

APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE GERENCIAL NO CUSTEIO DE UM CONSULTÓRIO ODONTOLÓGICO COMO FORMA DE GANHAR VANTAGEM COMPETITIVA

Anderson Pierre Gomes Rêgo (UFRN)

andersonpgr@yahoo.com.br

Monique Gomes de Araujo (UFRN)

niquinha3000@yahoo.com.br

Renata Fernanda Medeiros Queiroz (UFRN)

renata.fmq@gmail.com

Monick Alexandre da Silva (UFRN)

monick_alexandre@hotmail.com

Alan Kardec Galvão Júnior (UFRN)

alan_junior86@yahoo.com.br



Este artigo tem como objetivo realizar o método de custeio por absorção para analisar a precificação dos serviços mais demandados em um consultório odontológico da capital do Rio Grande do Norte. A metodologia utilizada foi pesquisa exploratória e descritiva, tendo como base visita técnica e entrevistas, buscando coletar os dados necessários para o trabalho. A partir do estudo, foi possível identificar a significativa participação da mão-de-obra na estrutura dos custos. Buscando uma otimização desse recurso, foi realizada uma projeção da demanda, obtendo assim um resultado satisfatório e alcançável. Por fim, foi possível verificar a importância de se ter um controle dos custos, a fim de ter um critério de precificação, ganhar competitividade no mercado e aumentar a margem de contribuição

Palavras-chaves: Sistema de custeio, Custos, Consultório odontológico.

1. Introdução

A gestão de custos tem se mostrado imprescindível nas empresas que procuram obter controle e vantagem competitiva. Custos são medidas monetárias dos sacrifícios com os quais a organização tem que arcar para atingir seus objetivos. 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 determinar preços, saber a eficiência dos seus processos e melhorá-los, descartar produtos/serviços deficitários, dentre outros benefícios.

O propósito deste trabalho é tentar aplicar os conhecimentos de Contabilidade de Custos em uma empresa que presta serviços odontológicos, afim de que ela possa melhorar a forma de gerir seus serviços, relacionando preço a custos.

Portanto, o trabalho terá como base a realização de custeio dos serviços mais representativos do consultório odontológico, sendo estes escolhidos através do volume de saída. Com a mensuração dos custos unitários será possível atribuir parâmetros às decisões do proprietário, contribuindo assim, para a melhoria da gestão de seu consultório/empresa.

Além de relacionar os diferentes sistemas de apuração de custos com a realidade da empresa e selecionar o método mais apropriado, a idéia é tornar essa informação útil, tanto para calcular a viabilidade dos serviços quanto o ponto de equilíbrio desses serviços.

O objeto de estudo é um consultório odontológico particular localizado na Zona Sul de Natal-RN. Rebelatto (2004) afirma que os custos assumem uma importância crucial em qualquer negócio. Conforme tal citação foi possível verificar a importância de se ter um controle dos custos, a fim de obter um critério de precificação, ganhar competitividade no mercado e aumentar a margem de contribuição.

2. Definição dos objetos de custeio

Dentre uma gama de 12 serviços, foram selecionados três, cujo critério de escolha foi quantidade demandada. Para saber a relação entre os serviços e a quantidade total, foi consultada uma planilha dos serviços realizados de Janeiro a de Março de 2010.

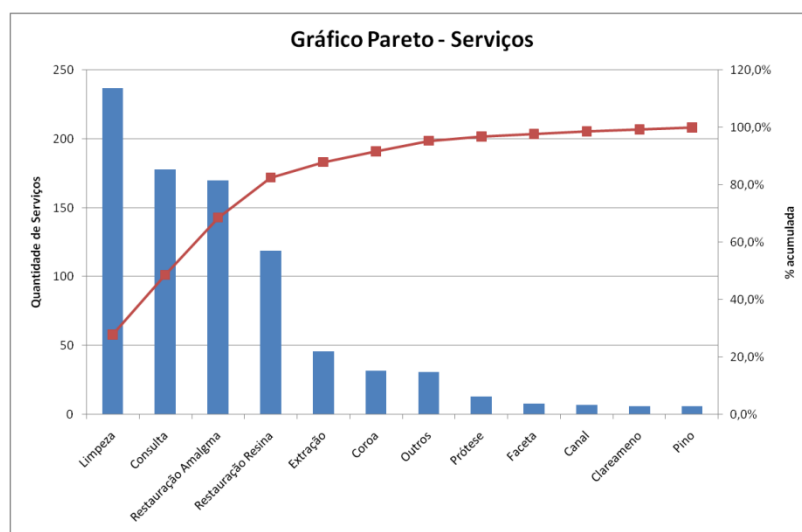


Gráfico 1 - Escolha dos serviços pelo gráfico de Pareto

O gráfico 1 mostra que a limpeza, consulta, restauração amálgama e restauração resina foram os serviços que representaram a maior parcela da demanda nos últimos meses. O proprietário acrescentou que esse é o comportamento da demanda ao longo do ano. Através de conversas e do conhecimento do processo, decidiu-se custear a extração ao invés da restauração com resina, visto que, esta tem um comportamento muito similar ao da restauração amálgama, cuja principal diferença corresponde ao material utilizado nos dois serviços, um utiliza resina e o outro amálgama.

A partir da porcentagem acumulada dos serviços, tem-se que os serviços escolhidos a serem custeados foram, portanto, limpeza, consulta, restauração amálgama e extração, representam 74% da demanda total de procedimentos no período analisado.

3. Metodologia

A metodologia do trabalho usou a gestão de processos e um modelo de custeio para apurar o custo final dos serviços propostos acima. Para isso, os dados foram coletados, levados a planilhas e manipulados a fim de obter o custo final.

Inicialmente foi realizada uma pesquisa exploratória, para levantamento bibliográfico e embasamento teórico, a fim de levantar informações teóricas quanto ao método de custeio, o segmento de mercado e técnicas de coleta de dados.

A pesquisa descritiva foi utilizada com o objetivo de descrever as características e relações das variáveis, como tempo, quantidade e gastos com os recursos utilizados.

Com a finalidade de coletar os dados e conhecer os serviços do consultório, foi realizada a análise por meio da observação *in loco*. As interrogações diretas foram direcionadas pela ação conversacional.

Para a realização do custeio, é imprescindível ter pleno conhecimento do processo, para que os custos sejam atribuídos da melhor maneira possível. Buscou-se identificar as a seqüência das atividades, os tempos de máquina, hora de trabalho dos envolvidos na operação, identificação de equipamentos, instrumentos, insumos, entre outros dados relevantes para o custeio.

De acordo com Marconi e Lakatos (2006) as técnicas a serem utilizadas na coleta de dados podem ser documental, em que a fonte dos dados consiste em documentos primários ou secundários, ou observacional, a qual faz uso dos sentidos para a obtenção de determinados fatos da realidade.

4. Apuração dos Custos

4.1 Seleção do modelo de custeio

Segundo Martins (2003), 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.

Dentre os métodos de custeio existentes, decidiu-se utilizar o custeio por absorção e o método do custo padrão. O custeio por absorção é básico e de fácil gerenciamento.

“O custeio por absorção 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” (PEREZ e COSTA, 1999)

Conforme 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.

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 maneira é o custo mais provável de se esperar.

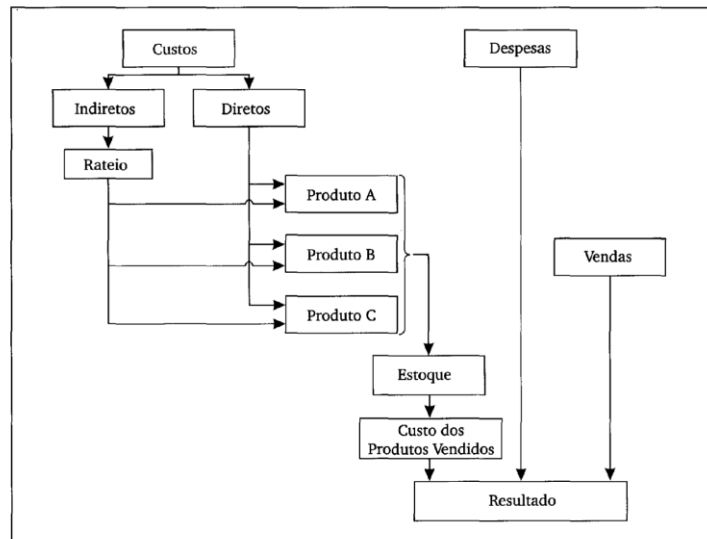
Segundo Bruni e Fama (2004) custos padrões podem ser usados na aferição de desempenho, na elaboração de orçamentos, na orientação de preços e na obtenção de custos significativos do produto.

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.

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. A figura 1 representa o esquema básico da metodologia na organização:



Fonte: Martins (2003)

Figura 1 – Custo por absorção – esquema básico

4.2 Levantamento dos Tempos de Processo

Foram mensurados os tempos-padrão (em minutos) de mão-de-obra e de máquinas usadas nos processos a fim de identificar possíveis relações de causa-efeito nos gastos totais, como a contribuição da mão-de-obra direta e indireta, depreciação e energia elétrica nos serviços prestados.

c.1) Restauração

| | |
|-------------------------|-------|
| Tempo do processo | 23,33 |
| Tempo do H-H | 23,33 |
| Tempo do H-H Secretária | 2,5 |
| Tempo do H-H Dentista | 20,83 |
| Tempo de Hora - Máquina | 6,5 |

Tabela 1 – Tempos-padrão da Restauração

c.2) Limpeza

| | |
|-------------------------|------|
| Tempo do processo | 28,5 |
| Tempo do H-H | 28,5 |
| Tempo do H-H Secretária | 2 |
| Tempo do H-H Dentista | 26,5 |
| Tempo de Hora - Máquina | 8 |

Tabela 2 – Registro dos tempos-padrão da Limpeza

c.3) Extração

| | |
|-------------------|----|
| Tempo do processo | 25 |
|-------------------|----|

| | |
|-------------------------|----|
| Tempo do H-H | 21 |
| Tempo do H-H Secretária | 2 |
| Tempo do H-H Dentista | 19 |
| Tempo de Hora - Máquina | 0 |

Tabela 3 – Registro dos tempos-padrão da Extração

c.4) Consulta

| | |
|-------------------------|----|
| Tempo do processo | 28 |
| Tempo do H-H | 28 |
| Tempo do H-H Secretária | 1 |
| Tempo do H-H Dentista | 27 |
| Tempo de Hora - Máquina | 0 |

Tabela 4 – Registro dos tempos-padrão da Consulta

Percebe-se que os tempos de processamento dos serviços são muito parecidos, principalmente os de H – H. Isso mostra que gastos que tenham valores baixos em relação ao custo total podem ser rateados pela quantidade de serviços feitos no mês.

4.3 Levantamento dos Custos Diretos

4.3.1 Materiais Diretos

Para cada serviço, foram coletados os dados de insumos (material direto) consumidos em cada processo (serviço). Foram analisadas as notas fiscais para chegar às quantidades consumidas de cada insumo e, assim, definir o custo unitário. Os valores podem ser encontrados na Tabela 5.

| Insumos utilizados nos serviços | | |
|---------------------------------|-----|------|
| Restauração | R\$ | 6,04 |
| Limpeza | R\$ | 1,55 |
| Extração | R\$ | 6,26 |
| Consulta | R\$ | 0,88 |

Tabela 5 - Insumos utilizados nos serviços

4.3.2 Mão de Obra Direta

A mão-de-obra direta no consultório é composta pelo odontólogo A atendente é considerada como mão de obra indireta. O conselho regional de odontologia (CRO) estabelece como piso salarial para contratação de dentistas, o valor de 3 salários mínimos acrescidos de 20% de insalubridade. Com esses valores somados aos seus encargos, chega-se ao valor de R\$ 2142,72. Este será o valor utilizado para custear a mão-de-obra direta (Tabela 6).

| Salário | Valor |
|-----------|--------------|
| Dentista | R\$ 2.142,72 |
| Atendente | R\$ 980,00 |

Tabela 6 – Custo da mão-de-obra

A alocação do custo da mão-de-obra direta (apenas um dentista) será feita com base no total de horas trabalhadas no mês em cada serviço. Nesse caso, como a demanda não varia muito de um mês para outro e sua ociosidade é considerada baixa para o nível de especialidade, foi proposto distribuir a parcela “ociosa” desse custo aos serviços, considerando-o um custo fixo que precisa ser absorvido (Mão de Obra Indireta).

Como os serviços analisados representam 74% da demanda total dos serviços prestados, o valor da MOD consumida neles pode ser calculado desta forma: $R\$ 2142,72 * 74\% = R\$1585,81$. Com esses dados, a média dos procedimentos nos meses analisados (Vide Gráfico 1) e os tempos gastos em cada procedimento, obtêm-se os valores de hora de trabalho mensal e a distribuição do custo abaixo:

| Serviço | Quantidade mensal | Tempo H-H (hs) | Tempo mensal (hs) | % | Custo MOD mensal | Unitário |
|----------------------|-------------------|----------------|-------------------|--------|------------------|-----------------|
| Limpeza | 79 | 26,5 | 34,89 | 40,50% | R\$ 642,41 | R\$ 8,13 |
| Consulta | 59,3 | 27 | 26,7 | 31,00% | R\$ 491,59 | R\$ 8,29 |
| Restauração Amálgama | 56,7 | 20,83 | 19,67 | 22,80% | R\$ 362,21 | R\$ 6,39 |
| Extração | 15,3 | 19 | 4,86 | 5,60% | R\$ 89,40 | R\$ 5,83 |
| Outros | 74 | | | | R\$ 557,11 | |
| TOTAL | 284,3 | | | | R\$2.142,72 | |

Tabela 7 – Custo unitário de MOD

4.4 Levantamento dos custos Indiretos

4.4.1 Depreciação dos equipamentos e instrumentos

O consultório apresenta uma grande variedade de equipamentos e instrumentos usados nos serviços. Alguns são usados por todos como computadores e compressor, enquanto que outros são bastante específicos como o amalgador (restauração de amálgama). Foram listados aqueles que fazem parte dos serviços analisados.

Para calcular as taxas de depreciação anuais foi necessário saber os valores de aquisição dos equipamentos e o tempo médio de vida útil. O custo de depreciação mensal é:

$$Taxa = \frac{\text{Valor de aquisição}}{\text{Vida útil}} \times \frac{1}{12}$$

A idéia era ratear o custo da depreciação das máquinas com base no número mensal de horas-máquina, mas foi verificado que o valor da depreciação total mensal era muito baixo (R\$ 327,48) e ao distribuir aos serviços, esse valor seria mais baixo ainda, não havendo necessidade desse tipo de tratamento minucioso. Então se decidiu usar o tempo H-H mensal como critério de rateio. O mesmo raciocínio foi utilizado para a depreciação dos equipamentos (demais utensílios como espelhos, porta amálgama, etc).

Com a especificação dos serviços correspondentes à máquina/instrumento em análise (alocação dos custos mensais somente a eles) a arbitrariedade do rateio diminui bastante. Abaixo, os valores totais da depreciação:

| Serviços | TOTAL unitário |
|----------|----------------|
|----------|----------------|

| | |
|-------------|----------|
| Limpeza | R\$ 1,19 |
| Consulta | R\$ 0,81 |
| Restauração | R\$ 1,40 |
| Extração | R\$ 0,88 |

Tabela 8 – Custo depreciação maquinário

4.4.2 Energia elétrica

As potências que mais contribuem para a energia total foram coletadas, que são as de luz (320 W), auto-clave (1000W) e ar-condicionado (500W). Porém, esses equipamentos são utilizados em todos os serviços. Assim, o rateio deste valor também foi com base no tempo H-H mensal dos serviços.

O gasto com energia é em torno de R\$806,00 por mês. Desse valor, somente 74% foi alocado aos serviços custeados, como mostra a Tabela 9.

| TOTAL | R\$ 806,00 | |
|----------------------|--------------|----------------|
| SERVIÇOS | Custo Mensal | Custo Unitário |
| Limpeza | R\$ 241,56 | R\$ 3,06 |
| Consulta | R\$ 55,40 | R\$ 0,93 |
| Restauração Amálgama | R\$ 9,36 | R\$ 0,17 |
| Extração | R\$ 0,39 | R\$ 0,03 |

Tabela 9 – Custo de energia

4.4.3 Demais CIF's

Com base na análise de notas fiscais disponibilizadas pelo proprietário, chega-se a um gasto mensal médio descrito abaixo:

| CUSTOS MENSAIS | Valor |
|----------------------|------------|
| Materiais de limpeza | R\$ 40,00 |
| Telefone celular | R\$ 44,00 |
| Telefone fixo | R\$ 40,00 |
| IPTU | R\$ 58,00 |
| Manutenção | R\$ 43,33 |
| Materiais indiretos | R\$ 44,67 |
| Depreciação Predial | R\$ 270,00 |
| Esterilização | R\$ 71,40 |

Tabela 10 – Registro dos demais custos mensais

Os custos de manutenção envolvem óleos lubrificantes mensalmente e um técnico a cada 6 meses. Resmas de papel e cartuchos de tinta foram considerados materiais indiretos. A esterilização é um procedimento padrão e envolve gastos com álcool, detergente, escovas,

papéis. A depreciação predial (o terreno é próprio) foi estabelecida com base em um aluguel de uma sala pequena numa região semelhante.

A soma dos valores acima é R\$ 611,40. Desse valor, somente 74% será utilizado para o rateio dos serviços em estudo. O critério será o tempo H-H de processamento. Logo:

| TOTAL | R\$ 611,00 | |
|----------------------|---------------------|-----------------------|
| Serviços | Custo Mensal | Custo Unitário |
| Limpeza | R\$ 183,12 | R\$ 2,32 |
| Consulta | R\$ 42,00 | R\$ 0,71 |
| Restauração Amálgama | R\$ 7,10 | R\$ 0,13 |
| Extração | R\$ 0,30 | R\$ 0,02 |

Tabela 11 - Rateio dos demais CIF's

4.4.4 Mão-de-obra indireta

A atendente participa de todos os procedimentos, tanto nas ligações que realiza (agendamento) quanto nos procedimentos em si. Parte do seu salário é, portanto, despesa e parte custo. Nesse caso, consideraremos todo ele na apuração do custo (parte da despesa será apurada) a título de simplificação dos cálculos.

Verificando os critérios de rateio para esse custo, é visto que a participação dela nos procedimentos é pequena (de 1 à 2,5 minutos), algo que provavelmente se repete nos outros procedimentos dada a sua natureza. Se tomarmos a parte do tempo gasto nos agendamentos dos serviços, ver-se que é bastante similar para todos, já que o atendimento é um padrão. Assim, um bom critério para ratear os custos nos serviços é simplesmente o volume de serviços prestados (demandados) durante o mês (média mensal), obtendo uma quantidade igual por serviço. Basta dividir a quantidade por 284,3 (média mensal da quantidade de serviços prestada). De acordo com a Tabela 12.

| Serviço | Quantidade | % | Valor | Unitário |
|----------------------|-------------------|---------------|----------------|-----------------|
| Limpeza | 79,0 | 27,8% | R\$ 272,29 | R\$ 3,45 |
| Consulta | 59,3 | 20,9% | R\$ 204,50 | R\$ 3,45 |
| Restauração Amálgama | 56,7 | 19,9% | R\$ 195,31 | R\$ 3,45 |
| Extração | 15,3 | 5,4% | R\$ 52,85 | R\$ 3,45 |
| Outros | 74,0 | 26,0% | R\$ 255,05 | |
| TOTAL | 284,3 | 100,0% | R\$ 980 | |

Tabela 12 – Custo unitário de MOI

Esse dado mostra que o custo da atendente é relativamente alto em relação ao custo verificado de mão-de-obra direta, e é fixo, podendo ser diluído com aumento da demanda de serviços.

4.5 Custo total

Com o cálculo de todos esses custos, têm-se o valor do custo total padrão:

| Serviços | MOD | MOI | MD | Energia | Depreciação | CIF | TOTAL |
|-----------------|------------|------------|-----------|----------------|--------------------|------------|------------------|
| Limpeza | R\$ 8,13 | R\$ 3,45 | R\$ 1,55 | R\$ 3,06 | R\$ 1,19 | R\$ 2,32 | R\$ 19,70 |

| | | | | | | | |
|----------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|------------------|
| Consulta | R\$ 8,29 | R\$ 3,45 | R\$ 0,88 | R\$ 0,93 | R\$ 0,81 | R\$ 0,71 | R\$ 15,07 |
| Restauração Amálgama | R\$ 6,39 | R\$ 3,45 | R\$ 6,04 | R\$ 0,17 | R\$ 1,40 | R\$ 0,13 | R\$ 17,58 |
| Extração | R\$ 5,83 | R\$ 3,45 | R\$ 6,26 | R\$ 0,03 | R\$ 0,88 | R\$ 0,02 | R\$ 16,47 |

Tabela 13 – Representação do custo final

5. Estrutura de custos

Com base nos dados colhidos, podemos apresentar uma estrutura de custos do consultório, considerando apenas os 74% dos custos fixos.

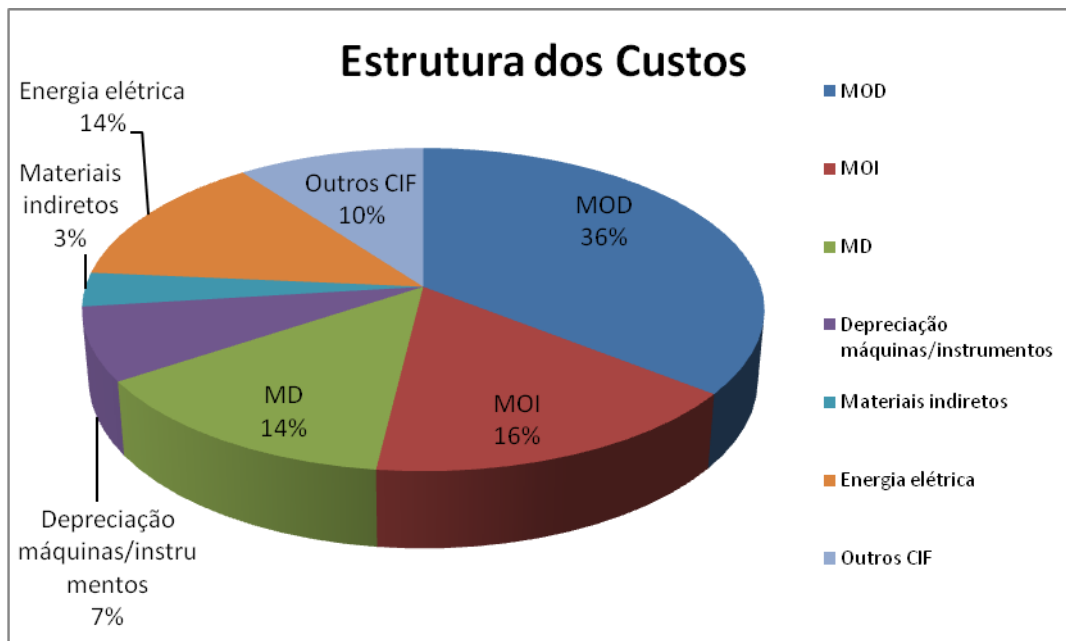


Gráfico 2 – Estrutura de custos do consultório

A estrutura dos custos revela que a maior parcela provém da mão de obra direta, visto que, são serviços que necessitam de um profissional qualificado. Os demais custos se tornam menores quando comparados ao de mão de obra.

6. Análise comparativa do custo apurado e dos preços praticados

A partir do custeio dos serviços odontológicos, foram obtidos os seguintes valores:

| Serviço | Custo | Preço cobrado | Margem de contribuição |
|----------------------|------------------|---------------|------------------------|
| Limpeza | R\$ 19,70 | R\$ 35,00 | R\$ 15,30 |
| Consulta | R\$ 15,07 | R\$ 30,00 | R\$ 14,93 |
| Restauração Amálgama | R\$ 17,58 | R\$ 35,00 | R\$ 17,42 |
| Extração | R\$ 16,47 | R\$ 30,00 | R\$ 13,53 |

Tabela 14 – Margem de contribuição

Em uma análise rápida percebemos uma diferença considerável nos valores de custo e preço da maioria dos serviços analisados. O que torna o valor do preço coerente com o custo, já que há uma margem de contribuição, permitindo assim haver um lucro.

Avaliando os serviços, concluiu-se que a Restauração Amálgama apresentou a maior margem de lucro, isso devido ao fato de que a Restauração é um serviço que requer qualificação do dentista. Os demais serviços também apresentaram uma boa margem.

Apesar disso, esses resultados referem-se apenas à análise dos custos, desconsiderado parte das despesas e dos tributos. Contudo, sabe-se que as despesas representam uma pequena parcela diante dos custos totais. Entretanto, o mesmo não ocorre com os tributos, que podem ser um fator de ameaça para serviços de baixa contribuição como a extração.

Como se vê no item anterior, 52% de todos os custos dos serviços analisados são compostos de mão-de-obra, o que caracteriza esse tipo de serviço (serviço profissional de alta especialidade). Para diminuir os custos, seria necessário focar nesse ponto, aumentando um pouco mais as horas trabalhadas no mês, gerando até 18 procedimentos diários (capacidade máxima), hoje em torno de 13. Para isso, uma campanha de marketing para tentar obter mais clientes seria necessária.

Apesar dos custos estarem abaixo do preço, a concorrência trabalha com preços ainda maiores, resultando, portanto, em uma maior margem de contribuição. Portanto, uma sugestão seria aumentar a demanda dos serviços, tendo como diferencial, o preço. Pelos resultados dos custos, o ideal seria aumentar a demanda da Restauração Amálgama.

6.1 Projeção da Demanda

Analisando a capacidade do consultório, sabe-se que ele é capaz de atender 18 procedimentos por dia. Portanto, far-se-á uma análise de qual seria o impacto sobre os custos com uma projeção de aumento na demanda para 16 procedimentos (para não trabalhar na capacidade máxima), ou seja, um aumento de 24% na demanda total.

Baseado nos custos, espera-se que o maior aumento da demanda ocorra na Restauração Amálgama, visto que, este é o serviço que gera a maior margem de contribuição. Portanto, os cálculos a seguir são com base na seguinte taxa de crescimento:

| Serviço | Demanda Atual | Taxa de crescimento | Demanda Mensal Projetada |
|----------------------|---------------|---------------------|--------------------------|
| Limpeza | 79,0 | 25,0% | 98,8 |
| Consulta | 59,3 | 20,0% | 71,2 |
| Restauração Amálgama | 56,7 | 35,0% | 76,5 |
| Extração | 15,3 | 10,0% | 16,9 |
| Outros | 74,0 | 20,0% | 88,8 |
| TOTAL | 284,3 | | 352,1 |

Tabela 15 - Projeção da demanda

Salientando que os serviços rateados representarão 75% da demanda total. Portanto, abaixo estarão os custos projetados de acordo com esse aumento de demanda.

Custos com Mão de Obra Direta:

| Serviço | Quantidade mensal | Tempo H-H | Tempo mensal | % de tempo | Valor Mensal MOD | Custo Unitário |
|---------|-------------------|-----------|--------------|------------|------------------|-----------------|
| Limpeza | 98,8 | 26,5 | 43,61 | 40,6% | R\$ 642,99 | R\$ 6,51 |

| | | | | | | |
|----------------------|------|-------|-------|-------|------------|-----------------|
| Consulta | 71,2 | 27 | 32,04 | 29,8% | R\$ 472,35 | R\$ 6,63 |
| Restauração Amálgama | 76,5 | 20,83 | 26,56 | 24,7% | R\$ 391,53 | R\$ 5,12 |
| Extração | 16,9 | 19 | 5,34 | 5,0% | R\$ 78,74 | R\$ 4,67 |
| Outros | 88,8 | | | | R\$ 557,11 | R\$ 6,27 |

Tabela 16 – Custos Projetados da MOD

Custos Mão de Obra Indireta:

Segue o mesmo critério de rateio da mão de obra direta. Portanto, o custo unitário será:

| Serviço | Custo Unitário MOI |
|----------------------|--------------------|
| Limpeza | R\$ 2,78 |
| Consulta | R\$ 2,78 |
| Restauração Amálgama | R\$ 2,78 |
| Extração | R\$ 2,78 |
| Outros | R\$ 2,78 |

Tabela 17 – Custos de MOI projetados

Custos com Depreciação:

| Serviços | Custo Atual | Custo Projetado |
|-------------|-------------|-----------------|
| Limpeza | R\$ 1,19 | R\$ 1,15 |
| Consulta | R\$ 0,81 | R\$ 0,66 |
| Restauração | R\$ 1,40 | R\$ 1,11 |
| Extração | R\$ 0,88 | R\$ 0,72 |

Tabela 18 – Custos com depreciação projetados

Custos com Energia:

O aumento dos gastos com energia será desprezível, visto que, a maior parcela é proveniente dos ar-condicionados e lâmpadas. Logo:

| TOTAL | R\$ 806,00 | |
|----------------------|--------------|--------------------------|
| Serviços | Custo Mensal | Custo Unitário Projetado |
| Limpeza | R\$ 244,42 | R\$ 2,48 |
| Consulta | R\$ 54,45 | R\$ 0,76 |
| Restauração Amálgama | R\$ 10,05 | R\$ 0,13 |
| Extração | R\$ 0,37 | R\$ 0,02 |

Tabela 19 – Custos com energia projetados

Demais CIF's:

Os custos indiretos terão um aumento, porém, não serão na mesma proporção do crescimento da demanda. Estima-se que o aumento seja de 7%. Portanto:

| TOTAL | R\$ 654,20 | |
|----------|--------------|--------------------------|
| Serviços | Custo Mensal | Custo Unitário Projetado |

| | | |
|----------------------|------------|----------|
| Limpeza | R\$ 198,38 | R\$ 2,01 |
| Consulta | R\$ 44,19 | R\$ 0,62 |
| Restauração Amálgama | R\$ 8,16 | R\$ 0,11 |
| Extração | R\$ 0,30 | R\$ 0,02 |

Tabela 20 – Projeção dos Demais CIF's

Portanto, os custos finais serão:

| Serviços | MOD | MOI | MD | Energia | Depreciação | CIF | TOTAL |
|----------------------|----------|----------|----------|----------|-------------|----------|------------------|
| Limpeza | R\$ 6,51 | R\$ 2,78 | R\$ 1,55 | R\$ 2,48 | R\$ 1,15 | R\$ 2,01 | R\$ 16,48 |
| Consulta | R\$ 6,63 | R 2,78 | R\$ 0,88 | R\$ 0,76 | R\$ 0,66 | R\$ 0,62 | R\$ 9,55 |
| Restauração Amálgama | R\$ 5,12 | R\$ 2,78 | R\$ 6,04 | R\$ 0,13 | R\$ 1,11 | R\$ 0,11 | R\$ 15,29 |
| Extração | R\$ 4,67 | R\$ 2,78 | R\$ 6,26 | R\$ 0,02 | R\$ 0,72 | R\$ 0,02 | R\$ 14,47 |

Tabela 21 – Custos Finais Projetados

Por fim, comparando-se a margem de contribuição dos custos atuais com os após o aumento da demanda, tem-se:

| Serviço | Margem de Contribuição Atual | Margem de Contribuição Projetada | Variação |
|----------------------|------------------------------|----------------------------------|----------|
| Limpeza | R\$ 15,30 | R\$ 18,52 | 21% |
| Consulta | R\$ 14,93 | R\$ 20,45 | 37% |
| Restauração Amálgama | R\$ 17,42 | R\$ 19,71 | 13% |
| Extração | R\$ 13,53 | R\$ 15,53 | 15% |

Tabela 22 – Variação da Margem de Contribuição

Portanto, vê-se claramente a diminuição dos custos unitários dos serviços. Isso é devido ao fato de que a maior parte dos custos é fixa, logo, eles se diluem quando há um aumento da demanda.

7. Conclusões e recomendações

Uma empresa familiar de pequeno porte, como este consultório, apresenta uma complexidade e variedade nas suas operações no tocante a fornecimento de serviços, insumos, processos. Como o volume de produção é baixo (em relação a serviços de massa), esse tipo de serviço caracteriza-se pelo alto valor agregado. Percebeu-se que a aplicação do custeio por absorção é válido e aplicável para empresas de pequeno porte que não tenham nenhum sistema de medição.

Mesmo se tratando de um consultório/empresa de pequeno porte, a coleta de dados se mostrou complexa, devido à quantidade de parâmetros e o controle de medição. A partir dos resultados obtidos foi constatado que no ramo odontológico, a mão de obra tem significativa relevância e participação na estrutura dos custos.

Após a apuração dos custos, viu-se que os preços cobrados pelos serviços estavam acima dos custos, gerando, portanto, uma margem de contribuição positiva. A fim de aproveitar melhor o potencial de mão de obra, buscou-se mensurar o impacto nos custos no caso de um aumento de demanda. A demanda projetada poderia ser facilmente atingida, pois o consultório possui um preço bastante competitivo em comparação com a concorrência. Após a apuração, viu-se

que o resultado se mostrou satisfatório, principalmente porque a maior parcela dos custos é fixa.

Por fim, foi possível conscientizar o proprietário da importância de se ter um controle dos custos, a fim de obter um critério de precificação, ganhar competitividade no mercado e aumentar a margem de contribuição.

Referências

- Associação Brasileira de Odontologia.** Disponível em <<http://www.abo.org.br/>>, acesso em junho de 2009;
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens.** *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel.* 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- BRUNÍ, Adriaño Leal; FAMÁ, Rubens.** *Gestão de custos e formação de preços.* São Paulo: Atlas, 2004.
- GIL, Antonio Carlos.** *Como Elaborar Projetos de Pesquisa.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GOMES, Débora; BIANCHI, Márcia; OLIVERA, Artur Roberto.** *Pesquisa Qualitativa: um estudo exploratório da Abordagem Metodológica Utilizada no Âmbito da Pesquisa Científica na Área da Ciência Contábil.* Disponível em <http://www.ceamecim.furg.br/vi_pesquisa/trabalhos/100.doc>. Acesso em junho de 2009.
- LEONE, George S.G.** *Curso de Contabilidade de Custos – Contém Custeio ABC.* 2ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria;.** *Fundamentos de Metodologia Científica.* 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARTINS, Eliseu.** *Contabilidade de Custos.* 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MINISTÉRIO DA SAÚDE.** *Atlas econômico-financeiro de saúde suplementar.* Disponível em <<http://bvsms.saude.gov.br/bvs/publicacoes/ans/atlas/BR-OG-2.htm>>, acesso em junho de 2009;
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro.** *Metodologia da Pesquisa aplicada à Contabilidade.* São Paulo: Atlas, 2003.
- SLACK, Nigel; CHAMBERS, Stuart; JOHNSTON, Robert.** *Administração da Produção.* São Paulo: Atlas, 2007.
- PEREZ JR. José Hernandez, OLIVEIRA, Luís Martins de, COSTA, Rogério Guedes.** *Gestão estratégica de custos.* São Paulo; Atlas, 1999.