

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA

GERSON DE SIMAS CUNHA

PROPOSTA DE UM MODELO DE CUSTOS PARA UM CONSULTÓRIO  
ODONTOLÓGICO

Porto Alegre

2015

GERSON DE SIMAS CUNHA

PROPOSTA DE UM MODELO DE CUSTOS PARA UM CONSULTÓRIO  
ODONTOLÓGICO

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia – Ênfase em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

Porto Alegre

2015

CIP - Catalogação na Publicação

Cunha, Gerson de Simas

Proposta de um modelo de custos para um consultório odontológico / Gerson de Simas Cunha. -- 2016.

64 f.

Orientador: Paulo Schmidt.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, BR-RS, 2016.

1. Custeio por absorção. 2. Consultório odontológico. 3. Modelo de custo. 4. Gestão de custos. I. Schmidt, Paulo, orient. II. Título.

GERSON DE SIMAS CUNHA

**PROPOSTA DE UM MODELO DE CUSTOS PARA UM CONSULTÓRIO  
ODONTOLÓGICO**

Dissertação submetida ao Programa de Pós-Graduação em Economia como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Economia – Ênfase em Controladoria.

Aprovada em: Porto Alegre, 1 de março de 2016.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Paulo Schmidt - Orientador  
UFRGS

---

Prof. Dr. Ariel Behr  
UFRGS

---

Prof. Dr. José Luiz dos Santos  
UNIFIN

---

Prof. Dr. Marco Antônio dos Santos Martins  
UNIFIN

Dedico às duas pessoas mais  
importantes e exemplares da minha vida:  
minha mãe Elcy (*in memoriam*) e meu pai Ér.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus pela oportunidade de enriquecer meus conhecimentos e a inspiração para realizar meu trabalho. Ao meu orientador, Prof. Dr. Paulo Schmidt, pelos conselhos e paciência em conduzir o meu estudo.

A minha sobrinha Andreia, pelo auxílio na organização e estruturação do meu trabalho de conclusão.

A minha companheira e esposa Joana, pela paciência, compreensão, auxílio, e por todas as horas de dedicação e apoio sempre ao meu lado.

E aos meus familiares e amigos, pela compreensão da minha ausência, em muitos momentos, para que pudesse me dedicar ao meu trabalho.

## RESUMO

No momento de crise econômica que o país enfrenta atualmente, a prestação de serviços de saúde necessita cada vez mais a busca de alternativas que possibilitem uma melhor gestão de custos, a fim de enfrentar o mercado cada vez mais restrito e competitivo. Com o propósito de investigar as dificuldades enfrentadas pelos cirurgiões-dentistas, no que tange a gestão de custos, foi realizada uma pesquisa sobre como o profissional percebe sua atividade como negócio. A qual indicou a necessidade de uma ferramenta de apuração de custos para seus consultórios. Desta forma, este trabalho trata da gestão de custos eficiente em uma empresa prestadora de serviços e o predomínio do uso do sistema de custeio por absorção no Brasil, objetivando responder qual o custo da prestação de serviços, apurado pelo sistema de custeio por absorção, de um consultório odontológico. Como objetivos específicos, este trabalho busca descrever os principais serviços oferecidos por um consultório odontológico; bem como apresentar as principais vantagens e desvantagens do sistema de custeio por absorção quando utilizado neste local. Finalizando, com a apresentação de um modelo de apuração de custo de um procedimento na prestação de serviços oferecidos em um consultório odontológico. Com isso, será possibilitada, mesmo de forma singela, uma alternativa de projeção de custos, através da aplicação do custeio por absorção no procedimento de restauração em resina fotopolimerizável classe II e IV. Este modelo de apuração de custos permite que sua aplicação seja utilizada em diversos modos e atividades desempenhadas pelos cirurgiões-dentistas com intuito de mensurar o valor dos procedimentos odontológicos em seus consultórios.

**Palavras-chave:** Custeio por absorção. Consultório odontológico. Modelo de custo. Gestão de custos.

## **ABSTRACT**

During the economic crisis Brazil is currently facing, the provider of health services needs to seek better cost management alternatives in order to face the increasingly restricted and competitive market. In order to understand the difficulties faced by dentists regarding cost management, research was made on how dentists plan their business, leading to the conclusion that some tool for cost calculation is necessary in their clinics. This work studies the efficient cost management in a service company and the predominance of the absorption costing system in Brazil, using this system to calculate the costs of a dentist's clinic. . As specific goals, this study seeks to describe the main services offered by a dental office as well as to show the main advantages and disadvantages of the absorption cost system in this context. Finally, a cost calculation model is used to analyze the procedure of restoring light-cured resins class II and IV. With this analysis, we concluded that it is possible to make a simple yet effective cost projection of this type of service by using the absorption calculation model, which might be prove to be an efficient way to measure the cost of dental procedures.

**Keywords:** Absorption costing. Dental office. Cost model. Costs management.



## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	9
1.1	PESQUISA REFERENCIAL	11
1.1.1	Tempo após formação superior em Odontologia	13
1.1.2	Especialidades oferecidas nos consultórios odontológicos	13
1.1.3	Capacitação do profissional para gerir o consultório	14
1.1.4	Formação de preços para serviços odontológicos em um consultório	15
1.1.5	Custos atribuídos ao faturamento do consultório	16
1.1.6	Ocupação dos horários disponíveis no consultório	16
1.1.7	Periodicidade de manutenção dos equipamentos odontológicos	17
1.1.8	Número de cirurgiões-dentistas que dividem o consultório	17
1.1.9	Uso de serviços terceirizados pelo consultório	18
1.1.10	Uso de serviços terceirizados pelo consultório	19
1.2	OBJETIVO GERAL	20
1.3	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	20
1.4	JUSIFICATIVA	21
<b>2</b>	<b>ODONTOLOGIA</b>	22
2.1	HISTÓRIA DA ODONTOLOGIA	22
2.1.1	Odontologia no mundo	23
2.1.2	Odontologia no Brasil	24
2.1.3	Odontologia na atualidade e o mercado de trabalho	27
2.2	PROCEDIMENTOS	28
2.3	CONSIDERAÇÕES	29
2.4	IMPLANTAÇÃO DE UM CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO	29
2.4.1	Registro do estabelecimento	30
2.4.2	Procedimentos básicos	32
<b>3</b>	<b>GESTÃO DE CUSTOS ODONTOLÓGICOS</b>	34
3.1	PRINCIPAIS TERMINOLOGIAS UTILIZADAS EM CUSTOS	35
3.1.1	Gastos	36
3.1.2	Despesas	36
3.1.3	Insumos	37
3.1.4	Investimentos	37
3.1.5	Perdas	37

3.1.6	Desperdícios.....	38
3.1.7	Custos.....	38
3.2	PRINCIPAIS MODELOS DE CUSTEIO.....	41
3.2.1	Método de custeio por absorção.....	42
3.2.2	Custeio Baseado em Atividades – ABC.....	44
3.2.3	Principais semelhanças e diferenças entre o sistema de custeio por absorção e o ABC.....	45
3.2.4	Outros métodos de custeio.....	45
<b>4</b>	<b>MODELO DE CUSTO PARA RESTAURAÇÃO DE RESINA FOTOPOLIMERIZÁVEL - CLASSES II OU IV</b> .....	<b>49</b>
4.1	CUSTO INICIAL PARA A IMPLANTAÇÃO DO CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO.....	49
4.2	CUSTO FIXO MENSAL.....	51
4.2.1	Remuneração mínima.....	52
4.2.2	Financiamento para a implantação do consultório odontológico pelo Programa de Geração de Renda do Governo Federal (PROGER).....	52
4.3	CUSTO DO PROCEDIMENTO RESTAURADOR COM RESINA FOTOPOLIMERIZÁVEL.....	56
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>59</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>61</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O atual cenário econômico brasileiro tem impactado significativamente nos modelos de gestão adotados por entidades, tanto no setor industrial, como comercial e de serviços.

O setor de serviços representa hoje no Brasil, segundo Modé (2011), 67,4% do Produto Interno Bruto (PIB), o que caracteriza a importância desse setor para a economia brasileira. Dentre os principais serviços oferecidos no Brasil, o setor odontológico, apesar de não ter uma participação muito considerável no percentual do total do PIB do setor de serviços, compõe uma gama de grande significância na área da saúde e segundo a ABIMO – Associação Brasileira da Indústria de Artigos e Equipamentos Médicos, Odontológicos, Hospitalares e de Laboratórios (2015), em 2012, a geração de valor no setor (PIB setorial) atingiu R\$ 2,4 bilhões, alcançando um crescimento real em torno de 7%, entre 2007 e 2009, descontada a variação dos preços. O número médio do país é 3,5%, ou seja, é um setor que cresce o dobro do PIB nacional.

Dentre as atividades desenvolvidas no setor odontológico, o atendimento a pacientes em consultórios representa uma parte significativa das atividades do setor, caracterizando, portanto, uma atividade importante não só para o setor bem como para a sociedade pela prestação direta de serviços em saúde. Essa prestação de serviços odontológicos absorve a maior parcela dos profissionais que atuam em consultórios privados ou de empresas que prestam esse tipo de serviço diretamente aos pacientes.

Considerando, portanto, que as atividades de prestação de serviços por profissionais da área odontológica em consultórios possuem uma grande representatividade para o setor, considerar os modelos de gestão que estão sendo adotados no gerenciamento das atividades pertinentes a essa prestação de serviços, passa a ser fundamental para a garantia da continuidade e sucesso do negócio.

Dentre os fatores que influenciam diretamente nos modelos de governança organizacional adotados por qualquer modalidade empresarial, não se furtando, portanto, o setor de prestação de serviços odontológicos, está o de gestão custos.

A gestão de serviços, segundo Sebrae (2013), para uma entidade prestadora de serviços é essencialmente entendida pela venda de trabalho, ainda que para executar essas atividades sejam utilizados materiais, produtos, peças, componentes etc. Dentre as variáveis que impactam diretamente do processo de gestão de serviços e o resultado final, em termos de lucro ou prejuízo, está o custo dos serviços prestados.

No processo de formação acadêmica do profissional da área odontológica, percebe-se a concentração de disciplinas voltadas para as técnicas da prestação de serviços, especialmente de cirurgiões-dentistas, sem direcionamento para o processo de gestão da prestação de serviço odontológico. Analisando o currículo do curso de Odontologia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), por exemplo, percebe-se na definição do perfil profissiográfico do futuro, a capacitação para a gestão da prestação de serviço não faz parte do processo formativo. O perfil profissiográfico proposto no Projeto Pedagógico (PPC) do curso diurno de Odontologia da UFRGS (2015), é o seguinte:

- a) cirurgião-dentista capacitado ao exercício de atividades referente à saúde bucal da população;
- b) agente de saúde dotado de espírito crítico face à sua realidade e com sólida formação técnica científica e humanística;
- c) profissional que norteie o seu comportamento e decisões, pelos princípios da ética/bioética;
- d) profissional que, individualmente ou em associação com seus pares e demais profissionais da saúde, têm como atividade primeira, promover, preservar e recuperar a saúde da população, principalmente na sua esfera de atuação.

Da mesma forma que na proposição do perfil profissiográfico proposto para o futuro profissional da área odontológica não contempla a formação na área de gestão, os objetivos propostos para o curso diurno de Odontologia da UFRGS (2015), não direcionam os acadêmicos na gestão da prestação de serviços odontológicos. Isso pode ser percebido, analisando-se os objetivos do curso diurno de Odontologia oferecido pela UFRGS (2015), que são os seguintes:

- a) formação de um cirurgião-dentista, generalista, com uma visão social da realidade, e capaz de:

- b) estabelecer científica e tecnicamente um diagnóstico do estado de saúde bucal de cada indivíduo e da coletividade;
- c) atender o ser humano, como um todo bio-psico-sócio-cultural, e estabelecer uma relação adequada com ele e além dele – na família, na sociedade e nos órgãos de classe – valorizando-o e compreendendo suas necessidades e conflitos;
- d) participar da formulação, execução e avaliação de ações, programas e políticas de saúde;
- e) assumir uma postura crítica à política sanitária da região e do país, oferecendo alternativas que respondam às demandas sociais;
- f) assumir a responsabilidade de buscar novos conhecimentos e tecnologias com vistas ao permanente aperfeiçoamento da sua prática, através de um processo formativo que privilegia a prática em graus de progressiva complexidade como instrumento de aquisição de habilidades e competências.

Tanto no perfil profissiográfico, como nos próprios objetivos do curso diurno de Odontologia oferecido pela UFRGS, o processo de formação técnica é privilegiado em detrimento de uma formação mais generalizada, especialmente voltada para aos modelos de gestão de negócios odontológicos, embora seja oferecida a disciplina de Planejamento e Gestão para o Mercado, trabalhando conteúdos vinculados à inserção do profissional da Odontologia no mercado de trabalho em suas diferentes esferas. Esta disciplina, como apresentada no PPC do curso diurno de Odontologia da UFRGS (2015), complementa o enfoque de planejamento e gestão centrado no sistema de saúde vigente, e não nos modelos de gestão empresariais.

### 1.1 PESQUISA REFERENCIAL

As pesquisas exploratórias visam fornecer ao pesquisador de um maior conhecimento sobre o tema ou problema de pesquisa em estudo. É adequada nos estágios iniciais da investigação quando a intimidade, o conhecimento e a compreensão do fenômeno por parte do pesquisador são, geralmente, insuficientes.

Poderá também ajudar a estabelecer as prioridades a pesquisar e a clarificação de conceitos (MATTAR, 1996). De acordo com Gil (1995), a pesquisa é descritiva quando o objeto primordial consiste na descrição de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

Geralmente as pesquisas exploratórias são utilizadas como uma primeira etapa da investigação, aliando-se à pesquisa descritiva quando existe uma preocupação prática por parte do pesquisador. A pesquisa qualitativa não procura medir os eventos estudados, nem emprega instrumental estatístico na análise dos dados, parte de questões ou focos de interesses amplos que vão se definindo à medida que o estudo se desenvolve. Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada que procura compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos sujeitos da situação em estudo (GODOY, 1995a, 1995b).

Desta forma, foi realizada uma pesquisa classificada quanto à abordagem, como quantitativa que, segundo Fonseca (2002), se centra na objetividade e que recorre à linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, as relações entre variáveis, etc. Quanto aos procedimentos essa pesquisa se caracteriza por ser uma pesquisa de campo, pois além da pesquisa bibliográfica e/ou documental, se realiza coleta de dados junto aos profissionais objetivando verificar, quais as necessidades dos cirurgiões-dentistas quanto à gestão dos custos, controle e visão geral de negócio de seus consultórios. Com isso, foi estruturada a Pesquisa de Custos em Procedimentos Odontológicos, realizada através de um questionário enviado aos profissionais da área no período de 10/11/2015 a 12/11/2015. Este foi disponibilizado na plataforma de pesquisa do Google Forms<sup>1</sup> e contatado um grupo aleatório de cirurgiões-dentistas dos Estados do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina, dos quais, 126 profissionais responderam à pesquisa.

---

<sup>1</sup> É uma ferramenta do site de pesquisa Google com a qual possibilita planejar eventos, criar pesquisas ou votações e preparar testes para acadêmicos, bem como coletar outras informações desejadas.

### 1.1.1 Tempo após formação superior em Odontologia<sup>2</sup>

Conforme Gráfico 1, o perfil dos profissionais que responderam à Pesquisa de Custos em Procedimentos Odontológicos, o tempo decorrido após formação dos cirurgiões-dentistas, com menos de 01 ano, foi de 2,4%, de 01 ano até 05 anos foi 16,7%, de 06 até 10 anos foi de 34,1 %, de 11 anos até 20 anos foi de 31% e acima de 20 anos de graduação foi de 15,9%, sendo quase a totalidade dos pesquisados (98,4%) declararam que atendem em consultório particular exclusivamente ou não.

Gráfico 1 – Tempo após formação superior em Odontologia



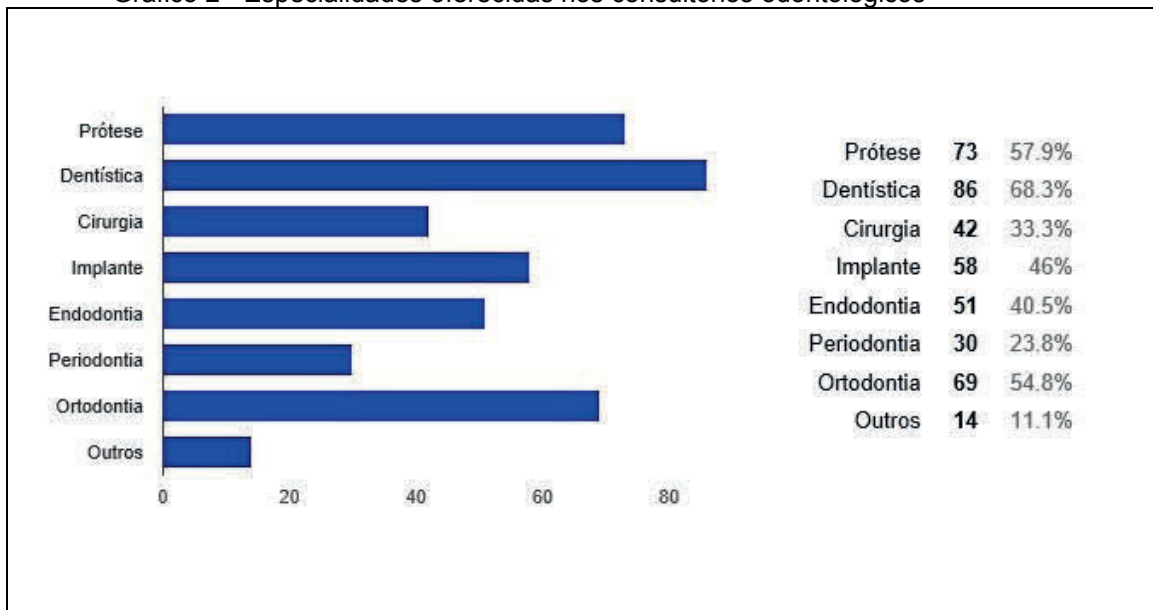
Fonte: Pesquisa de campo (2015).

### 1.1.2 Especialidades oferecidas nos consultórios odontológicos

Segundo a Pesquisa de Custos em Procedimentos Odontológicos, observa-se, no Gráfico 2, que o profissional, atualmente, oferece em seu consultório diversas especialidades odontológicas para melhor atender o seu paciente/cliente. Sendo que as especialidades mais encontradas foram, em ordem decrescente, Dentística (68,3%), Prótese (57,9%) e Ortodontia (54,8%). Tanto o profissional pode possuir diversas especializações ou realizar procedimento de diversas especialidades, ou mesmo, divide o consultório com outros colegas que fazem com que atraiam mais clientes quanto fornecem atendimento completo em um mesmo local.

<sup>2</sup> Adaptação da pergunta original da pesquisa “Tempo de formação do cirurgião-dentista”.

Gráfico 2 - Especialidades oferecidas nos consultórios odontológicos



Fonte: Pesquisa de campo (2015).

### 1.1.3 Capacitação do profissional para gerir o consultório

Conforme a Pesquisa de Custos em Procedimentos Odontológicos, os profissionais liberais de saúde, na área de Odontologia, não possuem, em sua maioria, formação para gerir o seu trabalho como um negócio. Possuem *expertise* em produtos e serviços específicos, porém, poucos, associam essas atividades visando maximizar a renda obtida com desempenho de seus misteres. Desta forma, tal como demonstra o Gráfico 3, verificou-se que 37,3% buscaram algum tipo de formação ou assessoria com o objetivo de tornar mais rentável seu consultório.



Gráfico 3 – Capacitação do profissional para gerir o consultório

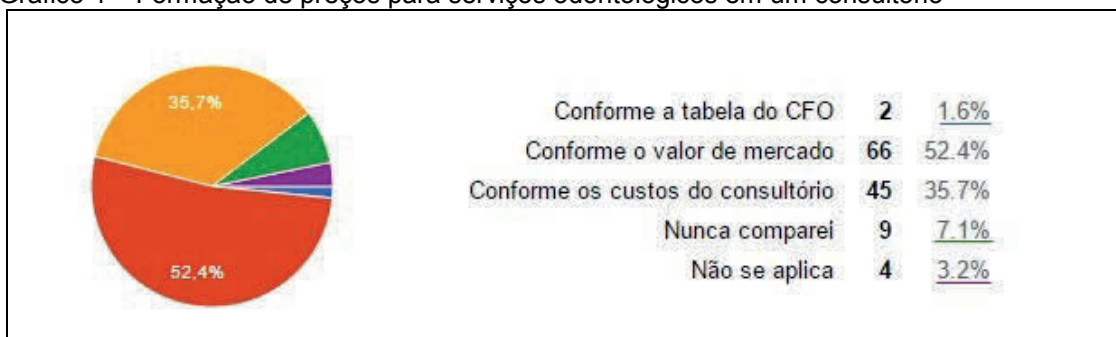


Fonte: Pesquisa de campo (2015).

#### 1.1.4 Formação de preços para serviços odontológicos em um consultório

Para a formação de preço de cada serviço oferecido pela clínica, a pesquisa demonstrou que alguns profissionais utilizam valores sugeridos pelo Conselho Federal de Odontologia (CFO) ou comparam com outros colegas/clínicas, mas a maioria, 52,4 % estabelece seus preços através do valor de mercado. Já 35,7% precificam os seus serviços baseados em um rateio simples das despesas do consultório. Enquanto 7,1% dos profissionais responderam que nunca fizeram comparação de seus preços praticados seja com o mercado, com a tabela do CFO ou relativo aos custos envolvidos com a operação de seu consultório. Para opção “Não se aplica” foi utilizada por 3,2% dos dentistas pesquisados, denotando que eles não são os gestores de seus negócios ou que são colaboradores de clínicas odontológicas.

Gráfico 4 – Formação de preços para serviços odontológicos em um consultório



Fonte: Pesquisa de campo (2015).

### 1.1.5 Custos atribuídos ao faturamento do consultório

Segundo informações fornecidas pelos profissionais na pesquisa realizada, o custo que atribuem ao seu consultório representa, em primeira posição, 34,9%, que seus custos operacionais são menores que 40%, em segunda posição, 26,2%, informaram que nunca avaliaram custos em seus negócios. Entretanto, somente 3,2% do grupo pesquisado respondeu que seus custos representam mais de 80% do faturamento de seus consultórios.

Gráfico 5 – Custos atribuídos ao faturamento do consultório



Fonte: Pesquisa de campo (2015).

### 1.1.6 Ocupação dos horários disponíveis no consultório

A ocupação dos horários disponíveis para atendimento, informado na pesquisa, e observado no Gráfico 6, é de 75% em 43,7% dos casos e de 100% em 10,3% dos casos. Isso demonstra que ainda existe uma capacidade ociosa em seus consultórios, que pode ser reduzida através de uma melhor estratégia na gestão de custos, marketing e novos serviços oferecidos. Os quais, possibilitarão, neste mercado competitivo, a fidelização dos atuais clientes e a atração de outros.

Gráfico 6 – Ocupação dos horários disponíveis no consultório



Fonte: Pesquisa de campo (2015).

### 1.1.7 Periodicidade de manutenção dos equipamentos odontológicos

Um custo indireto e periódico e que deve ser considerado é a manutenção dos equipamentos que, além de representar um custo adicional, se não realizado, pode acarretar em mal do funcionamento do consultório, ou mesmo, a parada total de sua atividade, gerando prejuízo. Conforme a pesquisa (Gráfico 7), a manutenção dos equipamentos é realizada semestralmente por 42,4% dos consultórios, sendo que uma parcela mínima dos profissionais informou que a manutenção é realizada mensalmente.

Gráfico 7 – Periodicidade de manutenção dos equipamentos odontológicos



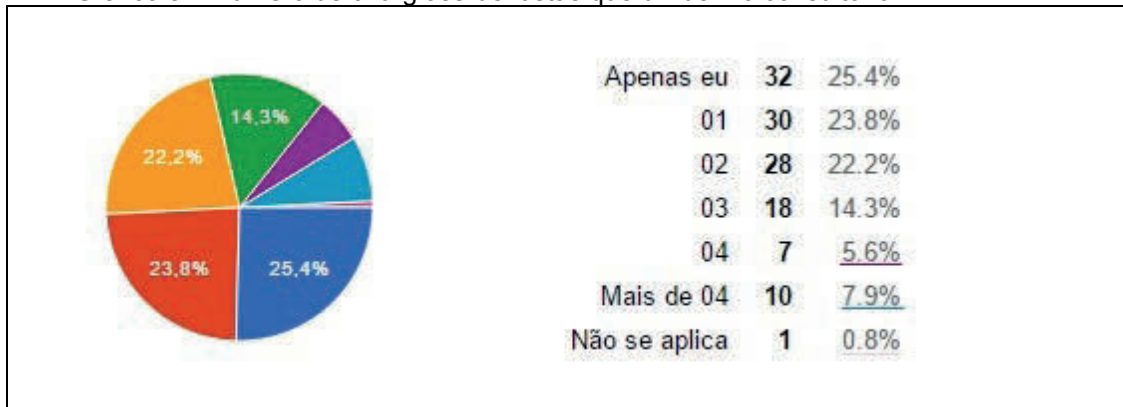
Fonte: Pesquisa de campo (2015).

### 1.1.8 Número de cirurgiões-dentistas que dividem o consultório

A pesquisa realizada avaliou os profissionais quanto a sua organização individual ou divisão de atividades com outros cirurgiões-dentistas. Desta forma, conforme o Gráfico 8, verifica-se que os dentistas mantêm uma cultura de trabalharem de forma individual em 25% dos casos, entretanto, seja para melhor

atender seus pacientes ou para divisão de despesas, 23,8% compartilham o local de trabalho com mais um profissional e 22,2% com mais dois profissionais, o que demonstra uma mudança do perfil dos odontólogos. Seguindo os dados coletados, os demais resultados encontrados foram, 14,3%, 5,6%, 7,9%, 0,9%, respectivamente, 03, 04, mais de 04 profissionais e não se aplica.

Gráfico 8 – Número de cirurgiões-dentistas que dividem o consultório

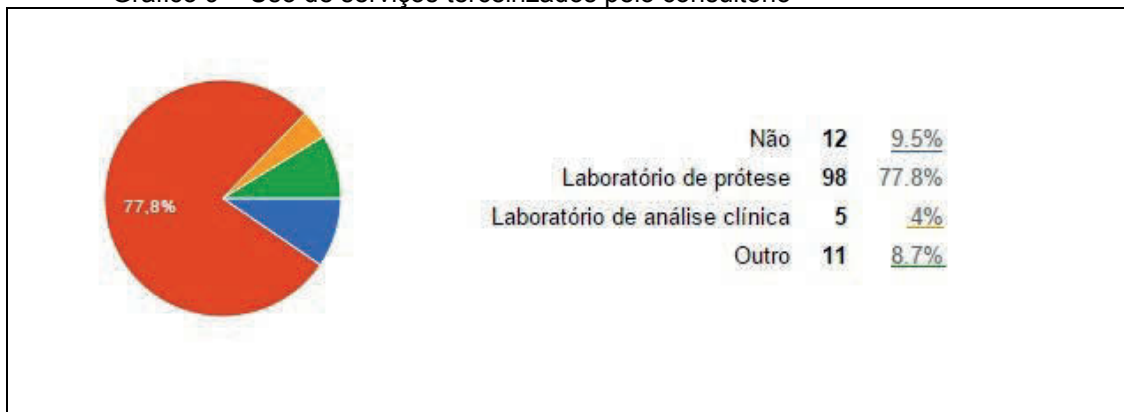


Fonte: Pesquisa de campo (2015).

#### 1.1.9 Uso de serviços terceirizados pelo consultório

Os profissionais em Odontologia, normalmente, realizam os procedimentos em seus consultórios, entretanto, algumas vezes, necessitam de trabalhos realizados por outros profissionais em outros locais. Estes serviços terceirizados devem ser considerados no orçamento e repassados os custos ao paciente. Foram avaliados neste quesito (Gráfico 9), quais os serviços mais comumente utilizados pelo cirurgião-dentista. Encontrou-se os seguintes resultados: 9,8% não utilizam serviços terceirizados. 77,8% utilizam serviço de laboratório de prótese, 4% de laboratório de análises clínicas e 8,7% outros serviços.

Gráfico 9 – Uso de serviços terceirizados pelo consultório

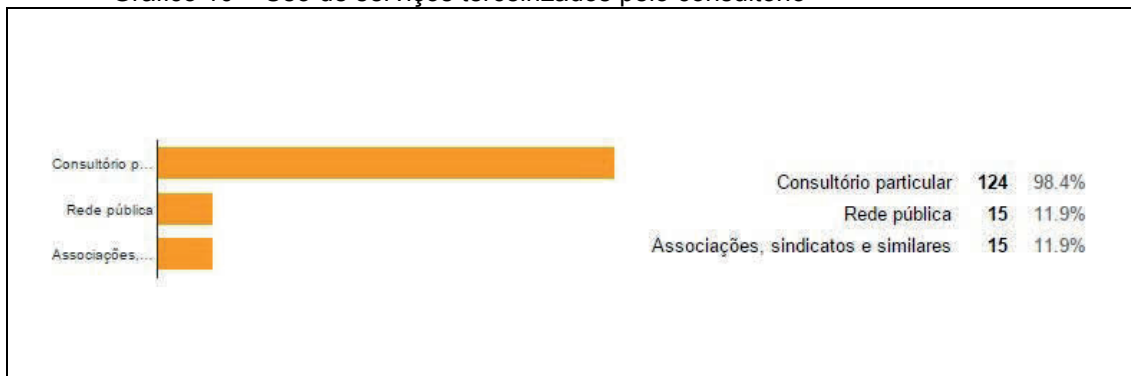


Fonte: Pesquisa de campo (2015).

#### 1.1.10 Uso de serviços terceirizados pelo consultório

Os serviços odontológicos podem ser exercidos em diversas formas e ambientes profissionais. Onde o exercício desses serviços é mais comumente encontrado são em consultórios particulares, como foi mencionado em 98,4% das respostas. Entretanto, este dado não é excluyente dos seguintes que apresentaram 11,9% na rede pública e 11,9% associações, sindicatos e similares. Os profissionais atuam em diversos lugares, não se dedicando exclusivamente há um consultório particular.

Gráfico 10 – Uso de serviços terceirizados pelo consultório



Fonte: Pesquisa de campo (2015).

Conforme a análise da pesquisa realizada, fica evidenciado que a construção de um modelo de custos para consultórios odontológicos é um fator que pode contribuir na busca de apuração dos custos para os diversos procedimentos odontológicos. Dessa forma, um modelo de apuração de custos, a ser desenvolvido neste trabalho, pode permitir aos cirurgiões-dentistas alguma mensuração de forma mais simplificada.

Como aponta o Sebrae (2013), é muito comum encontrar empresários do segmento da prestação de serviços que apresentam dificuldades na gestão dos custos em suas empresas. Muitas dessas dificuldades podem ser explicadas, segundo Sebrae (2013), em função do desconhecimento de como devem fazer para saber sobre os custos dos serviços, a consideração de que é muito trabalhoso, difícil e complicado controlar, acompanhar e tomar decisões em relação aos custos dos serviços oferecidos e o pensamento de que nem sempre isso ajuda a ganhar mais dinheiro.

## 1.2 OBJETIVO GERAL

Assim, considerando a importância do gerenciamento de custos para o atingimento de uma gestão eficiente em uma empresa prestadora de serviços e a predominância do uso do sistema de custeio por absorção no Brasil, este trabalho objetiva responder a seguinte questão de pesquisa: qual o custo da prestação de serviços, apurado pelo sistema de custeio por absorção, de um consultório odontológico?

Considerando essa questão de pesquisa, esse trabalho tem como objetivo geral o de apresentar, a partir da aplicação do método de custeio por absorção, qual o custo da prestação de serviços em um consultório odontológico.

## 1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Descrever os principais serviços oferecidos por um consultório odontológico;
- b) apresentar as principais vantagens e desvantagens do sistema de custeio por absorção quando utilizado em um consultório odontológico;
- c) apresentar um modelo de apuração de custo de um procedimento na prestação de serviços oferecidos por um consultório odontológico.

#### 1.4 JUSIFICATIVA

Para Lakatos e Marconi (2007), a justificativa é uma exposição sucinta, porém ampla, que apresenta as razões teóricas e práticas que tornam importante a realização da pesquisa.

Essa pesquisa justifica-se, considerando o impacto que a área de serviços para o PIB brasileiro e, de um modo especial, a prestação de serviços odontológicos, considerando a quantidade de profissionais que atuam no Brasil e de consultórios que oferecem seus serviços. Teoricamente, o trabalho se justifica, por um lado, tendo em vista a parca quantidade de pesquisas aplicadas à gestão de custos na área odontológica, por outro, a importância prática do trabalho aplicado num caso de um consultório odontológico, permite trazer a realidade da prestação de serviços profissionais para o âmbito acadêmico.

A dissertação está estruturada em quatro capítulos. O capítulo 2 apresenta o histórico da Odontologia de seus primórdios até os dias atuais, buscando contextualizar a fecunda necessidade da sociedade na busca da saúde. Ampliando com isso o aumento da longevidade e de melhores condições sanitárias da população. O capítulo 3 versa sobre os modelos de custos e suas características e especificidades, buscando compor uma comparação dos padrões de custeio mais utilizados no mercado. Já o capítulo 4 apresenta um esboço de um modelo de custo por absorção aplicado no procedimento odontológico restaurador com resina fotopolimerizável - Classes II ou IV. Ao final, são apresentadas as conclusões do modelo de custo por absorção e suas possibilidades.

## 2 ODONTOLOGIA

A Odontologia é a uma das ciências da saúde a qual estuda e trata as doenças relacionadas ao aparelho estomatognático<sup>3</sup>, formado pela face, cavidade bucal e pescoço. O conhecimento acumulado nos últimos anos possibilitou a divisão desta ciência em áreas, entretanto os cirurgiões dentistas, mesmo especialistas, não se dissociam das outras áreas da saúde, visando essencialmente a recuperação e prevenção das doenças da boca dos indivíduos.

### 2.1 HISTÓRIA DA ODONTOLOGIA

Na Pré-História, a Odontologia, era denominada como Arte Dentária, porém seus registros mais antigos datam de 3500 a.C., na Mesopotâmia, onde é possível observar, nas inscrições da época, uma menção do que seria o verme responsável pela destruição da estrutura dentária, o gusano dentário (ROSENTHAL, 2001).

De acordo com Almeida, Vendúscolo e Mestriner Junior (2002), a profissão odontológica foi construída no decorrer dos tempos, primeiramente foi exercida por sacerdotes e médicos para, que, na sequência, foi relegada às mãos de pessoas desqualificadas, até encontrar um segmento profissional que se dedicasse a ela.

Nos primórdios da Odontologia, dificilmente, poderia estabelecer uma divisão concreta entre a Medicina e a Odontologia. Essa impossibilidade explica-se pelo fato de que na história das ciências médicas, tanto a Medicina, enquanto CiênciaMater, quanto a Odontologia, que teve nela seus primórdios, nasceram em épocas pré-históricas, quando o homem primitivo teve suas primeiras dores (ALMEIDA; VENDÚSCOLO; MESTRINER JUNIOR, 2002).

As primeiras documentações terapêuticas sobre as infecções da cavidade bucal, de acordo com Rosenthal (2001), são encontradas nos papiros egípcios, sendo que a Medicina egípcia pode ser situada entre a concepção demoníaca e sobrenatural dos povos mesopotâmicos e a interpretação racional e científica que nasce da escola de Hipócrates<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> Segundo Neto (2006) o aparelho estomatognático é uma entidade fisiológica, funcional, perfeitamente definida e integrada por um conjunto heterogêneo de órgãos e tecidos, envolvidos nos atos funcionais como: fala, mastigação e deglutição dos alimentos, e nos atos parafuncionais como: apertamento dentário e bruxismo. Esse aparelho tem como funções.

<sup>4</sup> Pesquisador notável no campo da saúde, nascido na Grécia em 460 a.c. e considerado o "pai da medicina".



### 2.1.1 Odontologia no mundo

Os seres humanos vêm sofrendo problemas dentais desde os tempos mais remotos, buscando grande diversidade de remédios para seu alívio. Os primeiros terapeutas dentais eram médicos, mas já na Idade Média os cirurgiões barbeiros europeus se especializavam no tratamento dos dentes<sup>5</sup>. Estes profissionais aprendiam à custa de tentativa e erros, embora também por meio da observação (MALVIN, 1998).

Para a formação da Arte Dentária Romana, a colaboração grega e egípcia, foi de notável importância a Lei das XII Tábuas, cerca de quatro séculos antes de Cristo, onde havia permissão para o emprego do ouro em trabalhos dentários, sendo o mesmo negado para outros fins (CUNHA, 1952).

#### 2.1.1.1 Evolução da Odontologia no mundo

Segundo Just (2004), a Odontologia apresentou três períodos de mudanças:

- a) Antiguidade: Pré-história à Albucassis (até 1050): Nesta época surgem as primeiras referências encontradas nas escavações sobre problemas dentários e tratamentos rudimentares;
- b) Idade Média – Albucassis à Fauchard (1728): A partir de Pierre Fauchard, o ofício de dentista começa a existir, marcado pela publicação em “*Le Chirurgien Dentiste*” (O Cirurgião-dentista), por este motivo ficou conhecido como “Pai da Odontologia”. Neste período, ocorreram diversas publicações e foi fundado o primeiro curso na Universidade de Oxford;
- c) Tempos Modernos – De Fauchard à atualidade: Neste período, os primeiros motores específicos para a Odontologia foram descobertos. Foi criada a definição e divisão do atendimento em especialidades: tratamento gengival (periodontia), reabilitação através pinos intraósseos (implantodontia), tratamento de canal (endodontia), atendimento odontológicos em crianças (odontopediatria), etc.

---

<sup>5</sup> Dente, do latim *dentis*, é o corpo duro que se encontra nas mandíbulas e nos maxilares do ser humano cuja função principal é mastigar alimentos. A parte visível do dente chama-se coroa e está recoberta por esmalte, e internamente por dentina e polpa.

Na visão de Malvin (1998), na base do progresso da medicina durante os séculos XV e XVI, surge o renascimento da anatomia. Nesse período os artistas incutem um novo interesse pelo corpo humano, de cujo estudo procedia exatidão de suas obras. Leonardo da Vinci (1452-1519) estudou o crânio com grande detalhe. Entretanto, o primeiro anatomista dental, também discípulo de Vesálio<sup>6</sup>, foi Bartolomeu Eusachio, também chamando Eustáquio (morto em 1574). Eustáquio deu importantes contribuições, entre as quais encontram-se a descrição da trompa de Eustáquio, o nervo abductor, e os músculos da garganta e pescoço. Sua maior realização foi preparar para publicação em 1563, o *liberllus de dentibus* (Opúsculo sobre os dentes), o primeiro livro dedicado exclusivamente à anatomia e histologia dos dentes. Dividindo em trinta capítulos, reunia todos os conhecimentos existentes em morfologia dental, histologia, e fisiologia, com descrições dos dentes, sua circulação sanguínea e suas câmaras pulpares, além da forma de crescimento.

Segundo Malvin (1998) a Odontologia moderna tem sua maior dívida com um francês Pierre Fauchard<sup>7</sup>, que sintetizou tudo o que se sabia no Ocidente sobre Odontologia, unificou e ordenou estes conhecimentos, beneficiando assim todos os profissionais desta especialidade. Separou com eficácia a Odontologia do campo, mais ampla, da cirurgia e sobretudo do ofício do boticão<sup>8</sup>, equiparando-as a uma profissão independente, com seu próprio campo devidamente circunscrito de deveres e serviços e seu próprio nome.

### 2.1.2 Odontologia no Brasil

Segundo Cunha (1952), no período pré-colonização, pouco pode ser referenciado sobre a Odontologia na época pré-colombiana, isso porque o estado de civilização era rudimentar, tendo em vista, que os habitantes locais encontrados eram primitivos e os cuidados com a saúde bucal eram poucos.

A Odontologia evoluiu ao longo de sua trajetória assim como as demais ciências da área da saúde, do Pré-cientificismo nos séculos XVI e XVII, até a criação de escolas especializadas na prática odontológica, caracterizando o início da fase científica. Mesmo com a fiscalização vigente em cada época, no Brasil, a atividade

---

<sup>6</sup> Médico belga, Andréas Vesálius é considerado o fundador da anatomia humana e reformador da anatomia animal no século XVI.

<sup>7</sup> Cirurgião militar nascido na Bretanha em 1678 que cunhou a expressão “cirurgião dentista”.

<sup>8</sup> Espécie de alicate utilizado pelos dentistas para extrair dentes.

da Odontologia, esteve por muitos anos aos cuidados de escravos, negros e mulatos desqualificados de técnicas (FERNANDES, 2004). O "Barbeiro" e o "Sangrador" são termos empregados até meados do século XIX. O Barbeiro além de cortar e pentear os cabelos e barbear, fazia curativos em vários tipos de ferimentos e, operações cirúrgicas de baixa complexidade. Começaram a atuar na boca, por terem grande agilidade manual, fazendo também extrações dentárias, porque muitos cirurgiões, por receio e desconhecimento não intervinham. Já o Sangrador realizava sangrias, prática muito comum através de sanguessugas e ventosas. Esses práticos atuavam na clandestinidade apesar do "Cirurgião-Mor" controlar e fornecer licenças especiais a outros tipos de ofícios na cirurgia.

Nesta época, as extrações dentárias eram perigosas, pois muitas vezes, mesmo realizadas por médicos e cirurgiões, ocorriam hemorragias e infecções devido as técnicas utilizadas serem primitivas, sem higiene e com instrumentos inadequados, desta forma colocando em risco a vida do paciente.

Segundo Rosenthal (2001) a partir do século XVII, foi regularizada a prática da Odontologia originada da Carta Régia de Portugal. Desta forma, surgiu a primeira legislação sobre o exercício do ofício da arte dentária no Brasil.

#### *2.1.2.1 Século XVIII*

Neste século, surge pela primeira vez o termo dentista utilizado em documentos do reino, e inicia a Odontologia como profissão no Brasil.

Nas últimas décadas do século XVIII, durante conturbado cenário político nacional, surge Joaquim Jose da Silva Xavier (1746-1792), mais conhecido como Tiradentes, devido ao seu ofício de retirar e substituir dentes aprendido com seu padrinho Sebastião Ferreira Leitão. Sua fama foi reconhecida devido a sua popularidade, reconhecido como Mártir da Independência, e por sua habilidade em tirar dentes e esculpir em marfim para confecção de coroas artificiais (SILVA, M., 1997).

#### *2.1.2.2 Século XIX*

Em 1808, com a transferência da corte de Portugal para o Brasil, propicia o início do desenvolvimento em vários setores, dentre eles a Odontologia. Com o

decreto lei 8.024 de 12 de março de 1881, que regulamentou os cursos das Faculdades de Medicina, instituiu que os cirurgiões-dentistas, que quisessem habilitar-se no exercício de sua profissão, deveriam passar por dois ciclos de exames específicos para a área dentária. Anatomia, histologia e higiene e um outro de operações e próteses para Arte dentária (JUST, 2004). A partir de 1840, chegam ao Brasil profissionais do ramo da Odontologia vindos dos Estados Unidos e da França. Nesta época, muitos brasileiros foram estudar no exterior buscando conhecimento na área.

Ao longo deste século com a criação das Faculdades de Medicina do Império, do Rio de Janeiro e de Salvador, e a partir da promulgação do Decreto Imperial, foi criado o curso de Odontologia em 25 de outubro de 1884. Esta data ficou sendo conhecida como o "Dia do Cirurgião-dentista Brasileiro". No Brasil, o primeiro dentista licenciado foi o francês Dr. Eugênio Frederico Guertin, diplomado pela Faculdade de Odontologia de Paris, logo em seguida, o brasileiro Gregório Raphael Silva recebeu sua carta de dentista.

### *2.1.2.3 Século XX*

A partir do século XX, incrementou-se o desenvolvimento da Odontologia no Brasil através da criação das primeiras faculdades de Odontologia, entretanto, ainda havia "práticos" na profissão. Novas leis foram criadas com objetivo de restringir a formação de novos "práticos" e de regulamentar a recém-criada profissão, a qual ficaria restrita aos portadores de diploma de curso superior em Odontologia. A primeira Escola de Odontologia de São Paulo, foi criada em 07 de dezembro de 1900, e denominou-se no início, Escola de Farmácia, Odontologia e Obstetrícia de São Paulo. Em 1920 foi inaugurada a Universidade do Rio de Janeiro, sendo criada a Faculdade de Odontologia, em 1925, continuando vinculada a Faculdade de Medicina. Somente em 1933, a Faculdade de Odontologia tornou-se autônoma.

Em 17 de janeiro de 1951, através da Lei 1.314, é regulamentado o exercício profissional da Odontologia.

#### 2.1.2.4 *Década de 80 – Socialização da Odontologia*

Na década de 80, durante a VII Conferência Nacional de Saúde (CNS), a Odontologia recebeu destaque e a partir de fóruns nacionais de debates sobre a situação de saúde no Brasil, foi analisado o modelo de prática odontológica brasileira e foram propostas diretrizes para a ação governamental quanto à formação de recursos humanos para a área, tecnologias e estratégias de atenção. Durante a conferência, foi explicitado que a Odontologia brasileira era ineficiente e ineficaz, devido possuir um caráter mercantilista e monopolista, curativo e de baixa complexidade (SILVA, V., 2011). Os anos 80 iniciam com uma instabilidade da economia brasileira, extremada dívida externa, hiperinflação, decadência do regime militar e a pressão por eleições diretas, fazendo com que a década de 80 fosse considerada como a “Década Perdida”.

#### 2.1.3 Odontologia na atualidade e o mercado de trabalho

Segundo o Conselho Federal de Odontologia - CFO (2015), no Brasil existem atualmente 220 cursos de graduação em Odontologia, sendo 23 especialidades reconhecidas. Sendo que a região com o maior número de cursos é a sudeste, com 95 cursos e em segundo lugar a região nordeste com 42 cursos. Já a região sul possui atualmente 40 faculdades, sendo 14 delas localizadas no Rio Grande do Sul e 11 no estado de Santa Catarina. Quanto ao número de cirurgiões-dentistas, no país há atualmente 276.711 profissionais, sendo que somente no estado do Rio Grande do Sul existem 16.934 e em Santa Catarina 10.835, ou seja, 6,12% e 3,92% do total respectivamente.

Segundo Sória (2001) o mercado de Odontologia no Brasil cresce a base de 5,7% ao ano ingressando cerca de 12.000 dentistas a cada ano no mercado. Soma-se a isso, o fato da clientela-alvo da atividade odontológica, constituída basicamente por segmentos das classes média e alta da sociedade não apresentar o mesmo nível de crescimento.

Em Odontologia, nem todas as áreas são clínicas, ou seja, que necessitem de um consultório odontológico equipado ou mesmo utilização de instrumental e materiais de consumo. Neste trabalho, o enfoque é restrito aos profissionais que

realizam procedimentos clínicos, sem a necessidade de uma formação adicional a graduação.

Nesse sentido, os cirurgiões-dentistas são profissionais liberais que exercem suas atividades com pouco conhecimento específico de como gerir seus recursos financeiros, haja vista a distância que existe entre a sua área de formação profissional (ciências biológicas) e a área de administração (ciências sociais aplicadas). Entretanto, apesar de não possuírem formação específica, no cotidiano profissional, acabam exercendo atividades financeiras, ou seja: administração de caixa, de capital de giro, de estoques, de contas a pagar e receber, controle bancário, aplicações financeiras, decisões sobre investimentos, entre outras.

## 2.2 PROCEDIMENTOS

Os procedimentos odontológicos são diversos e seguem tabelas fornecidas, tanto pelo Conselho Federal de Odontologia como por Convênios Odontológicos, podendo ser subdivididos e receber outras classificações.

Cada especialidade possui seus procedimentos característicos, entretanto, alguns podem ser realizados por qualquer cirurgião-dentista após sua formação acadêmica, entre eles:

- a) profilaxia odontológica: caracteriza-se por uma limpeza da superfície dentária de todos os dentes com auxílio de instrumentais pontiagudos e afiados, ou equipamento de ultrassom e bicarbonato de sódio, com a finalização de um polimento dental com uma escova específica ou uma taça de borracha;
- b) restauração dentária: consiste na remoção de tecido cariado ou fraturado e a reconstrução anatômica do mesmo elemento dentário, que pode ser realizado com diversos materiais, para o restabelecimento da estética e função mastigatória e fonatória;
- c) exodontia: procedimento cirúrgico que remove um dente, sob anestesia local e após realiza sutura para haver uma cicatrização local;
- d) endodontia: remoção de tecido cariado e a extirpação da polpa, parte viva do dente, para a desinfecção bacteriana interna e obturação do canal com material restaurador asséptico.

### 2.3 CONSIDERAÇÕES

A palavra Odontologia foi originada do grego odontos (dente) e logus (estudo), ou seja, estudo do dente. A Odontologia não trata apenas dos dentes, mas também de todo o sistema estomatognático<sup>9</sup>. Desta forma, os cirurgiões-dentistas tinham um mercado de trabalho pouco competitivo antigamente, porém com boas perspectivas de trabalho em sindicatos, prefeituras e empresas privadas, além do próspero crescimento dos convênios médicos-odontológicos as oportunidades aumentaram (JUST, 2004).

A formação do cirurgião-dentista, ao longo das últimas décadas, não contemplou as mudanças socioeconômicas, ficando o profissional restrito aos aspectos técnicos e práticos, não percebendo o seu trabalho como um negócio. Desta maneira, considera-se o odontólogo apenas um profissional liberal da saúde desvinculado das atividades econômicas, financeiras e administrativas referentes ao seu consultório.

### 2.4 IMPLANTAÇÃO DE UM CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO

Em um ambiente competitivo, o planejamento estratégico é uma etapa importante, pois existem muitas variáveis que podem ser decisivas para o sucesso ou fracasso do futuro profissional. Localização, público alvo, escolha do projeto arquitetônico e dos equipamentos a serem adquiridos são fundamentais. Devido às limitações de conhecimento na área de custos destes profissionais de saúde, eles normalmente se assessoram com arquitetos que avaliam orçamento do cliente sendo, quase sempre, necessário uma consultoria de um contador para avaliar mais detalhadamente os custos deste negócio.

O mercado odontológico constitui-se basicamente na prestação de serviços oferecidos aos clientes em uma customização suficiente para atender suas necessidades. Além disso, muitas clínicas oferecem produtos tangíveis como venda de escovas, pasta dental, fio dental, além de oferecer conveniência como diversificação das especialidades de tratamento, estacionamento, ambientes planejados, conforto, segurança, facilidades no tratamento como cartão de crédito,

---

<sup>9</sup> Pode ser também definido como um complexo sistema que envolve a participação de estruturas que desenvolve funções orais que tem como base a participação da mandíbula.

cheques pré-datados, enfim, produtos e serviços que complementam a aquisição do serviço principal que é o tratamento odontológico (MELO; ANTONIALLI, 2011).

A profissão liberal, segundo Vasconcelos (2003), é aquela que se caracteriza pela inexistência, em geral, de qualquer vinculação hierárquica e pelo exercício predominantemente técnico e intelectual de conhecimentos especializados, concernentes a bens fundamentais do homem, como a vida, a saúde, a honra e a liberdade. Melchor (2003) advoga que o novo Código Civil não traz uma clara definição de "autônomo", entretanto, o parágrafo único do art. 966, revela quem não é considerado empresário, o que nos permite afirmar que estes são autônomos.

Para comprovar tal afirmativa, o autor cita a lei:

Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa. (Parágrafo único do art. 966, Lei 10.406/02, BRASIL, 2002).

Nessa linha de raciocínio, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2015), para exercer as atividades de profissionais liberais, eles precisam obter registro de autonomia, que é conseguido na prefeitura do município onde residem. Podem ainda constituir uma empresa, com finalidade de prestação de serviço, o que implica, no Brasil, fazer um contrato social, registrado em Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Outra opção é constituir atividades mercantis (comércio ou indústria), nesse caso o registro é feito em Junta Comercial, o que caracteriza outro tipo de serviço: uma atividade mercantil. Nesse sentido, os médicos, advogados, jornalistas, contadores, engenheiros, arquitetos, psicólogos ou dentistas, são exemplos de profissionais liberais. Eles atuam na prestação de serviços, ou seja, oferecerem uma habilidade pessoal (conhecimento técnico) em troca de um valor em dinheiro. Salienta-se que para presente pesquisa o foco do estudo foi os cirurgiões-dentistas, profissionais liberais classificados como autônomos.

#### 2.4.1 Registro do estabelecimento

Toda entidade que exerça a Odontologia de forma direta ou indireta está obrigada a se registrar no Conselho Regional de Odontologia de cada estado em que prestar o serviço (CRO's).



#### *2.4.1.1 Da inscrição da pessoa jurídica juntos aos CRO's*

De acordo com a Lei nº. 4.324, de 14 de abril de 1964 (BRASIL, 1964) e a consolidação das normas para procedimentos nos conselhos de Odontologia, aprovada pela resolução CFO-63/2005, estão sujeitas à inscrição no Conselho Regional em cuja jurisdição estiverem estabelecidas ou exerçam suas atividades e ao registro no Conselho Federal de Odontologia, as empresas que tenham por atividade principal a prestação de assistência odontológica e as empresas que comercializam e/ou industrializam produtos odontológicos.

Para se habilitarem ao registro e à inscrição, estas empresas devem, obrigatoriamente, ter sua parte técnica odontológica sob a responsabilidade de um cirurgião-dentista inscrito.

Entende-se como entidades prestadoras de assistência odontológica, sujeitas a inscrição nos CRO's, toda aquela que exerça a Odontologia, ainda que de forma indireta, sejam elas clínicas, policlínicas, cooperativas, planos de assistência à saúde, convênios de qualquer forma, credenciamentos, administradoras, intermediadoras, seguradoras de saúde, ou quaisquer outras entidades. Entre elas, incluem-se:

- a) clínica, policlínica e posto de saúde: odontológico (consultório); serviço de assistência odontológica a empregados; médico odontológica; mantida por sindicato; mantida por entidade beneficente; mantida por entidade de classe; mantida por associações; de graduação em faculdades e/ou universidades e centros universitários; serviço público odontológico; e, cooperativa de prestação de serviços;
- b) os planos de assistência à saúde: administradora; cooperativa médica; cooperativa odontológica; autogestão; Odontologia de grupo; medicina de grupo; filantropia; e, seguradora de saúde;
- c) os serviços de assistência odontológica de estabelecimentos hospitalares: públicos: municipais, estaduais e federais; privados; e filantrópicos;
- d) as unidades móveis de atendimento público e privado: terrestre; marítima; e aérea.

## 2.4.2 Procedimentos básicos

Os itens encaminhados para processamento na central de material esterilizado ou na bancada da sala clínica devem obedecer a uma sequência lógica:

a) ÁREA CONTAMINADA - Expurgo (Procedimentos prévios):

- recebimento do material contaminado;
- descontaminação prévia. Pré-lavagem em cubas ultrassônicas com desincrustantes ou produtos enzimáticos;
- limpeza do material (lavagem e secagem).

A auxiliar (caso exista) deverá usar avental impermeável e luvas de borracha resistente (comercial), gorro, máscara, óculos e sapato fechado;

b) ÁREA LIMPA (Procedimentos Finais):

- preparo (empacotamento - colocação de fitas indicadoras e/ou integradores químicos);
- desinfecção (física ou química) ou Esterilização (física, química ou físico-química);
- armazenamento do material esterilizado em armário fechado, limpo e seco.

### 2.4.2.1 Vigilância Sanitária: licença de funcionamento

A lei considera os consultórios odontológicos como locais de risco (área crítica) e por isso todas as normas e princípios de biossegurança devem ser seguidos criteriosamente para obtenção do alvará de funcionamento do consultório. Todo consultório odontológico e ou clínica odontológica é obrigado a solicitar a licença de funcionamento perante a Vigilância Sanitária. A licença de funcionamento tem validade por um ano e, no momento da renovação, é feita nova vistoria, que pode ou não ser programada. O cirurgião-dentista que não cumprir as exigências pode receber um auto de infração e ser penalizado, de acordo com a Lei Federal nº 6.437, de 20/08/1977 (BRASIL, 1977). Cada consultório e ou clínica deve receber uma visita anual de um funcionário da Vigilância Sanitária e da fiscalização do CRO. Todo projeto arquitetônico de um serviço de Odontologia público ou privado deve ser avaliado e aprovado pela Vigilância Sanitária local, previamente à execução da obra. Leis e Normas pertinentes:

- a) leis federais: 4324/64 (Sistema CFO/CRO's), 5081/66 (Odontologia), 6710/79 (TPD's), 11889/08 (TSB's/ASB's);
- b) ANVISA: RDC 50, de 21/02/2002 (Planejamento de estabelecimentos de saúde), RDC 307/02 (Manual de Processamento de Artigos e Superfícies em Estabelecimentos de Saúde), RDC 306/2004 (PGRSS); Informações importantes sobre registros;
- c) Portaria GM/MS nº 2616 de 12/05/98 - Controle de Infecção Hospitalar; CONAMA: Resolução 358/2005 - Gerenciamento de Resíduos; Portaria 453 - RX. ABNT NBR 7256 - Portaria GM/MS nº 3.523/88 - RE/ANVISA nº 9/03 - Tratamento de ar em Estabelecimentos Assistenciais de Saúde. NR-32 (Norma Regulamentadora – Ministério do Trabalho);
- d) CFO: Resolução 63/2005 (Consolidação de Normas), Resolução 118/2012 (Código de Ética Odontológica).

#### *2.4.2.2 Código de Defesa do Consumidor*

As empresas que fornecem serviços e produtos no mercado de consumo devem observar as regras de proteção ao consumidor, estabelecidas pelo Código de Defesa do Consumidor (CDC). O CDC foi instituído pela Lei nº 8.078, em 11 de setembro de 1990 (BRASIL, 1990), com o objetivo de regular a relação de consumo em todo o território brasileiro, na busca do reequilíbrio na relação entre consumidor e fornecedor, seja para reforçar a posição do primeiro, seja para limitar certas práticas abusivas impostas pelo segundo.

### 3 GESTÃO DE CUSTOS ODONTOLÓGICOS

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 dentro desse contexto, tendo como um dos elementos fundamentais para o sucesso dos empreendimentos nessa área a gestão de custos.

Custos caracterizam-se, de um modo geral, como medidas monetárias dos gastos com os quais a organização tem que arcar para atingir seus objetivos. Para Rêgo et al. (2010) a gestão de custos trata de como as informações contábeis, financeiras e de vendas podem ser empregadas como ferramentas de apoio à tomada de decisão dentro da organização, como definir preços, conhecer a eficiência dos seus processos e aprimorá-los, eliminar produtos/serviços deficitários, dentre outros benefícios.

Para que se possa gerenciar os custos de um empreendimento, segundo o IOB (1996), é importante que se tenha um entendimento do seu desenvolvimento histórico. As principais etapas evolutivas dos conhecimentos de custos, ainda de acordo com o IOB (1996), podem ter iniciado em princípios da Idade Média e estende-se até meados do século XVIII, compreendendo os sistemas de produção familiar, corporações e doméstico.

Segundo Scherer (2001), as atividades produtivas exercidas por artesãos em seus próprios domicílios, não necessitavam sofisticados controles contábeis para os registros das operações. No início do século XVIII, caracterizado pelo sistema de produção fabril, surgiram os mercados de capitais e as bolsas de valores. Muitas famílias investiram suas poupanças na aquisição de ações, pulverizando a propriedade das empresas em inúmeros acionistas vigilantes aos relatórios contábeis e financeiros das mesmas, não tendo a necessidade de serem representados estes valores na contabilidade financeira, porque não havia critérios jurídicos e fiscais adequados para avaliação dos mesmos.

Para IOB (1996), as autoridades editaram a nova lei das Sociedades Anônimas, a lei 6.404 de 1976, buscando a solução dos problemas contábeis das empresas, a qual propiciou inúmeras alterações comparando-se com a lei anterior em vigor. Em 1977 foi editado o Decreto-lei 1.598, constituindo o marco da contabilidade de custos no Brasil, pois criou a integração da contabilidade de custos com a contabilidade financeira, e estabeleceu critérios para a valorização dos

estoques de materiais, produtos em elaboração e produtos acabados. A partir desse Decreto-lei, as empresas iniciaram a utilizar amplamente o método de custo por absorção, pois ele atende as exigências fiscais, mas com a evolução dos processos de produção e a estrutura de custos das empresas, este método de custeio se tornou limitado.

A evolução dos sistemas de produção, conforme IOB (1996), trouxe para o interior das organizações, que buscam a eliminação de desperdícios, a implantação de sistemas automatizados, ocasionando com isso, o surgimento de inovações nos processos de produção, e fazendo com que os sistemas de custos acompanhassem essas mudanças.

De acordo com Schumpeter (1961), cada nova tecnologia destrói, ou pelo menos diminui, o valor de velhas técnicas e posições mercadológicas. O novo produto ocupa o espaço do velho produto e novas estruturas de produção destroem antigas estruturas. O progresso é consequência deste processo destruidor e criativo. O processo de destruição criativa promove as empresas inovadoras, que respondem às novas solicitações do mercado, e fecha as empresas sem agilidade para acompanhar as mudanças. Ao mesmo tempo, orienta os agentes econômicos para as novas tecnologias e novas preferências dos clientes. Elimina postos de trabalho ao mesmo tempo em que cria novas oportunidades de trabalho e possibilita a criação de novos negócios.

Assim, com a utilização dessas novas tecnologias, as empresas precisam de novos indicadores e conseqüentemente de sistemas de apropriações de custos que sejam favoráveis ao processo de tomada de decisões, neste contexto, o sistema de custeio ABC começa a ser uma escolha mais adequada para as organizações.

### 3.1 PRINCIPAIS TERMINOLOGIAS UTILIZADAS EM CUSTOS

As principais terminologias utilizadas em custos podem ser encontradas, entre outros, nos trabalhos de Martins (2010), Bruni e Famá (2004), Berti (2007), Leone (2000), Bornia (2002).

### 3.1.1 Gastos

Os gastos, segundo Martins (2010), ocorrem em todos os momentos e em qualquer setor da empresa. Este termo é usado para definir as transações financeiras, com que a entidade arca (desembolso), para obter um produto ou serviço qualquer, normalmente representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).

Para Berti (2007), deve-se incluir também os “esforços econômicos” na definição de gastos. Dentro do aspecto contábil, um gasto representaria a promessa de entrega de ativos, normalmente dinheiro. Porém, somente é considerado gasto no momento que existe o reconhecimento contábil da dívida ou da redução do ativo dado em pagamento.

### 3.1.2 Despesas

Segundo o CPC (2009), as despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição de resultado ou de capital aos proprietários da entidade.

Despesas também podem ser definidas como bens ou serviços consumidos direta e indiretamente para obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio da empresa e têm características de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas, portanto, todas as despesas são ou foram gastos, mas alguns gastos muitas vezes não se tornarão despesas, ou só se transformam quando de sua venda.

Conforme Martins (2010), despesa é todo bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. O encargo com a comissão de um corretor de imóveis é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. Já os bens de capital na fábrica, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo, torna-se, na venda do produto feito, uma despesa. Os equipamentos disponíveis em uma secretaria administrativa de uma fábrica, que foram transformados em investimento, têm uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem se classificar, em nenhum momento,

por custo. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.

Sinteticamente, as despesas de uma empresa estão relacionadas aos gastos com bens e serviços, objetivando a manutenção das suas atividades. Elas decorrem do esforço para obtenção de receitas através da venda de produtos ou serviços.

### 3.1.3 Insumos

Os insumos são bens adquiridos para o consumo no processo de produção de novos bens ou de prestação de serviços. Exemplo: material secundário; matéria-prima; embalagens; mão de obra direta ou indireta; combustíveis e outros utilizados para o funcionamento dos equipamentos na produção.

### 3.1.4 Investimentos

Segundo Martins (2010), investimentos são todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são estocados nos Ativos da empresa para baixa (saída) ou amortização (quitação) quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização. A aquisição de bens de capital é um exemplo de investimento de uma empresa.

### 3.1.5 Perdas

Para Vieira (2008), perdas são bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária, que representam a diminuição de um ativo sem que haja a contrapartida de um a receita ou de um ganho.

São itens que vão diretamente à Conta de Resultados, ou seja, são descontados do resultado final após o lançamento das receitas menos as despesas (sobras). As perdas de pequeno valor são consideradas dentro dos custos ou das despesas, sem ser feita separação, pois os valores envolvidos são irrelevantes. Exemplos: perdas de tecido durante a fabricação de camisetas, perda na evaporação de produtos químicos durante a elaboração de um medicamento, são perdas que são lançadas no custo de produção, são perdas previsíveis.

Segundo Martins (2010), perdas são bens ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária. Não se confunde com a despesa, por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita. Exemplos comuns: perdas com incêndios, obsolescência de estoques etc. São itens que vão diretamente à conta de Resultado, assim como as despesas, mas não representam sacrifícios normais ou derivados de forma voluntária das atividades destinadas à obtenção da receita.

O gasto com mão de obra durante um período de greve, por exemplo, é uma perda, não um custo de produção. O material deteriorado por um defeito anormal e raro de um equipamento provoca uma perda, e não um custo. Dessa forma, as perdas anormais são perdas não desejadas e não programadas durante um processo de produção.

#### 3.1.6 Desperdícios

Segundo Vieira (2008), o desperdício pode ser considerado um dos maiores responsáveis pela perda da lucratividade devido à falta de controle e improdutividade, ocasionando um encargo financeiro evitável. São gastos ocorridos nos processos produtivos ou de geração de receitas que podem ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade de bens, serviços ou receitas geradas. Exemplos: trabalho decorrente de defeitos de fabricação; estocagem e manutenção de estoques desnecessários, retrabalhos durante um processo de produção, etc.

#### 3.1.7 Custos

De acordo com Martins (2010), o custo é definido como um gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Diversos sistemas de apropriações de custos são utilizados pelas empresas para diversas finalidades, tais como, apuração do resultado contábil e fiscal, definição de metas orçamentárias, determinação dos preços de produtos, análise de resultados dos negócios por cliente, por produto, enfim, as informações contidas nos



sistemas de custos são utilizadas pelos administradores para tomada de decisões as diversas áreas das organizações.

### *3.1.7.1 Custos fixos*

Segundo Vieira (2008), os custos fixos são aqueles gastos que tendem a se manter constantes nas alterações de atividades operacionais, independentemente do volume de produção. São os custos que têm seu montante fixado não em função de oscilações na atividade, ou seja, sem vínculo com o aumento ou diminuição da produção.

Assim, esses custos permanecem no mesmo valor independentemente da quantidade produzida. Relacionam-se com a capacidade instalada que a empresa possui e seu valor independe do volume de produção, existindo independentemente de a empresa estar produzindo ou parada. De acordo Horngren (1999), um custo fixo é um custo que não se altera em montante apesar de alterações em um direcionador de custo.

Para Schmidt et al. (2015), os custos fixos não se alteram no seu volume monetário total em um determinado período de tempo (curto prazo), independente das mudanças em um determinado intervalo do nível de atividade, porém o custo unitário fixo diminui quando se otimiza a produção do intervalo de atividade.

Desta forma, os custos fixos são aqueles gastos que tendem a se manter constantes nas alterações de atividades operacionais, independentemente do volume de produção. São os custos que têm seu montante fixado não em função de oscilações na atividade, ou seja, sem vínculo com o aumento ou diminuição da produção.

Em relação aos custos fixos, Leone (2000) relata que são custos (ou despesas) que não variam de acordo com o número de unidades produzidas. Isto é, o valor total dos custos permanece praticamente igual. Por exemplo: o aluguel mensal de um consultório odontológico, ele é um custo fixo mensal, independentemente do número de atendimentos realizados.

### 3.1.7.2 Custos variáveis

Custos variáveis são os que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda. Quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais. São os valores consumidos ou aplicados que têm seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa. Segundo Horngren (1999), um custo variável é um custo que se altera em montante em proporção às alterações num direcionador de custo. Um direcionador de custo é qualquer fator que afeta os custos totais.

Segundo Leone (2000), os custos variáveis são os Custos (ou Despesas) que variam de acordo com os volumes das atividades. Os volumes das atividades devem estar representados por base de volume, que são geralmente medições físicas. Custo variável é aquele que varia com o volume de qualquer atividade que tenha sido escolhida como referência. Atende ainda ao fato de que o custo variável no total é variável, mas, quando considerado como custo unitário diante do quantitativo da base de volume, ele é fixo.

### 3.1.8 Gestão de custos

Kaplan (1999) ressalta que as empresas precisam mudar o sistema de determinação de custos, quando verificam que os custos indiretos (fixos), estão crescendo à medida que o tempo vai passando, período após período, isto sinaliza que elas não compreendem os fatores que influenciam estes aumentos nos custos indiretos (fixos), estes custos indiretos podem ser os de produção, administração, vendas ou distribuição.

A falta de um modelo de gestão que contemple o gerenciamento de custos pode levar os empresários, segundo o Sebrae (2013), a situações muito preocupantes, considerando que qualquer atividade empresarial administrada sem que seus proprietários tenham domínio sobre os custos do negócio, está sujeita a situações muito desfavoráveis, que podem até levar encerramento da atividade. Possuir o domínio sobre os custos de uma atividade de prestação de serviços é importante, pelo menos, por três razões apontadas pelo Sebrae (2013): identificar e saber quanto custam os serviços oferecidos, tomar as decisões mais adequadas no

enfrentamento da concorrência e conhecer os resultados obtidos com as vendas de serviços realizadas.

Essa falta de gerenciamento de custos na área da saúde, pode ser corroborada por Mendes (2011), ao afirmar que o aumento dos custos no setor de saúde é decorrente de vários fatores, entre eles, a falta de capacitação administrativa dos gerentes e a não implementação de sistemas de controle de custos.

O método do custeio por absorção, segundo Totvs (2015), é o mais utilizado pelas instituições de serviços hospitalares, considerando que possibilita calcular o custo tanto por unidades de serviço quanto por procedimentos e padronizar as informações quanto os custos das unidades hospitalares, tendo como característica apropriar integralmente todos os custos diretos ou indiretos ao produto ou serviço fornecido.

Souza, Lisboa e Rocha (2003), confirmam a predominância do uso do custeio por absorção no Brasil, tanto que em uma pesquisa sobre as práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais, foram analisadas 49 empresas, sendo que desse total, 39 (79,6%) adotam o custeio por absorção, 5 (10,2 %), empresas utilizam o custeio variável, 3 empresas (6,1%) o custeio ABC e 2 (4,1 %) empresas não adotam nenhum método de custeio predeterminado.

O sistema de custeio por absorção, segundo Martins (2010), é o mais utilizado na prestação de serviços hospitalares no Brasil, muito embora a utilização de informações de custos ainda não seja uma prática muito disseminada na área da saúde.

### 3.2 PRINCIPAIS MODELOS DE CUSTEIO

Para a escolha e aplicação de um modelo de custeio que pode ser utilizado na definição dos custos de procedimento odontológicos, é importante que se entenda quais são os principais modelos de custeio utilizados pelas organizações. Segundo Martins (2010), custeio significa método de apropriação de custos. O método escolhido por uma empresa determina quais os custos que serão considerados no momento da apuração do custo de um produto fabricado ou de um serviço prestado.

De acordo com Dutra (1989), os sistemas de apuração de custos, que podem ser utilizados nas empresas, são dependentes da forma de produção, de comercialização empregada em cada empresa, bem como que tipo de produto ou de serviço oferecido aos clientes.

### 3.2.1 Método de custeio por absorção

O método de custeio por absorção, conforme definem Perez Junior, Oliveira e Costa (1999), inclui os elementos diretos e indiretos das aplicações feitas, para que se consigam um produto ou um serviço, assim como, os elementos variáveis e aqueles também fixos.

Para Leone (2000), para a apropriação de custos, seria adequado o uso do custeio por absorção, por ser aquele define como o que inclui todos os custos diretos e indiretos. Por esse custeio são atribuídos ao produto os custos vinculados diretamente ao mesmo e ainda são repassados a ele os custos indiretos referentes às tarefas e esforços vinculados indiretamente ao produto.

Desta forma, para Leone (2000), o método de custeio por absorção é aquele que inclui todos os custos diretos e indiretos de fabricação de um período das suas diferentes atividades industriais ou serviços elaborados pela empresa e irá passar por um critério de rateio para determinar a rentabilidade de cada atividade. Serão considerados os custos diretamente vinculados ao produto (custos diretos), os que se referem à tarefa de produção em geral (custos indiretos) e os gastos relativos ao esforço de fabricação.

O custeio por absorção, conforme define Martins (2010), é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Segundo Schmidt et al. (2015), as principais características do custeio por absorção são:

- a) é o sistema de custeio que apropria aos produtos ou serviços tanto os custos diretos como os custos indiretos ocorridos na atividade de produção ou prestação de serviço;

- b) é o sistema de custeio que por consequência do exposto no item anterior apura um custo total do produto, mercadoria ou serviço;
- c) é o sistema de custeio que apura um "resultado" do produto, mercadoria ou serviço;
- d) é um sistema de custeio mais voltado ao enfoque interno, considerando ser o preço de venda uma função predominantemente de custos e não do mercado.

Na visão de Leone (1996), o método de custeio por absorção possui as seguintes vantagens:

- a) considera o total dos custos dos produtos;
- b) formação de custos para estoques;
- c) atende a legislação fiscal e deve ser usado quando a empresa busca o uso do sistema de custos integrados a Contabilidade;
- d) permite a apuração de custos por centros de custos, pois quando os custos forem alocados aos departamentos de forma adequada, possibilita o acompanhamento do desempenho de cada centro de custos;
- e) permite a apuração do custo total de cada produto ao absorver todos os custos de produção.

Como desvantagens, o custeio por absorção, caracteriza-se por:

- a) utilizar rateios para distribuir os custos entre os departamentos e ou produtos, nem sempre com critérios objetivos;
- b) poder elevar artificialmente os custos de alguns produtos;
- c) não evidenciar a capacidade ociosa da entidade;
- d) ratear sempre arbitrariamente, podendo incutir distorções.

### *3.2.1.1 Custo padrão*

O custo-padrão é o custo que representa o que determinado serviço deveria custar em condições normais de eficiência do uso do material direto, da mão de obra e dos equipamentos. Dito de outra forma é o custo mais provável de se esperar.

Segundo Bruni e Fama (2004) custos padrões podem ser usados na aferição de desempenho, na elaboração de orçamentos, na orientação de preços e na

obtenção de custos significativos do produto. Utiliza-se o custo-padrão justamente por ser difícil mensurar todas as variabilidades do processo. Toma-se o que é padrão e calcula-se o custo para essa situação. No caso do consultório, o custo-padrão estará subentendido nos tempos de mão de obra, de hora-máquina e nos insumos utilizados. Ou seja, os dados coletados são padrões dos serviços de limpeza, consulta, restauração amálgama e extração. Lembrando que a consulta é um processo que está dentro do atendimento, descrito como “exame clínico”.

Para calcular o custo-padrão serão identificados os materiais, mão de obra e máquinas diretamente envolvidas e posteriormente, fazer o rateio dos custos indiretos. Pela média demandada, pode-se saber qual o custo unitário de cada serviço prestado.

### 3.2.2 Custeio Baseado em Atividades – ABC

Segundo Martins (2010), o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

O ABC pode ser aplicado, também, aos custos diretos, principalmente à mão de obra direta, e é recomendável que o seja; mas não haverá, neste caso, diferenças significativas em relação aos chamados “sistemas tradicionais”. A diferença fundamental está no tratamento dado aos custos indiretos. Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, em muitas indústrias os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em termos relativos, comparativamente aos custos diretos (destes, o item mão de obra direta é o que mais vem decrescendo).

Outro fenômeno importante a exigir melhor alocação dos custos indiretos é a grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta que vem ocorrendo nos últimos tempos, principalmente em alguns setores industriais. Desta forma, a importância de um tratamento adequado na alocação dos custos indiretos de produção aos produtos e serviços, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções. Estas dependerão dos dois fatores: proporção de custos indiretos no total e diversificação das linhas de produto.

Para Ching (1997) por sua vez, define o sistema de custeio ABC como um sistema que descreve a forma como uma empresa emprega tempo e recursos para atingir determinados objetivos, rastreando os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas, verificando como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos, avaliando o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

### 3.2.3 Principais semelhanças e diferenças entre o sistema de custeio por absorção e o ABC

Segundo Perez Junior, Oliveira e Costa (1999), o sistema de custeio ABC somente se utiliza de critérios de rateio como última alternativa no que consiste na distribuição de gastos indiretos às atividades, ou seja, o critério de rateio é utilizado unicamente nos casos em que não seja possível a atribuição de custo para determinada atividade; Identifica os “direcionadores” de custos, o que facilita a identificação de custos necessários, que não agregam valor; Atribui os custos indiretos aos produtos de maneira coerente com a utilização de recursos consumidos para a execução das necessárias atividades.

De acordo com Nakagawa (1995), uma das grandes diferenças entre o sistema de custeio por absorção e o sistema de custeio ABC é o rateio e o rastreamento; o rateio é a forma como os sistemas tradicionais de custeio fazem a apropriação dos custos indiretos de produção aos produtos; alega-se que os mesmos são as principais causas de distorções nos custos dos produtos, provocando inúmeros erros nas decisões dos executivos das empresas.

O modelo do sistema de custeio ABC se assemelha ao modelo do sistema de custeio por absorção por incorporar este a sua estrutura a análise das atividades, mas acrescenta, a esta não só no nível de cada departamento, mas também das relações interdepartamentais dessas atividades, diferenciando-os.

### 3.2.4 Outros métodos de custeio

Outros métodos de custeio, com enfoque em seus direcionadores específicos, são referências para utilização em diversos modos de análise de custo, tais como o

TDABC e o RKW. Conforme os autores abaixo, a utilização destes métodos é determinada a partir das necessidades específicas dos modelos a serem criados.

#### *3.2.4.1 TDABC*

Para Kaplan e Anderson (2007), a demora nos levantamentos de dados e os elevados custos de processamentos do sistema ABC, fizeram com que muitas empresas o abandonaram ou paralisaram sua alimentação. Em virtude desses problemas da versão tradicional do ABC, foi elaborada a nova abordagem para esse sistema: o TDABC ou custeio baseado em atividades direcionadas por tempo. Esse método oferece às empresas uma opção mais simples e prática, que o ABC tradicional, para a determinação do custo e da capacidade de utilização de seus processos e para a apuração da lucratividade dos pedidos, dos produtos e dos clientes.

Para implantar o TDABC em uma organização devem ser analisados os seguintes fatores: crescimento dos custos e das despesas indiretas; competitividade no segmento; diversificação de produtos ou serviços, de processos e de clientes. São encontrados, principalmente, nas empresas prestadoras de serviços. Na visão de Kaplan e Anderson (2007), o TDABC demanda apenas a estimativa de duas variáveis para sua aplicação: o custo de fornecimento de recursos a uma determinada atividade e o tempo requerido para executá-la. E, é nesse aspecto, para eles, que reside uma das grandes vantagens do TDABC sobre o convencional, pois, minimiza o subjetivismo, o tempo e os custos para implementação e manutenção dessa metodologia de custeio.

Para Schmidt et al. (2015), o TDABC além de ter o processo de implantação simplificado em relação a outros modelos de custo, proporciona informações mais precisas dos consumidores de custos, identificando oportunidades de ganhos com a eliminação de desperdícios, gerados com a alocação de recursos além da capacidade demandada.

#### *3.2.4.2 RKW*

O método RKW teve sua origem na Alemanha, no início do século XX, e encontra diversas denominações na literatura, pois de acordo com Bornia (2002),



pode ser chamado de Método dos Centros de Custos, Método das Seções Homogêneas, Mapa de Localização de Custos e, conforme Vartanian (2000), Custeio Pleno. No Brasil o método é mais conhecido pela sigla RKW, que representa as iniciais de um antigo conselho governamental alemão para assuntos econômicos (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*). De acordo com Martins (2010), o modelo original do RKW considera o custo de oportunidade, referindo-se à remuneração do capital próprio. O referido autor destaca a utilidade do método em considerar o rateio dos custos e despesas totais, expressando que dessa forma é possível chegar ao valor de “produzir e vender”, bastando então acrescentar o lucro desejado para se obter o preço de venda final.

Conforme Schmidt et al. (2015), o método RKW considera como sendo custo apenas os custos de transformação (mão de obra direta e custos indiretos de fabricação), desconsiderando dos custos o total da matéria-prima consumida no processo produtivo. Para ele, um centro de custo, de modo geral, pode ser classificado em direto, que atuam diretamente na produção, e indireto, que presta serviços de apoio aos centros diretos e a toda empresa.

Segundo Bornia (2010), os centros de custos são determinados considerando que: a localização, quando estruturas da empresa se encontram em locais diferentes, sendo que cada local pode ser um centro de custos; o organograma da empresa, ponderando que cada setor pode ser um centro de custos; as responsabilidades, que são conferidas a cada gerente podem ser consideradas centros de custos; e a homogeneidade, que influencia diretamente na qualidade da alocação dos custos aos bens ou serviços.

Para estabelecer uma regra para a distribuição dos custos para os centros de custos, segundo Schmidt et al. (2015), deve-se levar em consideração o consumo efetivo dos recursos. Desta forma, como nos outros métodos, a busca da melhor informação de custos deverá estar restrita e limitada ao custo para obter essa informação, isto é, relação custo x benefícios.

Como a estrutura analisada é pequena, apesar da grande quantidade de serviços oferecida, não há como identificar centros de custo para o rateio dos custos indiretos. Deve-se ter cuidado nos critérios de rateio para evitar arbitrariedades. A metodologia de esquema básico norteará o rateio dos custos indiretos: Separação dos custos e despesas, Apropriação dos custos diretos e Rateio dos custos indiretos. Nesse caso, algumas das despesas serão tratadas como custo no intuito

de melhorar a precificação dos serviços. A maior parte dos materiais utilizada é considerada direta, assim como a mão de obra. Custos de depreciação podem ser diretos ou indiretos (uma máquina para um ou para vários serviços), assim como os de manutenção. A depreciação predial, limpeza, energia elétrica, telefone e demais gastos do consultório serão considerados como custos indiretos.

#### 4 MODELO DE CUSTO PARA RESTAURAÇÃO DE RESINA FOTOPOLIMERIZÁVEL - CLASSES II OU IV

O modelo de custeio escolhido e utilizado neste trabalho, como dito anteriormente, foi o custeio por absorção. Pois apesar de se demonstrar de baixa complexidade aparente, se torna mais usual e com maior facilidade de aplicação e compreensão pelo cirurgião-dentista. Além disso, o modelo de custeio por absorção é uma metodologia que apura o valor dos custos dos bens ou serviços, tomando como base todos os custos da produção, quer sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos e que segue os princípios fundamentais de contabilidade, por isso é o sistema aceito pela legislação comercial e pela legislação fiscal no Brasil.

Em Odontologia, o procedimento restaurador é realizado de diversas formas dependendo do dente (anterior ou posterior) a ser reconstruído, número de faces (lados) que serão manipuladas, profundidade da cavidade e material utilizado para tal finalidade. No modelo, utilizou-se um dente em classe II posterior<sup>10</sup> com duas faces mesial<sup>11</sup> e oclusal<sup>12</sup> e/ou distal<sup>13</sup> e oclusal (lado direito e esquerdo) e dente anterior<sup>14</sup> classe IV, com duas faces de envolvimento mesial e incisal e/ou distal e incisal<sup>15</sup>. Esta é uma classificação que todo cirurgião-dentista utiliza segundo a Classificação Artificial de Black<sup>16</sup>.

Neste modelo de custeio, o cirurgião-dentista é autônomo e sua remuneração será considerada um custo direto variável. De outra forma, para que um novo modelo contemple uma empresa contratando este mesmo profissional deverá ser estipulado um salário fixo, sem participação ou comissão nos lucros, considerado esta remuneração um custo direto fixo.

##### 4.1 CUSTO INICIAL PARA A IMPLANTAÇÃO DO CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO

Os custos iniciais, desconsiderando os custos anteriores como: projeto, planejamento estratégico e estudo de localização do consultório, são oriundos de

<sup>10</sup> São os dentes pré-molares e molares.

<sup>11</sup> Lado do dente mais próximo da linha média da face.

<sup>12</sup> Superfície dentária onde ocorre a mastigação nos dentes posteriores.

<sup>13</sup> Lado do dente mais distante da linha média da face.

<sup>14</sup> São os dentes Incisivos e caninos.

<sup>15</sup> Superfície dentária onde ocorre a mastigação nos dentes posteriores.

<sup>16</sup> Greene Vardiman Black – pesquisador que classificou as cavidades dentárias em 1908.

uma projeção de médio investimento para a aquisição e instalação de um consultório odontológico em Porto Alegre - RS. Estes valores foram pesquisados e orçados em empresas fornecedoras de materiais odontológicos localizadas na Grande Porto Alegre – RS em novembro de 2015.

Quadro 1 – Custo de aquisição e instalação necessários para um consultório odontológico de médio porte em Porto Alegre – RS

ITENS	PREÇO EM R\$
01 Amalgamador	650,00
01 Aparelho p/ Profilaxia	2.719,20
01 Aparelho Rx	4.499,00
01 Autoclave	2.990,00
01 Avental de Chumbo e Caixa Revelação e Biombo	579,00
01 Compressor	2.730,00
01 Conjunto (Equipamento médio)	15.868,00
01 Conjunto de pontas	1.352,00
01 Fotopolimerizador	932,80
01 Geladeira	721,05
Instalação	750,00
01 Conjunto Instrumental	4.200,00
01 Mocho	1.040,00
Móveis (sala de espera, consultório, escritório)	4.150,00
01 Negatoscópio	149,00
01 Óculos de proteção	6,00
01 Óculos de proteção - orange para fotopolimerizador	108,00
01 Torneira elétrica e instalação	150,00
01 Computador Desktop completo com impressora	2.200,00
01 Programa odontológico	99,00
01 Aparelho de ar condicionado	1.289,00
04 Cestos para lixo com tampa	67,00
01 Filtro para água	269,26
01 Extintor de incêndio	142,00
03 Toalheiros	75,00
03 Saboneteiras	153,00

01 Porta papel higiênico	39,90
01 Placa de identificação na entrada do consultório	145,00
<b>TOTAL</b>	<b>48.073,21</b>

Fonte: Adaptado do Valores Referenciais para Procedimentos Odontológicos - VRPO (CRO-RS, 2015).

#### 4.2 CUSTO FIXO MENSAL

Na Quadro 2, foram lançados os custos médios com a contratação do aluguel de uma sala e as despesas mensais correlatas para o funcionamento e manutenção do consultório odontológico. A manutenção dos equipamentos é realizada através de revisões periódicas e conforme necessidades pontuais. O total do custo fixo mensal do consultório, para 08 atendimentos por dia, foi calculado, incluindo o consumo geral mensal (quadro 3), representando a proporção de 1/12 avos dos custos mensais.

Quadro 2 – Custo fixo mensal para 08 atendimentos/dia

Aluguel de sala (36m2) c/ sanitário (Porto Alegre - RS)	700,00
Condomínio	200,00
Impostos e Taxas (IPTU)	32,00
Anuidade das entidades odontológicas ABO – CRO – Sindicato (2015) – Valores do Rio Grande do Sul	73,10
Despesas com telefone + internet + tv a cabo	145,00
Energia elétrica	237,20
Faxineira 1 vez por semana + material de limpeza	95,00
Compra de 02 livros e assinatura de 01 revista científica ou participação em 01 congresso	80,00
Manutenção do consultório	100,00
Consumo geral mensal	438,67
Informática	<u>120,00</u>
<b>Total de 1/12</b>	<b>2.220,97</b>
Rateio por min = Total: 22 dias: 8h :60min	<b>0,210</b>
Depreciação do equipamento	<b>0,026</b>
Cálculo estimado para 08 horas de trabalho diárias (remuneração mínima desejada) R\$ 3.090,00	<b>0,293</b>
Amortização do financiamento calculado a partir do investimento inicial para retorno em 03 anos através do PROGER - Programa de Geração de Renda do Governo Federal – do Banco do Brasil conforme item 4.2.1.	<b>0,150</b>
<b>CÁLCULO FINAL DO CUSTO FIXO</b>	<b>0,679</b>

Fonte: Adaptado do VRPO (CRO-RS, 2015).

#### 4.2.1 Remuneração mínima

O cálculo da remuneração mínima do cirurgião-dentista pelo regime CLT, em 2015, é baseado no salário mínimo regional faixa II de R\$ 1.030,06. Desta forma, foi fixado em 03 salários de R\$1.030,06 totalizando R\$ 3.090,18.

#### 4.2.2 Financiamento para a implantação do consultório odontológico pelo Programa de Geração de Renda do Governo Federal (PROGER)

A taxa de retorno foi calculada a partir de uma projeção de financiamento de aquisição e instalação de equipamentos básicos para um consultório odontológico. Este financiamento foi baseado no Programa de Geração de Renda do Governo Federal (PROGER) (BRASIL, 2015), que é um programa do Governo Federal, cujo

objetivo é promover geração de renda por meio da oferta de linhas de crédito com recursos do Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT) no investimento de longo prazo à pequenos negócios, profissionais liberais, autônomos, recém-formados, cooperativas e associações de produção, e utilizou como agente intermediário, para acesso ao crédito, o Banco do Brasil. Através do simulador, foi calculado o valor do modelo em estudo de R\$ 48.073,21 ao qual foi adicionado despesas vinculadas à concessão do crédito no valor de R\$ 961,46, totalizando o valor do financiamento total de R\$ 49.034,67. Incluindo os encargos projetados, básicos e adicionais ao longo do financiamento totaliza-se R\$ 57.173,73. Amortizando-se mensalmente por uma prestação média de R\$ 1.588,16, a qual é dividida por 22 dias e 08 horas e 60 minutos. Dessa forma, com uma expectativa positiva, o retorno do investimento inicial se dará após os 36 meses de funcionamento do consultório. Momento o qual for quitado o financiamento contratado através das parcelas mensais de amortização incluídas como custo fixo no modelo.

A taxa de juros utilizada neste financiamento foi a TJLP de 7,00%, sendo 5,00% de juros efetivos ao ano.

Data da Primeira Parcela: 01.01.2016.

Custo Efetivo Total (CET) mensal: TJLP + 0,52% efetivos ao mês. E CET Anual: TJLP + 6,47% efetivos ao ano.

Tabela 1 – Parcelas do Financiamento pelo PROGER através do Banco do Brasil

Parcela	Data do Pagamento	Amortização de Principal	Encargos Básicos Projetados	Pgto de Encargos Básicos	Pgto de Encargos Adicionais	Prestação Total	Saldo Devedor
1ª	01.01.2016	1.335,37	186,99	5,19	135,29	1.475,85	46.919,63
2ª	01.02.2016	1.335,37	269,65	12,90	195,41	1.543,68	45.841,02
3ª	01.03.2016	1.335,37	246,41	20,15	178,51	1.534,03	44.731,92
4ª	01.04.2016	1.335,37	257,08	27,94	186,30	1.549,60	43.625,69
5ª	01.05.2016	1.335,37	242,61	35,52	175,79	1.546,67	42.497,42
6ª	01.06.2016	1.335,37	244,24	43,40	177,00	1.555,76	41.362,90
7ª	01.07.2016	1.335,37	230,03	51,06	166,67	1.553,10	40.206,49
8ª	01.08.2016	1.335,37	231,07	59,03	167,45	1.561,85	39.043,16
9ª	01.09.2016	1.335,37	224,39	67,05	162,61	1.565,02	37.865,14
10ª	01.10.2016	1.335,37	210,58	74,84	152,58	1.562,79	36.665,50
11ª	01.11.2016	1.335,37	210,72	82,95	152,71	1.571,02	35.457,90
12ª	01.12.2016	1.335,37	197,19	90,84	142,88	1.569,08	34.228,89

13 <sup>a</sup>	01.01.2017	1.335,37	197,26	99,06	142,95	1.577,37	32.991,72
14 <sup>a</sup>	01.02.2017	1.335,37	190,13	107,32	137,78	1.580,47	31.739,16
15 <sup>a</sup>	01.03.2017	1.335,37	165,16	114,83	119,64	1.569,83	30.454,13
16 <sup>a</sup>	01.04.2017	1.335,37	175,50	123,19	127,19	1.585,74	29.171,08
17 <sup>a</sup>	01.05.2017	1.335,37	162,67	131,32	117,87	1.584,56	27.867,06
18 <sup>a</sup>	01.06.2017	1.335,37	160,59	139,77	116,38	1.591,52	26.552,52
19 <sup>a</sup>	01.07.2017	1.335,37	148,07	148,00	107,29	1.590,65	25.217,22
20 <sup>a</sup>	01.08.2017	1.335,37	145,32	156,55	105,32	1.597,23	23.870,63
21 <sup>a</sup>	01.09.2017	1.335,37	137,56	165,15	99,69	1.600,20	22.507,68
22 <sup>a</sup>	01.10.2017	1.335,37	125,51	173,51	90,94	1.599,82	21.124,32
23 <sup>a</sup>	01.11.2017	1.335,37	121,74	182,21	88,22	1.605,80	19.728,48
24 <sup>a</sup>	01.12.2017	1.335,37	110,02	190,67	79,72	1.605,75	18.312,46
25 <sup>a</sup>	01.01.2018	1.335,37	105,53	199,47	76,48	1.611,31	16.883,16
26 <sup>a</sup>	01.02.2018	1.335,37	97,30	208,31	70,51	1.614,19	15.436,77
27 <sup>a</sup>	01.03.2018	1.335,37	80,33	216,34	58,19	1.609,90	13.965,39
28 <sup>a</sup>	01.04.2018	1.335,37	80,48	225,29	58,32	1.618,98	12.485,22
29 <sup>a</sup>	01.05.2018	1.335,37	69,62	233,99	50,45	1.619,80	10.985,49
30 <sup>a</sup>	01.06.2018	1.335,37	63,31	243,03	45,88	1.624,28	9.470,40
31 <sup>a</sup>	01.07.2018	1.335,37	52,81	251,83	38,27	1.625,47	7.936,01
32 <sup>a</sup>	01.08.2018	1.335,37	45,73	260,98	33,14	1.629,49	6.385,39
33 <sup>a</sup>	01.09.2018	1.335,37	36,80	270,18	26,67	1.632,22	4.816,64
34 <sup>a</sup>	01.10.2018	1.335,37	26,86	279,13	19,46	1.633,96	3.229,00
35 <sup>a</sup>	01.11.2018	1.335,37	18,61	288,44	13,49	1.637,29	1.623,81
36 <sup>a</sup>	01.12.2018	1.335,37	9,06	297,49	6,56	1.639,42	0,00
<b>TOTAIS</b>		<b>48.073,21</b>	<b>5.276,92</b>	<b>5.276,92</b>	<b>3.823,60</b>	<b>57.173,73</b>	<b>-</b>

Fonte: Simulador de financiamento PROGER do Banco do Brasil (BRASIL, 2015).

O quadro 3 explicita o consumo geral mensal fixo de todo o consultório, incluindo-se materiais utilizados em esterilização em autoclave, secretaria, higienizações diversas para atendimento a 08 pacientes por dia. Desta forma, o custo fixo total apurado nesta tabela é incluído como item a ser rateado junto à tabela 2.



Quadro 3 – Consumo geral mensal do consultório odontológico para atendimento a 08 pacientes/dia

ITENS	PREÇO EM R\$
Água oxigenada - Farmax	4,23
Água destilada para autoclave (05 L)	8,99
Álcool a 70°	7,99
Algodão 01 pacote Remer	16,49
Assinatura de 01 revista	40,44
Babador de plástico auxiliar	9,90
Bloco de orçamento	7,00
Bloco receituário	8,00
Bloco de recibo c/ 50 folhas	1,50
Caneta	0,32
Carimbo automático com tinta para 05 anos	0,383
Cartão para marcação de consulta	8,00
Clips	0,80
Copo descartável c/ 250 copos	9,90
Corretivo fita	3,20
Detergente 02 litros	7,00
Embalagem para autoclave (01caixa c/ 200 envelopes)	58,80
Envelope 30 unidades	7,50
Escova e esponja p/ assepsia	6,63
Fósforo/isqueiro	2,28
Gaze - ½ pacote - Cremer	11,39
Glutaraldeido - Glutaron 01 litro	35,29
Hipoclorito de sódio – Rio	5,70
Jaleco descartável - Protege 2 pacotes com10	54,00
Lápis	0,25
Luvas para lavar instrumental - 06 pares	24,00
Óleo lubrificante das pontas e compressor	11,99
Papel higiênico 04 pacotes/meses	6,55
Prontuário	1,90
Sabonete - Proclean ½	6,25
Saco de lixo	24,40

ITENS	PREÇO EM R\$
Solução para limpeza do sistema Sucção-Purevac ½	21,00
Toalha papel	26,60
<b>TOTAL</b>	<b>438,67</b>

Fonte: Adaptado do VRPO (CRO-RS, 2015).

#### 4.3 CUSTO DO PROCEDIMENTO RESTAURADOR COM RESINA FOTOPOLIMERIZÁVEL

A resina fotopolimerizável é um material resinoso com partículas de carga vítrea que a confere resistência e brilho. Este material deve ser introduzido em pequenas porções para que estas propriedades sejam mantidas, desta forma, o mesmo toma presa, endurece, através de luz azul (luz halógena ou LED), denominando-se a técnica de restauração em resina fotopolimerizada.

Para realização do procedimento, são consumidos os materiais conforme listado no Quadro 4. Cada item será utilizado dependendo da dimensão, profundidade e espessura da cavidade a ser restaurada. Desta forma, o consumo de cada material dependerá destas variáveis, sem que ocorra o prejuízo da qualidade, resistência e estética do procedimento. Independente de todos estes aspectos, o profissional sempre utilizará EPIs (equipamentos de proteção individual), luva, máscara e gorro que garantirá tanto a sua segurança, proteção e saúde quanto a do paciente.

Os materiais consumidos podem ser divididos em descartáveis, que serão eliminados após seu uso, dos que serão reutilizados e consumidos totalmente após o uso recomendado ou a critério do cirurgião-dentista a fim de garantir a qualidade do procedimento.

Quadro 4 - Restauração em Resina Fotopolimerizável - Classes II ou IV

Material	Quant	Consumo	Valor	Divisor	Preço Unitário
Adesivo	kit	1/50	55,00	50	1,100
Agulha descartável	100	1	34,90	100	0,349
Anestésico solução	50	1	56,90	50	1,138
Anestésico tópico	12g	1/50	6,23	50	0,125
Base hidróxido cálcio	10	0,25	6,70	40	0,168
Broca diamantada 1 <sup>a</sup> ,2 <sup>a</sup> ,3 <sup>a</sup>	1	1/10	12,90	10	1,290
Broca diamantada para acabamento	2	1/20	3,49	20	0,175
Carbono para articulação	10	1	2,49	10	0,249
Cunha refletiva	20	1/08	19,50	160	0,122
Filme PVC	15m	20cm	2,50	75	0,033
Fio dental	100m	30cm	4,50	33	0,136
Gorro	10	2	5,99	5	1,198
Guardanapo	50	2	2,44	25	0,098
Lençol de borracha	26	1	14,90	26	0,573
Luvas	1 par	2	0,36	x2	0,720
Máscara	50	2	15,90	25	0,636
Pasta de polimento	2g	0,2	15,80	10	1,580
Pincel	100	1	23,18	100	0,232
Ponta seringa	40	1	29,70	40	0,743
Pontas enhance	7	0,5	85,90	14	6,136
Resina fotopolimerizável	4g	2/30	59,90	30	1,997
Sistema de acabamento	Kit	1/200	143,00	200	0,715
Sugador	40	1	3,29	40	0,082
Taça de borracha	1	1/15	1,10	15	0,073
Tira de poliéster	50	1	6,20	50	0,124
				<b>Total</b>	<b>19,790</b>

Fonte: Adaptado do VRPO (CRO-RS, 2015).

Apurando os custos totais finais para o procedimento de Restauração de Resina Fotopolimerizável - Classes II ou IV calcula-se através no seguinte critério:

Apura-se o tempo despendido para realizar o procedimento. Multiplica-se o tempo encontrado pelo valor determinado no centro de custo fixo somando ao

resultado o valor apurado pelo total do custo variável envolvido no procedimento selecionado.

$$\text{Custo do Procedimento} = (\text{Tempo utilizado} \times \text{CF}) + \text{CV}$$

Quadro 5 – Cálculo final do custo do procedimento

Tempo [min]	Custo Fixo (CF) [x]	Custo Variável (CV) [+]	Valor Final [=]
30	0,679	19,790	<b>R\$ 40,15</b>

Fonte: Adaptado do VRPO (CRO-RS, 2015).

Portanto, a apuração dos custos no procedimento “Restauração de Resina Fotopolimerizável” pesquisado adicionado aos custos fixos rateados, incluindo o retorno do investimento inicial do negócio, depreciações, remuneração do cirurgião-dentista e demais custos variáveis, restou para esse modelo o valor de R\$ 40,15 para 30 minutos utilizados para realização deste procedimento. Desta forma, existe a expectativa que este modelo se comportará de forma semelhante em outros procedimentos odontológicos que utilizem os mesmos critérios e variáveis análogas.

## 5 CONCLUSÃO

Esse estudo pode contribuir para que os cirurgiões-dentistas mensurem os custos dos procedimentos de seus consultórios, uma vez que o assunto tratado é de perspicaz colaboração para o sucesso da sua atividade profissional. Vale lembrar que os números encontrados, assim como as análises realizadas na pesquisa, servem de subsídio para a conscientização dos profissionais tanto quanto à importância dos conhecimentos específicos relacionados à própria gestão de custos como também sua aplicação, visando proporcionar melhorias na obtenção dos resultados e suscitando assim maiores ganhos.

Conclui-se que a partir desse estudo, foi identificada a necessidade de elaboração e disseminação de cursos de capacitação de gestão de consultórios para os profissionais odontólogos. Baseando-se na coleta de dados da pesquisa aplicada, fica evidenciado que mais de 60% dos dentistas não possuem capacitação em gestão do seu próprio consultório. Destaca-se ainda que menos de 40% dos profissionais entrevistados baseiam a precificação dos seus serviços nos custos do empreendimento, o que demonstra descontrole financeiro da gestão e, por vezes, falta de coerência entre custo e preço para o consumidor final.

A partir do levantamento de custos para a implantação de um consultório odontológico, chegou-se ao valor total de R\$ 48.073,21, com um acréscimo R\$ 9.100,52, em juros, através do financiamento do PROGER ao longo de 36 meses. Desta forma, a amortização do crédito impactou o cálculo do rateio para o procedimento escolhido, em 0,15 da parcela do cálculo dos custos fixos para o modelo elaborado.

O procedimento escolhido pelo pesquisador, Restauração de Resina Fotopolimerizável - Classes II ou IV, para aplicação do método de custeio por absorção, faz parte da avaliação geral dos custos na prestação de serviço do cirurgião-dentista. Esta avaliação é de extrema importância para o profissional que pretende visualizar os custos, diretos e indiretos, inseridos em cada procedimento, a fim de que se possa alcançar a sustentabilidade econômica do negócio.

Após a aplicação do método de custeio por absorção de modo há verificar o custo da prestação serviços em um consultório odontológico, em específico o procedimento de Restauração de Resina Fotopolimerizável - Classes II ou IV, pôde-

se observar que o custo mensurável da atividade, em um tempo de 30 minutos, é de R\$ 40,15.

A aplicação do método de custeio por absorção se fez popularizar especialmente após o Decreto-lei 1.598/77 tendo em vista que esse método atende as exigências fiscais para as empresas, além disso, também permite ao profissional liberal, de uma forma simplificada, a apuração de custos para mensurar os valores dos procedimentos em sua atividade profissional.

Apesar de não evidenciar a capacidade ociosa dos consultórios e de poder elevar artificialmente os custos de alguns produtos, Martins (2010) e Totvs (2015), confirmam a predominância do método nos serviços hospitalares, principalmente por possibilitar o cálculo do custo tanto por unidades de serviço quanto por procedimentos e padronizar as informações quanto os custos das unidades hospitalares.

Todavia, com os avanços dos processos produtivos e a crescente complexidade das variáveis das empresas, esse método obteve alguns questionamentos, os quais, não interferem no propósito de apuração de custos em um consultório odontológico proposto por este trabalho.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, E. C. de S.; VENDÚSCOLO, D. M. S.; MESTRINER JUNIOR, W. A. conformação da odontologia enquanto profissão: uma revisão bibliográfica. **Revista Brasileira de Odontologia**, Rio de Janeiro, v. 59, n. 6, p. 370-373, 2002.
- BERTI, A. **Contabilidade e análise de custos**. Curitiba: Juruá, 2007.
- BRASIL. **Lei nº 4.324, de 14 de abril de 1964**. Institui o Conselho Federal e os Conselhos Regionais de Odontologia. Brasília, 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4324.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4324.htm)>. Acesso em: 3 out. 2015.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 6.437, de 20 de agosto de 1977**. Configura infrações à legislação sanitária federal. Brasília, 1977. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6437.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6437.htm)>. Acesso em: 3 out. 2015.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Dispõe sobre a proteção do consumidor. Brasília, 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8078.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm)>. Acesso em: 5 out. 2015.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o código civil. Brasília, 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm)>. Acesso em: 2 out. 2015.
- \_\_\_\_\_. Ministério do Trabalho e Emprego. **PROGER**: Programas de Geração de Emprego e Renda. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://proger.mte.gov.br/portalsaep/pages/home.xhtml>>. Acesso em: 2 out. 2015.
- CHING, H. Y. **Gestão baseada em custeio por atividades**: activity based management. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Pronunciamento técnico contábeis 2008**. Brasília: CFC, 2009. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/livro\\_CPC2.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/livro_CPC2.pdf)>. Acesso em: 2 out. 2015.
- CONSELHO FEDERAL DE ODONTOLOGIA – CFO. **Municípios com população**. [S.l.], 2015; Disponível em: <<http://www.croes.org.br/acinf/pdf/sic/cdsXpop.pdf>>. Acesso em: 24 ago. 2015.
- CONSELHO REGIONAL DE ODONTOLOGIA DO RIO GRANDE DO SUL - CRO-RS **Tabela de valores referenciais para procedimentos odontológicos**: VRPO. Porto Alegre, 2015. Disponível em: <[http://www.crors.org.br/main\\_cro.php?t=anuidade/dados\\_vrpo.php&link](http://www.crors.org.br/main_cro.php?t=anuidade/dados_vrpo.php&link)>. Acesso em: 2 ago. 2015.
- CUNHA, E. M. S. **História da odontologia no Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Científica, 1952.

DUTRA, R. G. **Apuração de custos**. Rio de Janeiro: CNI, Departamento de Assistência à Media e Pequena Indústria, 1989.

FERNANDES, D. R. Uma contribuição sobre a construção de indicadores e sua importância para a gestão empresarial. **Revista FAE**, Curitiba, v.7, n.1, p.1-18, jan./jun. 2004. Disponível em: <[http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista\\_da\\_fae/fae\\_v7\\_n1/rev\\_fae\\_v7\\_n1\\_01\\_d\\_ejair.pdf](http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v7_n1/rev_fae_v7_n1_01_d_ejair.pdf)>. Acesso em: 2 out. 2015.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 2, p. 57-63, mar./abr. 1995a.

\_\_\_\_\_. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, maio/jun. 1995b.

HORNGREN, C. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

INFORMAÇÕES OBJETIVAS PUBLICAÇÕES JURÍDICAS - IOB. Temática contábil e balanços. **Boletim IOB**, Porto Alegre, n. 1, 1996.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. **Estatísticas do registro civil**. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/registrocivil/2010/rc2010.pdf>>. Acesso em: 5 out. 2015.

JUST, A. S. **Adequação de um sistema de gestão de custos para uma pequena empresa no ramo odontológico**. 2004. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Gerência da Produção) - Diretoria de Pós-Graduação, Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2004. Disponível em: <<http://www.bib.unesc.net/biblioteca/sumario/000025/000025B0.pdf>>. Acesso em: 5 out. 2015.

KAPLAN, R. Dos custos a performance. **HSM Management**, Barueri, mar./abr. 1999.

\_\_\_\_\_; ANDERSON, S. R. **Custeio baseado em atividades e tempo: o caminho prático e eficaz para aumentar a lucratividade**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. v. 1. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_. **Planejamento, implantação e controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.



MALVIN, E. R. **História ilustrada da odontologia**. São Paulo: Manole, 1998.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento**. São Paulo: Atlas, 1996.

MELCHOR, P. **Direito de empresa no novo Código Civil**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 66, 1 jun. 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/4132>>. Acesso em: 5 nov. 2015.

MELO, A. H.; ANTONIALLI, L. M. **Serviços odontológicos em clínicas de Belo Horizonte: expectativa e percepção dos clientes**. Revista Pensar Administração, [S.l.], v. 1, n. 1, 2011. Disponível em: <[http://revistapensar.com.br/administracao/pasta\\_upload/artigos/a95.pdf](http://revistapensar.com.br/administracao/pasta_upload/artigos/a95.pdf)>. Acesso em: 15 out. 2015.

NAKAGAWA, M. **ABC custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.

NETO, A. J. F. et al. **Roteiro de estudos para iniciantes em oclusão**. Universidade Federal de Uberlândia. 2006. Disponível em: <[http://www.fo.ufu.br/sites/fo.ufu.br/files/Anexos/Documentos/Anexos\\_RoteiroOclusaoCap01.pdf](http://www.fo.ufu.br/sites/fo.ufu.br/files/Anexos/Documentos/Anexos_RoteiroOclusaoCap01.pdf)> Acesso em: 3 dez. 2015.

PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

RÊGO, A. P. G. et al. **Aplicação da contabilidade gerencial no custeio de um consultório odontológico como forma de ganhar vantagem competitiva**. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 30. 2010, São Carlos. **Maturidade e desafios da Engenharia de Produção: competitividade das empresas, condições de trabalho, meio ambiente**. [S.l.], 2010. Disponível em: <[http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2010\\_TN\\_STP\\_115\\_753\\_17069.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2010_TN_STP_115_753_17069.pdf)>. Acesso em: 20 out. 2015.

SCHERER, O. L. S. **Comparativo e análise do sistema de custeio por absorção e o ABC: estudo de caso propondo método de integração em empresa do ramo metalúrgico**. 2001. Dissertação (Mestrado em Administração) - Escola de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2001.

SCHMIDT, P. et al. **Manual de contabilidade de custos**. Porto Alegre: Atlas, 2015.

SCHUMPETER, A. J. **Capitalismo, socialismo e democracia**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1961.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. **Sobrevivência das empresas no Brasil: coleção estudos e pesquisas**. Brasília, 2013. Disponível em: <[http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia\\_das\\_empresas\\_no\\_Brasil=2013.pdf](http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia_das_empresas_no_Brasil=2013.pdf)>. Acesso em: 20 out. 2015.

SILVA, M. **Compêndio de odontologia legal**. Rio de Janeiro: Medsi, 1997.

SILVA, V. M. T. A. **Odontologia no programa saúde da família**: a importância da inclusão das ações de saúde bucal na atenção básica. Campos dos Goytacazes: Pós-Graduação Lato Sensu em Saúde da Família, Faculdade de Medicina de Campos, 2011. Disponível em: <<http://www.fmc.br/tcc11.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2015.

SÓRIA, M. L. Remuneração dos serviços de saúde bucal: formas e impactos na assistência. In: SCHREINER, M. et al. **Gestão financeira em saúde**: remuneração e custos. Porto Alegre: Dacasa, 2001. p. 39-91.

SOUZA, M. A.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 32, maio/ago. 2003.

TOTVS. **Gestão de custos hospitalar por absorção**. [S.l.], 2015. Disponível em: <<http://blog.totvs.com/gestao-de-custos-hospitalar-por-absorcao/>>. Acesso em: 15 out. 2015.

VASCONCELOS, F. A. de. **Responsabilidade do profissional liberal nas relações de consumo**. Curitiba: Juruá, 2003.

VIEIRA, E. T. V. **As ferramentas contábeis e o empreendedorismo no desenvolvimento das micro e pequenas empresas**: o caso das empresas de panificação da cidade de Campo Grande/MS. 2008. Dissertação (Mestrado Acadêmico) - Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Local, Universidade Católica Dom Bosco, Campo Grande, 2008.