade, auxiliando no planejamento e controle e no desenvolvimento das operações. (VEIGA; SANTOS, 2016).

No segmento das reflexões, Leone (2000) define a contabilidade de custos como ramo da função financeira que coleta, acumula, organiza, analisa, interpreta e informa os custos para controlar as operações e auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões.

O principal objetivo da contabilidade de custos, a partir das observações de Padoveze (2017), são apurar o custo unitário dos produtos e serviços para fins da contabilização dos estoques industriais e formação dos preços de venda, para gestão da eficiência e produtividade dos recursos e análise da sua lucratividade e dos clientes com os objetivos de padronização de custos e metas de produtividade e procedimentos de análise das variações entre os gastos reais e os gastos esperados.

Para uma boa gestão de custos, é fundamental definir conceitos básicos da contabilidade de custos. (SOLDERA, 2018).

Para Martins (2018) gasto é a compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade, representado por entrega ou promessa de entrega de ativos.

Desembolso, segundo Crepaldi (2009) é o pagamento resultante de um bem ou serviço. É a saída financeira da empresa, entrega de ativos.

Conforme Padoveze (2006), investimentos são os gastos efetuados em ativos ou despesas e custos que serão imobilizados ou diferidos.

Custo é o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados desde sua aquisição, até atingir o estágio de comercialização. (DUTRA, 2010).

De acordo com Viceconti e Neves (2018), despesa é o gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas.

Para Veiga e Santos (2016), perdas são os fatos imprevistos e decorrentes de fatores externos, anormais, como inundações e incêndios.

Os custos e as despesas se classificam quanto ao objeto a ser custeado, sendo eles custos diretos ou indiretos ou ao volume de produção ou venda, sendo custos fixos e variáveis. (PADOVEZE, 2013).

Padoveze e Junior (2013) definem o objeto de custo como o elemento que se pretende definir o custo unitário, destacando o produto ou serviço como o principal objeto de custo.

Custos são classificados em diretos e indiretos, conforme a mensuração de cada elemento em relação à determinada entidade objeto de custeio. Assim, quanto mais precisa for a mensuração, mais direto é o custo. (MARTINS; ROCHA, 2015).

Os custos diretos, na concepção de Crepaldi (2018, p. 40), “podem ser apropriados diretamente aos produtos e variam com a quantidade produzida”.

Os custos diretos classificam-se em material direto e mão de obra direta.

Material direto, para Crepaldi (2018, p.40), “é o custo de qualquer material diretamente identificável com o produto e que se torna parte integrante dele. Exemplos: matéria-prima, material secundário, embalagens”.

A mão de obra direta é composta por todo trabalho aplicado diretamente sobre o produto ou serviço em elaboração. Exemplos: salários e encargos sociais. (CREPALDI, 2009).

Custos indiretos, conforme Crepaldi (2018, p. 60) “são os que não se pode identificar diretamente com os produtos e cuja apropriação necessita de rateios”. Trata-se de todo custo que não está vinculado diretamente a cada unidade do produto, mas ao processo de fabricação.

Os custos indiretos classificam-se em materiais indiretos e mão de obra indireta.

Padoveze (2013), define materiais indiretos como aqueles consumidos no processo fabril, sem, contudo, fazerem parte do produto, ou seja, não compõe da sua estrutura.

Para Veiga e Santos (2016) a mão de obra indireta é caracterizada pelo trabalho nos setores auxiliares nas indústrias ou prestadores de serviços e que não são mensuráveis em nenhum produto ou serviço realizado, como a mão de obra de supervisores e o controle de qualidade.

De acordo com Padoveze (2013), estes custos podem ser classificados em fixos e variáveis.

Custo fixo caracteriza-se por seu valor não se alterar com as mudanças, para mais ou para menos, do volume produzido ou vendido dos produtos finais. (PADOVEZE, 2013).

Os custos variáveis dependem do volume de atividade numa unidade de tempo. Nesse sentido, o consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo. (MARTINS, 2018).

A contabilidade de custos abrange vários métodos de custeio, sendo os básicos: Custeio por Absorção e Custeio Variável. (CREPALDI 2009).

Entende-se que o método de custeio é uma técnica desenvolvida para auxiliar nas necessidades encontradas para a adaptação dos custos indiretos aos produtos. (GARCIA 2000).

Segundo Crepaldi (2009, p.217), “custeio é o método usado para a apropriação de custos”.

O custeio por absorção, conforme define Martins (2018), é o método que corresponde à apropriação de todos os custos de produção dos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos referentes ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Crepaldi (2009) expõe que este método de custeio é derivado da aplicação dos princípios contábeis e é, no Brasil, aceito pela legislação comercial e pela legislação fiscal.

Para Viceconti, Neves (2018), custeio por absorção é um método de apuração de custos que tem por finalidade ratear todos os seus custos fixos ou variáveis em cada etapa da produção.

Desta forma, para Soldera (2018), neste método os custos diretos são tratados de forma direta, pois podem ser distribuídos diretamente ao produto. Já, os indiretos, por necessitarem de critérios de rateios, são considerados subjetivos, mas ambos são atribuídos para encontrar o valor final do produto.

O método de Custeio Variável atribui aos produtos somente os custos variáveis de produção, enquanto os custos fixos são tratados como despesa do período em que são incorridos. (MARTINS; ROCHA, 2015).

2.2 CUSTOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Os serviços correspondem ao setor terciário da economia e desempenham uma tarefa fundamental na expansão econômica. Serviços são bens imateriais que demandam grande quantidade de mão-de-obra aplicada na sua produção. (CORBARI; KUDLAWICZ, 2010).

Conforme Wirtz, Hemzo e Lovelock (2020), serviços são atividades econômicas oferecidas por uma das partes para a outra. Em troca de seu dinheiro, tempo e esforço, os clientes de serviços esperam obter valor com o acesso a bens, mão de obra, capacidades profissionais, instalações, redes e sistemas, mas normalmente eles não assumem a propriedade dos elementos físicos envolvidos.

Um serviço é uma experiência transitória, imaterial, desenvolvida para um consumidor que desempenha o papel de coprodutor. (FITZSIMMONS; FITZSIMMONS, 2011).

Mattos (2008) estabelece que os serviços podem apresentar imaterialidade em maior ou menor grau. Como os serviços não podem ser armazenados, acarretam a alta perecibilidade, o que dificulta a demonstração de suas características.

Segundo Padoveze, Junior (2013), atividades baseadas em pessoas definem seu custo pelo valor da mão de obra, encargos sociais e despesas para preparar os atendimentos.

Conforme Corbari e Kudlawicz (2010), os serviços possuem particularidades e a mensuração do custo na prestação de serviços pode ser dificultada, visto que não possui forma física.

Garcia (2000), define empresa prestadora de serviço como aquela que têm como atividade a comercialização e execução de conhecimentos aos clientes.

Uma empresa prestadora de serviços caracteriza-se por sua venda de trabalho. (VICECONTI; NEVES, 2018).

Assim, verifica-se que o conhecimento e a tecnologia são o negócio da empresa prestadora de serviços e não um produto ou substância utilizada ou revendida. (GARCIA, 2000).

2.3 CUSTOS NA ODONTOLOGIA

O gerenciamento de custos tornou-se, nos últimos anos, um dos temas mais importantes para a sobrevivência da maioria das empresas. A área de negócios odontológicos se insere nesse contexto, sendo a gestão de custos um dos elementos fundamentais para o sucesso dos empreendimentos nessa área. (CUNHA, 2016).

Para Soldera (2018, p.7) uma clínica odontológica “é um estabelecimento que apresenta gastos fixos, variáveis e constantes investimentos, portanto, é necessário que o profissional conheça seus custos, os quais variam de acordo com suas características individuais”.

Garcia (2000) demonstrou o sistema de custos em uma clínica odontológica e cita como exemplo o salário de um dentista que, ao se quantificar o número horas de mão de obra utilizada para a execução dos serviços, pode ser classificado como custo direto do serviço prestado.

Como custo indireto de um consultório odontológico Cunha (2016) cita a manutenção de equipamentos que, além de ser um custo extra, se não realizado, pode ocasionar no mau funcionamento do consultório, ou mesmo a parada total das atividades, gerando prejuízos.

Como em qualquer outra atividade, independente de produzir ou não serviços, uma clínica odontológica terá de arcar com alguns custos relativos ao seu funcionamento. Esses custos são

classificados como fixos. Exemplo desses custos são o condomínio, telefone, aluguel, seguros em geral, roupas, entre outros. (GARCIA, 2000).

Soldera (2018) cita como exemplos de custos variáveis em um consultório odontológico água, energia elétrica, materiais, já que são despesas que variam conforme o nível de produção ou atividades.

2.4 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA E MARGEM DE LUCRO

O preço de venda, segundo Lorentz (2021, p.299), “é o valor que deverá cobrir o custo do produto, as despesas variáveis, as despesas fixas, e ainda, sobrar o lucro líquido adequado.”

Para fazer corretamente o cálculo do preço de venda, os gestores precisam saber quais as suas margens de lucratividade para repassarem aos clientes valores que permitam cobrir os custos essenciais e gerar resultados financeiros satisfatórios. (LORENTZ, 2021).

Para Crepaldi (2018, p.284), “os preços baseados no custo se referem a qualquer método no qual ele é utilizado como base para fixação do preço de um produto ou serviço.”

O método do preço baseado no custo são os preços acrescido de uma margem sobre esse custo. Nesse modelo de sistema, o custo unitário de um produto é definido e um percentual sobre o custo (margem) é adicionada para se chegar ao preço de venda. (CREPALDI, 2018).

Crepaldi (2018) explica que a margem de lucro é a diferença entre o custo unitário e o preço de venda. Considera o quanto o estabelecimento produz de receita adicional aos custos para atender às suas necessidades de distribuição de resultados, cobrir despesas e se capitalizar.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

3.1.1 Tipologia em relação aos procedimentos técnicos

Quanto aos procedimentos técnicos, foi realizado um estudo de caso em uma clínica odontológica situada em um município da Serra Gaúcha - RS, visando aplicar, de forma prática, os conceitos teóricos levantados através da pesquisa bibliográfica.

A pesquisa bibliográfica, segundo Gil (2022), é desenvolvida com base em material já divulgado, elaborado principalmente com livros, artigos científicos e atualmente com material disponibilizado pela internet.

Köche (2015, p.122) destaca que o objetivo da pesquisa bibliográfica é “conhecer e analisar as principais contribuições teóricas existentes sobre um determinado tema ou problema, tornando-se um instrumento indispensável para qualquer tipo de pesquisa”.

O estudo de caso, segundo Yin (2015), é uma investigação empírica que analisa um fenômeno contemporâneo dentro das circunstâncias da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

Para Gil (2022) o estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências sociais, apresentando diferentes propósitos como a exploração das situações cujos limites não estão claramente definidos, preservação do caráter unitário, descrição do contexto da investigação, formulação de hipóteses e desenvolvimento de teorias e explicação das variáveis causais de determinado fenômeno.

3.1.2 Tipologia em relação aos objetivos

Em relação aos objetivos, este estudo caracteriza-se como pesquisa exploratória. Para Gil (2022), a pesquisa exploratória tem como finalidade proporcionar maior proximidade com o problema, com intenção de torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses.

3.1.3 Tipologia em relação à forma de abordagem do problema

A pesquisa qualitativa, segundo Pereira (2019), faz parte do conhecimento de que existe uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, ou seja, um vínculo inseparável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A análise dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa.

A pesquisa quantitativa, para Pereira (2019), é tudo que pode ser avaliado numericamente, isto é, pode ser traduzido em números, opiniões e informações para classificá-las e analisá-las.

Dessa forma, entende-se que a maneira pela qual se pretende verificar um problema ou fenômeno e o sentido usado é o que determina uma metodologia quantitativa ou qualitativa. Assim, o tipo de abordagem usada na pesquisa dependerá dos interesses do autor e do tipo de estudo que ele desenvolverá. É importante acrescentar que essas duas abordagens estão interligadas e complementam-se. (PRODANOV, FREITAS, 2013).

Quanto à forma de abordagem do problema trata-se uma pesquisa quali-quantitativa, ou seja, uma pesquisa em que será mesclada a abordagem qualitativa e quantitativa.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A coleta de dados é a fase da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas. É a interação das tarefas organizacionais e administrativas com as científicas. Quanto mais planejamento, menos desperdício de tempo. Dessa forma, os dados devem seguir os seguintes passos: seleção, codificação e tabulação. (LAKATOS, MARCONI, 2021).

Conforme Lakatos e Marconi (2021), uma vez os dados manipulados e os resultados obtidos, o próximo passo é a análise e interpretação, sendo o núcleo central da pesquisa. Os dados têm grande importância, não só em si, mas em proporcionarem respostas às investigações.

Os dados foram coletados na clínica a partir de documentos como notas fiscais, recibos, comprovantes de pagamentos, entre outros referentes aos meses de abril a julho de 2022 e após foi feita uma média mensal.

4. RESULTADOS ENCONTRADOS

Esse trabalho teve por objetivo analisar o custo de três procedimentos realizados em uma clínica odontológica situada em um município da Serra Gaúcha – RS, com a intenção de verificar se o preço praticado nos procedimentos está cobrindo os custos e garantindo a margem de lucro desejada.

Para o estudo de caso, foram escolhidos os procedimentos: profilaxia com ultrassom e bicarbonato e restauração classe I, por serem os procedimentos mais realizados e o e clareamento caseiro superior e inferior, por ser o menos realizado.

Os valores apresentados foram calculados conforme as informações fornecidas pela empresa.

4.1. CUSTOS DOS MATERIAIS

A profilaxia com ultrassom e bicarbonato caracteriza-se como uma limpeza da superfície dentária, com objetivo de remover tártaro e manchas extrínsecas da superfície dentária. Para tal, são utilizadas pontas ultrassônicas e jato de bicarbonato de sódio. Para finalizar, é aplicado o flúor.

Para realização da mesma, são consumidos os materiais conforme listados na tabela 1.

Tabela 1- Profilaxia com Ultrassom e Bicarbonato

Material	Quantidade	Unidade de medida	Custo Total (R\$)	Consumo	Custo Unitário (R\$)
Água destilada	5000	ML	17,90	70	0,25
Álcool 70%	1000	ML	7,99	10	0,08
Bicarbonato	600	GRAMAS	73,42	20	2,45
Campos	100	UNIDADES	19,75	2	0,40
Envelope Esterilização	100	METROS	55,00	1	0,55
Escova dental	1	UNIDADES	9,60	1	9,60
Filme PVC	100	METROS	25,00	0,4	0,10
Fio dental	1000	METROS	12,49	0,5	0,01
Flúor care espuma	100	GRAMAS	54,97	1	0,55
Gaze	500	UNIDADES	45,60	3	0,27
Gorro	100	UNIDADES	28,00	2	0,56
Luvas	100	UNIDADES	31,30	4	1,25
Máscara	50	UNIDADES	29,90	2	1,20
Pro pé	100	UNIDADES	14,90	2	0,30
Sugador	40	UNIDADES	4,99	1	0,12
Custo Total de Material					17,68

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

A restauração classe I consiste na remoção de tecido cariado na superfície oclusal de molares e pré-molares. Após isso, realiza-se a reconstrução anatômica do mesmo elemento dentário com a resina.

Para realização da mesma, são consumidos os materiais conforme listados na tabela 2.

Tabela 2 – Restauração Classe I

Material	Quantidade	Unidade de medida	Custo Total (R\$)	Consumo	Custo Unitário (R\$)
Ácido fosfórico 37%	30	ML	165,00	0,16	0,88
Adesivo	5	ML	154,99	0,08	2,48
Agulha descartável	100	UNIDADES	74,90	1	0,75
Álcool	1000	ML	7,99	10	0,08
Anestésico tópico	25	GRAMAS	16,00	0,24	0,15
Anestésico tubete (lidocaína)	50	UNIDADES	122,00	2	4,88
Carbono	300	UNIDADES	250,00	1	0,83
Campos	100	UNIDADES	19,75	2	0,40
Envelope Esterilização	100	METROS	55,00	1	0,55
Escova Robson	1	UNIDADES	5,78	1	5,78
Filme PVC	100	METROS	25,00	0,2	0,05
Gaze	500	UNIDADES	45,60	3	0,27
Gorro	100	UNIDADES	28,00	2	0,56
Lençol de borracha	26	UNIDADES	25,90	1	1,00

(conclusão)

Luvas	100	UNIDADES	31,30	4	1,25
Máscara	50	UNIDADES	29,90	2	1,20
Óleo Lubrificante	200	ML	66,52	6	2,00
Microbrush	100	UNIDADES	19,00	1	0,19
Pasta de polimento	3	GRAMAS	206,00	0,3	20,60
Propé	100	UNIDADES	14,90	2	0,30
Resina	4	GRAMAS	272,00	0,1	6,80
Rolos de algodão	100	UNIDADES	5,99	6	0,36
Sugador	40	UNIDADES	4,99	1	0,12
Outros custos					5,47
Custo Total de Material					56,95

Fonte: Elaborado pela autora, 2022

O clareamento dental caseiro superior e inferior, é um procedimento estético que tem por objetivo clarear os dentes.

O clareamento caseiro superior e inferior supervisionado consiste no uso de moldeiras personalizadas e agentes clareadores de baixa concentração, aplicadas em casa pelo próprio paciente, sob supervisões periódicas com o cirurgião dentista.

Para realização do mesmo, são consumidos os materiais conforme listados na tabela 3.

Tabela 3- Clareamento Caseiro Superior e Inferior

Material	Quantidade	Unidade de medida	Custo Total (R\$)	Consumo	Custo Unitário (R\$)
Álcool 70%	1000	ML	7,99	10	0,08
Alginato	454	GRAMAS	66,00	40	5,81
Campos	100	UNIDADES	19,75	2	0,40
Clareador	1	UNIDADES	14,75	6	88,50
Envelope esterilização	100	METRO	55,00	1	0,55
Escova de Robson	1	UNIDADES	5,78	1	5,78
Filme PVC	100	METROS	25,00	0,2	0,05
Gaze	500	UNIDADES	45,60	3	0,27
Gesso Pedra	1000	GRAMAS	9,50	200	1,90
Gorro	100	UNIDADES	28,00	4	1,12
Moldeiras	2	UNIDADES	80,00	2	80,00
Luvas	100	UNIDADES	31,30	8	2,50
Máscara	50	UNIDADES	29,90	4	2,39
Pasta Orthogard	1	UNIDADES	33,40	1	33,40
Propé	100	UNIDADES	14,90	8	1,19
Roleta de Algodão	100	UNIDADES	5,99	8	0,48
Sugador	40	UNIDADES	4,99	1	0,12
Verniz de Flúor	10	GRAMAS	233,00	0,4	9,32
Custo Total de Material					233,88

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Através dos cálculos, encontrou-se um custo total unitário de material para a profilaxia com ultrassom e bicarbonato de R\$ 17,68, para a restauração classe I o custo foi de R\$ 56,95 e para o clareamento caseiro superior e inferior encontrou-se o custo de R\$ 233,88.

4.2 CUSTO DA MÃO DE OBRA DIRETA

A mão de obra direta (MOD) é composta pelo pró-labore do dentista, que trabalha de segunda a sexta feira com uma jornada diária de seis horas, tendo uma carga horária mensal de 120 horas, sendo seu salário estipulado em 3 (três) salários mínimos totalizando R\$ 3.636,00.

Dividindo o custo da mão de obra pelas horas trabalhadas, chega-se ao valor da hora e minuto de trabalho, ou seja, R\$ 30,30 hora e R\$ 0,51 minuto, conforme tabela 4.

Tabela 4 – Custo da MOD

Total do Pró-labore (R\$)	Horas/mês	Custo da Hora (R\$)	Custo do Minuto (R\$)
3.636,00	120	30,30	0,51

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Para se obter o custo de mão de obra direta de cada procedimento, usou-se uma média de tempo despendido para a realização do procedimento e multiplicou-se pelo valor do minuto trabalhado, conforme tabela 5.

Tabela 5 – Custo MOD nos procedimentos

Procedimento	Tempo (min)	Custo Minuto (R\$)	Total (R\$)
Profilaxia com ultrassom e bicarbonato	60	0,51	30,30
Restauração classe I	60	0,51	30,30
Clareamento caseiro superior e inferior	90	0,51	45,90

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Dessa forma, encontrou-se um custo de mão de obra direta nos procedimentos de R\$ 30,30 na profilaxia com ultrassom e bicarbonato, R\$ 30,30 na restauração classe I e R\$ 45,90 no clareamento caseiro superior e inferior.

4.3 CUSTO DA MÃO DE OBRA INDIRETA

A profissional denominada auxiliar de saúde bucal é considerada mão de obra indireta (MOI). Participa de todos os procedimentos e no caso dos procedimentos estudados, somente do clareamento caseiro superior e inferior não permanece todo o tempo no consultório.

A funcionária tem uma carga horária mensal de 110 horas, sendo que a soma dos encargos, mais o salário totaliza um valor de R\$ 1.171,07.

Dividindo-se o custo da mão de obra pelas horas mensais, chega-se ao valor da hora e do minuto de trabalho, ou seja, R\$ 10,65 hora e R\$ 0,18 minuto, conforme tabela 6.

Tabela 6 – Custo da MOI

Total de salário (R\$)	Horas/mês	Custo da Hora (R\$)	Custo do Minuto (R\$)
1.171,07	110	10,65	0,18

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Para obter-se o custo de mão de obra indireta de cada procedimento, utilizou-se o mesmo critério da mão de obra direta, sendo que para o clareamento superior e inferior utilizou-se somente o tempo que a funcionária auxilia o cirurgião dentista, conforme a tabela 7.

Tabela 7 – Custo MOI nos procedimentos

Procedimento	Tempo (min)	Custo Minuto (R\$)	Total (R\$)
Profilaxia com ultrassom e bicarbonato	60	0,18	10,65
Restauração classe I	60	0,18	10,65
Clareamento caseiro superior e inferior	30	0,18	5,40

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Dessa forma, encontrou-se um custo de mão de obra indireta nos procedimentos de R\$ 10,65 na profilaxia com ultrassom e bicarbonato, R\$ 10,65 na restauração classe I e R\$ 5,40 no clareamento caseiro superior e inferior.

4.4 GASTOS GERAIS

Com base na análise dos documentos disponibilizados pela empresa, chega-se a um gasto médio mensal conforme a tabela 8.

Tabela 8 – Gastos Gerais

Gastos Gerais	
Descrição	Valor (R\$)
Lubrificantes	27,50
Manutenção e Conservação	24,30
Segurança (extintor)	2,29
Materiais de Consumo	67,13
Condomínio	347,87
Energia Elétrica	78,28
Internet	35,00
Telefone Fixo	20,16
Celular	25,50
Faxineira	200,00
Simples	129,01
CRO	37,76
IPTU	22,19
Seguro	49,47
ALVARÁ - Taxa fiscalização	18,80
Taxa de coleta de Lixo	142,91
Contabilidade	147,50
TOTAL	1.375,67

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Os custos com lubrificantes envolvem óleos lubrificantes utilizados nos equipamentos mensalmente e a manutenção e conservação é um gasto com manutenções feitas pelo técnico, uma vez ao ano para conservação dos equipamentos.

Nesse estudo não foram calculadas depreciações, pois os equipamentos se encontram totalmente depreciados em função da sua vida útil.

Dessa forma, observa-se que o valor com gastos gerais mensais é de R\$ 1.375,67.

4.5 CUSTO DA HORA CLÍNICA

O custo da hora clínica é o quanto custa o tempo clínico do consultório. Para obter-se o custo, utilizaram-se os gastos gerais totais, ou seja, custo de mão de obra direta (tabela 4), custo de mão de obra indireta (tabela 6) e gastos gerais (tabela 8) e dividiu-se pelo número de horas disponíveis para atendimento mensal, conforme tabela 9.

Tabela 9 – Custo da Hora Clínica

Gastos Gerais Totais - R\$	6.182,74
Horas trabalhadas	120
Custo Horário de Execução - R\$	51,52
Custo de execução por minuto - R\$	0,85

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Dessa forma, encontrou-se o custo hora de R\$ 51,52 e o custo minuto de R\$ 0,85.

4.6 RATEIO

Para a realização deste estudo utilizou-se o método de custeio por absorção e o critério de rateio assumido foi com base nas horas de mão de obra direta. Assim, a tabela 10 apresenta o modo de rateio utilizado, dividindo-se os gastos gerais do mês pelo número total de horas trabalhadas (MOD).

Tabela 10 – Rateio dos gastos gerais pelas Horas da MOD

Gastos Gerais - R\$	1.375,67
Horas da Mão de Obra Direta	120
Total do Rateio por Hora - R\$	11,46
Total do Rateio por Minuto - R\$	0,19

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Dessa forma, obtêm-se um custo por hora de trabalho dos gastos gerais de R\$ 11,46 e R\$ 0,19 por minuto.

4.5 CUSTO UNITÁRIO TOTAL DOS PROCEDIMENTOS

Para encontrar o custo unitário total dos procedimentos, somou-se o custo dos materiais, custo da mão de obra direta, custo da mão de obra indireta e o custo do rateio dos gastos gerais pela MOD nos procedimentos, conforme tabelas 11, 12 e 13.

Tabela 11 – Custo unitário da Profilaxia com Ultrassom e Bicarbonato

Custo Total de Materiais – R\$	17,68	Tabela 1
Custo da Mão de obra Direta – R\$	30,30	Tabela 5
Custo da Mão de Obra Indireta – R\$	10,65	Tabela 7
Custo do Rateio dos gastos gerais pela MOD por Minuto – R\$	11,46	Tabela 10
Custo Unitário Total do Procedimento – R\$	70,09	

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Tabela 12 - Custo unitário da Restauração Classe I

Custo Total de Materiais – R\$	56,95	Tabela 2
Custo da Mão de obra Direta – R\$	30,30	Tabela 5
Custo da Mão de Obra Indireta – R\$	10,65	Tabela 7
Custo do Rateio dos gastos gerais pela MOD por Minuto – R\$	11,46	Tabela 10
Custo Unitário Total do Procedimento – R\$	109,36	

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Tabela 13 – Custo unitário do Clareamento Caseiro Superior e Inferior

Custo Total de Materiais – R\$	233,88	Tabela 3
Custo da Mão de obra Direta – R\$	45,90	Tabela 5
Custo da Mão de Obra Indireta – R\$	5,40	Tabela 7
Custo do Rateio dos gastos gerais pela MOD por Minuto – R\$	17,19	Tabela 10
Custo Unitário Total do Procedimento – R\$	302,37	

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Dessa forma, encontrou-se o valor unitário total de R\$ 70,09 para a profilaxia com ultrassom e bicarbonato, R\$ 109,36 para a restauração classe I e R\$ 302,37 para o clareamento caseiro superior e inferior.

4.6 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Para este estudo de caso, utilizou-se o método de formação do preço baseado no custo. O proprietário da clínica estima uma margem de lucro de 40%, o preço de venda sugerido é demonstrado nas tabelas 14, 15 e 16.

Tabela 14 – Preço de venda da Profilaxia com ultrassom e bicarbonato

Custo Total unitário do Procedimento (a) – R\$	70,09
Margem desejada sobre o procedimento(b)	40%
Valor sugerido a ser cobrado do procedimento e dar a margem de lucro desejada $c = a/1-b$	116,82

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Tabela 15 – Preço de venda da Restauração Classe I

Custo Total unitário do Procedimento (a) – R\$	109,36
Margem desejada sobre o procedimento(b)	40%
Valor sugerido a ser cobrado do procedimento e dar a margem de lucro desejada $c = a/1-b$	182,26

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Tabela 16 – Preço de venda do Clareamento Caseiro Superior e Inferior

Custo Total unitário do Procedimento (a) – R\$	302,37
Margem desejada sobre o procedimento(b)	40%
Valor sugerido a ser cobrado do procedimento e dar a margem de lucro desejada $c = a/1-b$	503,94

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Dessa forma, encontrou-se o valor sugerido a ser cobrado da profilaxia com ultrassom e bicarbonato de R\$ 116,82, da restauração classe I de R\$ 182,26 e do clareamento caseiro superior e

inferior R\$ 503,94, que são os valores totais necessários para cobrir todos os custos e dar os 40% de margem desejada.

4.7 ANÁLISE COMPARATIVA DO PREÇO PRATICADO E DO PREÇO SUGERIDO

A partir da análise de custo dos procedimentos e os valores praticados pela clínica de acordo com a tabela de preços verificou-se se o mesmo está de acordo, conforme tabela 17.

Tabela17 – Preço Praticado X Preço Sugerido

Procedimento	Preço Praticado (R\$)	Preço Sugerido (R\$)	Diferença (R\$)	Diferença %
Profilaxia com ultrassom e bicarbonato	220,00	116,82	103,18	88,32
Restauração classe I	250,00	182,26	67,74	37,17
Clareamento caseiro superior e inferior	700,00	503,94	196,06	38,90

Fonte: Elaborado pela autora, 2022.

Assim, verificou-se que o valor cobrado nos três procedimentos estudados é maior do que o sugerido, ou seja, o valor cobrado da profilaxia atualmente é de R\$ 220,00, isto é, 88,32% a mais que o valor que cobre os custos e gera a margem de lucro desejada. Na restauração classe I, está sendo cobrado R\$ 250,00 isso significa, 37,17% a mais do valor ideal para cobrir os custos e ter a margem de lucro desejada e o clareamento caseiro superior e inferior está com um valor de R\$ 700,00, ou seja, 38,90% a mais que o valor que cobre os custos e gera a margem de lucro desejada.

5. CONCLUSÃO

O presente estudo teve como objetivo demonstrar a análise de custos e a lucratividade de três procedimentos oferecidos em uma clínica odontológica. Para alcançar este objetivo foi necessário conceituar os custos e suas classificações, calcular o custo unitário dos materiais através dos dados fornecidos pela clínica, conhecer o custo da hora clínica e definir um método de custeio, optando-se pelo método de custeio por absorção, para distribuição dos gastos gerais. Por fim, foi apurado o valor unitário dos procedimentos, chegando-se ao valor sugerido para cobrir os custos e gerar a margem de lucro desejada.

Para este estudo de caso utilizou-se a formação do preço baseado no custo, sendo que para o mesmo foi calculado o custo unitário total e acrescido da margem de lucro desejada. Dessa forma, foi feita uma comparação com o preço praticado pela clínica e o sugerido através dos cálculos e verificou-se que o valor cobrado nos três procedimentos estudados é maior do que o sugerido, ou seja, o valor cobrado da profilaxia atualmente é de R\$ 220,00, isto é, 88,32% a mais do que o valor que cobre os custos e gera a margem de lucro desejada. Na restauração classe I, está sendo cobrado R\$ 250,00 isso significa, 37,17% a mais do valor ideal para cobrir os custos e ter a margem de lucro desejada e o clareamento caseiro superior e inferior está com um valor de R\$ 700,00, ou seja, 38,90% a mais que o valor que cobre os custos e gera a margem de lucro desejada.

Conclui-se que foi alcançado o objetivo deste estudo, que era o de analisar o custo e a lucratividade de três procedimentos odontológicos. Percebeu-se que a forma como a clínica odontológica vem calculando seu preço de venda está gerando uma margem de lucro bastante acima do desejado.

Durante o estudo foram encontradas algumas dificuldades, prejudicando uma apuração mais complexa, já que alguns dados da contabilidade apresentam falhas. Os valores encontrados servem

para conscientizar o profissional da importância de conhecimentos específicos relacionados à gestão de custos e também a forma de aplicação, com o objetivo de melhorias na obtenção dos resultados.

Dessa forma, sugere-se que a clínica odontológica revise sua tabela de valores praticados e aplique os cálculos utilizados neste estudo para os demais procedimentos oferecidos, a fim de verificar uma possível atualização na tabela.

Como os limitadores desta pesquisa são caracterizados pela clínica não possuir contabilidade regular, sugere-se ao proprietário que entregue mensalmente ao contador da empresa os documentos para registros, a fim de manter os dados como o balancete regularizado para obter melhores resultados.

Recomendam-se pesquisas futuras a fim de manter um acompanhamento dos valores praticados e que novos estudos sejam feitos em outras clínicas para a validação do método utilizado.

REFERÊNCIAS

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CORBARI, Ely Célia; KUDLAWICZ, Claudinéia. **Custos na prestação de serviços: Uma aplicação do custo por departamento em uma organização hospitalar**. XVII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte. 2010 Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/886/886>. Acesso em: 01. abr. 2022.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade: resumo da teoria**. 4ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CUNHA, Gerson de Simas. **Proposta de um modelo de custos para um consultório odontológico**. 2016. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre. 2016. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/147455/000995967.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 17 mar.2022.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FITZSIMMONS, James A; FITZSIMMONS, Mona J. **Administração de serviços [recurso eletrônico]: operações, estratégia e tecnologia da informação**. Tradução: Lene Belon Ribeiro; revisão técnica: Gustavo Severo de Borba 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

GARCIA, Fabian Édson. **Proposta de um sistema de custos voltado ao setor de prestação de serviços: um estudo de caso de uma clínica odontológica**. 2000. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina. 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/108915/CCN0399-M.pdf?sequence=1>. Acesso em: 25 mar. 2022.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 7. ed. Barueri. SP: Atlas, 2022.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica: teoria da ciência e iniciação à pesquisa**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2015.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 9. ed. São Paulo. Atlas. 2021.

LEMOS, Vanda Márcia Ferri; ROCHA, Marcius Hollanda Pereira da. **A gestão das organizações hospitalares e suas complexidades**. VII Congresso Nacional de Excelência em Gestão. Niterói. 2011. Disponível em: https://www.inovarse.org/sites/default/files/T11_0417_1492.pdf. Acesso em: 05 maio 22.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LORENTZ, Francisco. **Contabilidade e análise de custos: Uma abordagem prática e objetiva**. Livro texto com 320 exercícios resolvidos – 3º ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2021.

MARION, José Carlos; SANTOS, Ana Carolina Marion. **Contabilidade básica**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

_____. ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015

MASCARENHAS, Sidnei. **Metodologia Científica**. 2. ed. São Paulo: Pearson, 2018.

MATTOS, Marinei Abreu. **Investigação das Práticas de Contabilidade Gerencial: Um Estudo nas Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis**. Dissertação de Mestrado-UFPR. Curitiba, 2008. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/19446/MATTOS;jsessionid=DA23884E46C6CBC3D37B39872C83822C?sequence=1>. Acesso em: 05. abr. 2022

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Cengage Learning, 2006.

_____. **Contabilidade de custos: teoria, pratica, integração com Sistemas de Informações**. São Paulo. Cengage Learning, 2013.

_____. TAKAKURA JUNIOR, Franco Kaolu. **Custo e preços de serviços: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral**. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. **Contabilidade geral facilitada**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2017.

PEREIRA, José Matias. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. Universidade Feevale. Novo

Hamburgo. Rio Grande do Sul. Brasil 2013. Disponível em:
<https://www.feevale.br/Comum/midias/0163c988-1f5d-496f-b118-a6e009a7a2f9/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>. Acesso em: 18. abr. 2022.

SOLDERA, Susane Oliveira. **Proposta de utilização da contabilidade de custos em uma clínica odontológica**: um estudo de caso. 2018. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis). Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia, Universidade Federal da Grande Dourados. Dourados. 2018. Disponível em:
<https://repositorio.ufgd.edu.br/jspui/bitstream/prefix/2687/1/SusaneOliveiraSoldera.pdf>. Acesso em: 08. mar.2022.

VEIGA, Windsor Espenser; SANTOS, Fernando de Almeida. **Contabilidade de custos**: gestão em serviços, comércio e indústria. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

VICECONTI, Paulo; NEVES, Silvério D. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 12. ed. rev e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

WIRTZ, Jochen; HEMZO, Miguel Angelo; LOVELOCK, Christopher. **Marketing de serviços**: pessoas, tecnologia, estratégia. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. Tradução: Cristhian Matheus Herrera. 5.ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.