

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

SUSANE OLIVEIRA SOLDERA

**PROPOSTA DE UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS EM UMA
CLÍNICA ODONTOLÓGICA: UM ESTUDO DE CASO**

**DOURADOS/MS
2018**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

SUSANE OLIVEIRA SOLDERA

**PROPOSTA DE UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS EM UMA
CLÍNICA ODONTOLÓGICA: UM ESTUDO DE CASO**

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Manfredo Rode

Banca Examinadora:

Professor: Antônio Carlos Vaz Lopes

Professora: Maria Ap. Farias de Souza Nogueira

DOURADOS/MS

2018

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**PROPOSTA DE UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS EM UMA
CLÍNICA ODONTOLÓGICA: UM ESTUDO DE CASO**

SUSANE OLIVEIRA SOLDERA

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis. pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

Presidente

Avaliador(a)

Avaliador(a)

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo demonstrar a aplicação da contabilidade de custos em uma clínica odontológica, fundamentado no custeio variável, no intuito de disponibilizar informações que contribuam para o processo de gestão e que auxiliem os administradores a encontrar a quantidade mínima de serviços que precisam ser prestados para que a empresa consiga permanecer no mercado. Através de uma revisão conceitual e um estudo de caso na clínica odontológica foi possível demonstrar todas as etapas para a obtenção do custo de cada serviço. Com o alto número de profissionais e a grande oferta de serviços odontológicos, há uma necessidade de se alcançar diferenciação no mercado para que se obtenha vantagem competitiva. Essa diferenciação pode ser atingida através dos aspectos técnicos ligados ao bom exercício da profissão, contudo é fundamental a utilização de ferramentas administrativas para a gestão e o planejamento do consultório ou clínica odontológica.

Palavras-chave: Custeio Variável; empresa; mercado.

ABSTRACT

This paper aims to demonstrate the application of cost accounting in a dental clinic, based on variable costing, in order to provide information that contributes to the management process and that help managers to find the minimum amount of services that need to be provided so that the company can stay in the market. Through a conceptual review and a case study in the dental clinic it was possible to demonstrate all the steps to obtain the cost of each service. With the high number of professionals and the great offer of dental services, there is a need to achieve differentiation in the market in order to obtain a competitive advantage. This differentiation can be achieved through the technical aspects related to the good practice of the profession, however it is fundamental to use administrative tools for the management and planning of the dental office or clinic.

Key words: Variable costing, company, market.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1- Cálculo Da Média Da Energia Elétrica	23
Tabela 2- Cálculo Da Média Da Água	23
Tabela 3 - Identificação Dos Custos Em Fixos E Variáveis.....	24
Tabela 4- Identificação Das Despesas Em Fixas E Variáveis.	24
Tabela 5- Serviços Prestados Pelo Proprietário E Seu Preço De Venda.....	25
Tabela 6- Margem De Contribuição Da Limpeza/Raspagem	26
Tabela 7- Margem De Contribuição Da Restauração.....	26
Tabela 8- Margem De Contribuição Da Extração Simples	27
Tabela 9- Margem De Contribuição Do Clareamento.....	27
Tabela 10- Margem De Contribuição Do Canal.....	28
Tabela 11- Margem De Contribuição Da Prótese Fixa	28
Tabela 12- Margem De Contribuição Do Implante.....	28
Tabela 13- Margem De Contribuição Do Clareamento A Laser.....	29
Tabela 14- Margem De Contribuição Do Aparelho Ortodôntico.....	29
Tabela 15- Resumo Da Margem De Contribuição Unitária De Cada Procedimento Em R\$......	30
Tabela 16- Demonstração Da Quantidade De Procedimentos Realizados De Julho A Dezembro E Sua Média.....	31
Tabela 17- Demonstração Do Resultado Do Período De Julho A Dezembro.....	31

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 Definição Da Problemática	8
1.2 Objetivos.....	8
1.2.1 Objetivo Geral	8
1.2.2 Objetivos Específicos	8
1.3 Justificativa	8
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	10
2.1 Contabilidade.....	10
2.2 Contabilidade Financeira	11
2.3 Contabilidade De Custo	12
2.3.1 Custos Fixos	13
2.3.2 Custos Variáveis.....	14
2.3.3 Custeio Por Absorção	14
2.3.4 Custeio Variável	16
2.3.5 Custeio Baseado Em Atividades.....	15
2.3.6 Margem De Contribuição	18
3 METODOLOGIA.....	19
3.1 Delineamento Da Pesquisa.....	19
3.2 Definição Da Área/Pop.-Alvo/Amostra/Unid. Análise	19
3.3 Técnicas De Coleta De Dados	20
3.4 Técnicas De Análise De Dados.....	20
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	21
4.1 Procedimentos Na Apuração Dos Custos	21
4.2 Levantamento Dos Serviços Prestados	21
4.3 Levantamento De Todos Os Recursos Consumidos	22
4.4 Classificação Dos Recursos Consumidos Em Fixos E Variáveis.....	22
4.5 Cálculo Dos Custos Dos Serviços Prestados.....	25
4.6 Demonstração Do Resultado Do Período De Julho A Dezembro De 2017	30
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	33
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade de Custos é uma das especialidades da Contabilidade Geral, que surgiu com a revolução industrial com objetivo de avaliar o estoque, mas que, ao longo do tempo, já deixara de ter a mera função de avaliar os estoques, passando a assumir outras atribuições de caráter de gestão, tornou-se excepcional instrumento para a gestão dos negócios (BARBOSA, 2006).

Qualidade e produtividade, com as informações originadas nos relatórios de custos, resultam em parâmetros mais consistentes para a medida do desempenho da gestão, com repercussões que aproximam a condução dos negócios ao objetivo do empreendimento (MARTINS, 2006).

Para estar inserido no mercado de trabalho o cirurgião dentista deve encarar sua atividade de forma mais ampla aplicando conceitos básicos de gestão de custos e gerenciamento, buscando assim ter um diferencial nos serviços oferecidos e mostrando conhecimento no seu negócio a fim de obter vantagem competitiva (GONÇALVES, 2001).

O consultório odontológico é uma empresa que apresenta gastos fixos, variáveis e constantes investimentos, portanto, é necessário que o profissional conheça seus custos, os quais variam de acordo com suas características individuais. A Clínica odontológica é uma empresa caracterizada como Microempreendedor Individual (MEI).

O prestador de saúde bucal deve ampliar seu horizonte de conhecimento e assumir a responsabilidade gerencial sobre sua profissão. O profissional, dono do consultório/clínica deve agregar, em sua rotina de funcionamento, mecanismos de controle de fluxo de caixa e protocolos básicos de administração para um aproveitamento cada vez melhor de sua atividade.

O planejamento e a execução desta gestão garantem o bem-estar financeiro do negócio e orienta nas tomadas de decisão quanto aos investimentos (FERREIRA, 2004).

1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA

O mundo empresarial está cada dia mais concorrido, as empresas estão buscando novas ferramentas gerenciais para o melhor funcionamento de suas atividades e a qualidade de seus serviços prestados. Dessa forma, passam a utilizar a contabilidade de custos como uma peça essencial para desenvolver técnicas de controles. Um dos segredos na eficácia de uma empresa, está ligado à análise de custos dos produtos e serviços prestados, assim podendo verificar o lucro que será obtido (FLORENTINO, 1981).

Obtém-se assim a seguinte questão de pesquisa: Como funciona o processo de apuração dos custos em uma clínica odontológica?

1.2 OBJETIVOS

Segundo Almeida *et al.* (2012) objetivo representa o tema principal da pesquisa, ou seja, constitui a proposta central do projeto em um conceito amplo para direcionar a pesquisa para a comprovação das hipóteses.

1.2.1 Objetivo Geral

- Demonstrar a aplicação da contabilidade de custos em uma clínica odontológica.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Levantar os dados dos custos dos serviços prestados na clínica odontológica.
- Demonstrar e analisar a margem de contribuição de cada procedimento.
- Analisar a utilidade dos dados de custos na tomada de decisões gerenciais.

1.3 JUSTIFICATIVA

Esta pesquisa visa demonstrar ao administrador das clínicas odontológicas a aplicação da contabilidade de custos em sua empresa.

A necessidade de uma atualização dos meios de gerenciamento, em qualquer empresa, é, hoje, uma realidade fundamental. Em um mercado cada vez mais competitivo, o sucesso de qualquer tipo de empreendimento depende basicamente da sua forma de gerenciamento, da habilidade técnica e administrativa de seu gestor (LEONE, 2008).

Com essa pressão, o conhecimento dos custos torna-se altamente relevante quando da tomada de decisão. Conhecê-los é vital para saber se, dado preço, o produto ou serviço é rentável, ou, se não rentável, se é possível reduzir seus custos. A contabilidade de custos apresenta-se como uma eficiente ferramenta no processo de gestão (LEONE, 2008).

Portanto o motivo principal para o desenvolvimento deste estudo é a conscientização dos gestores sobre esse tema fundamental e de altíssima importância nas empresas que é a gestão de custos e sua formação do preço de venda, além de contribuições na formação de novos preços, de formas diferenciadas de precificação para promoções especiais, entre outras análises de margens de resultados.

A presente pesquisa está delimitada à investigação e conhecimento da estrutura de custos, não opinando a respeito de mudanças na estrutura de uma clínica odontológica. O período tomado como base para o estudo foi o exercício de julho a dezembro de 2017.

É relevante a realização de uma pesquisa que proporcione ao gestor uma visão de como funciona a aplicação de um sistema de custos, que venha contribuir para a boa gestão da clínica odontológica.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Nas seções seguintes serão abordados alguns assuntos, como Contabilidade; Contabilidade Financeira; Contabilidade de Custos; Custos Fixos e Variáveis; Custeio por Absorção; Custeio Baseado em Atividades; Custeio Variável e Margem de Contribuição.

2.1 CONTABILIDADE

A Contabilidade tem a função de prestar informações e, sendo um conjunto de conhecimentos precisa coletar, registrar, analisar e resumir para relatar, com precisão, os diversos dados que interessam a gestão no entendimento econômico/financeiro do negócio.

Basso (2000, p 19) conceitua contabilidade como:

[...] conjunto ordenado de conhecimentos, leis, princípios e métodos de evidenciação próprios, é a ciência que estuda, controla e observa o patrimônio das entidades nos seus aspectos quantitativo(monetário)e qualitativo(físico)e que, como conjunto de normas, preceitos e regras gerais, se constitui na técnica de coletar, catalogar e registrar os fatos que nele ocorrem, bem como de acumular, resumir e revelar informações de suas variações e situações, especialmente de natureza econômico-financeira.

Analisada como um conjunto de informações a Contabilidade busca por meio da coleta, do registro, da classificação, da análise, e resumo, revelar a as variações, em sua extensão econômica e financeira da organização (MOURA,2005).

Para Leone (2008) as informações geradas pela Contabilidade devem atender aos diversos interesses de pessoas, com as mais variadas necessidades, de acordo com a sua atividade dentro da organização, possibilitando uma análise no sentido de ajustar problemas e gerar soluções, obtendo mais segurança e resultado na tomada de decisões.

A Contabilidade se aplica quando pode proporcionar aos seus usuários base segura às decisões e, através das informações geradas, obter compreensão da condição em que a empresa se encontra, analisar seu comportamento, seu progresso, riscos e oportunidades (MARTINS, 2006).

Florentino (1981) entende que a Contabilidade pode ser aplicada nos mais diversos ramos de Empresas de qualquer porte, capaz de ser classificada em: Contabilidade Industrial, Pública, Bancária, Rural, Cooperativas, Seguradoras, Fundações, Construtoras, Hospitalar, Condomínios entre outras.

Explica Ferreira (2004) que nesse contexto surge a Contabilidade e suas diversas

aplicações para suprir essas lacunas de informações, mas para que ela siga um padrão em todos os países. E, para que qualquer usuário ao ter acesso a relatórios contábeis possa ter clareza nas informações, a Contabilidade tem seus princípios, postulados e axiomas visando um tratamento uniforme, uma convenção geral, com regras a serem seguidas.

Segundo Iudícibus (1998) trata o princípio da continuidade, como algo que vê a empresa em movimento, continuando, com investimentos. A sua duração deve ser considerada no momento da classificação e avaliação das variações patrimoniais.

2.2 CONTABILIDADE FINANCEIRA

A Contabilidade financeira está relacionada ao fornecimento de informações para os proprietários, credores e outros que estão diretas ou indiretamente ligados à empresa.

Cita Martins (2006) que o objetivo é facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos, utilizando-se de relatórios financeiros, tais como: Balanço Patrimonial, Demonstração dos Resultados, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Fluxo de Caixa, entre outros.

De acordo com Atkinson *et al.* (2008), Contabilidade Financeira é o processo de geração de demonstrativos financeiros para públicos externos, como acionistas, credores e autoridades governamentais. Esse processo é fortemente limitado por autoridades governamentais que definem padrões, regulamentações e impostos, além de exigir o parecer de auditores independentes (contrasta com a contabilidade gerencial).

Para Ferreira (2004) a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira são diferentes, embora tradicionalmente a informação contábil gerencial tenha sido financeira. Entretanto, recentemente, a informação contábil gerencial expandiu-se para envolver a informação operacional ou física (não-financeira), como qualidade e tempos de processos, bem como uma informação mais subjetiva; já a informação contábil financeira deve ser objetiva, verificável e relevante. O objetivo da Contabilidade Financeira é facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos, em contrapartida com o objetivo da Contabilidade Gerencial que é facilitar o planejamento, o controle, a avaliação de desempenho e a tomada de decisão internamente.

Os relatórios na Contabilidade Financeira são elaborados sob orientação histórica e os relatórios da Contabilidade gerencial são orientados para o futuro a fim de facilitar o planejamento, o controle e a avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle

posterior do fato) (MARTINS,2006).

Uma das principais diferenças entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial é que a informação contábil financeira é prescrita ou exigida pelas autoridades que estabelecem os padrões dos relatórios externos. Em contraste, a informação contábil gerencial deve sempre ser justificada pelos benefícios que fornece à organização (ATKINSON et al., 2008, p.92).

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de custos deve atender principalmente a três funções dentro de uma organização, as quais são: determinar o lucro; controlar as operações; ajudar na tomada de decisões e para isso, apoia-se nos princípios da contabilidade geral de onde coleta todas as informações para estabelecer os custos unitários e totais dos produtos e serviços, bem como ajustar as operações objetivando alcançar uma atividade eficiente e lucrativa (SÁ,1990).

Conforme Leone (2008, p.21) a Contabilidade de Custos é:

[...] uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

Segundo Ferreira (2004), a contabilidade de custos é um ramo da Contabilidade que se destina a fornecer em diversos níveis, informações que possam fundamentar o planejamento, o desempenho, o controle das operações visando auxiliar nas decisões que possam reduzir custo, objetivando maiores resultados.

Comenta Leone (2008) que o objetivo da contabilidade de custos é servir de apoio aos gestores para administrar com as informações por ela gerada, proporcionar e determinar menores custos no desenvolvimento das atividades e, através de um planejamento e controle da comercialização de seus produtos e serviços, decidir as soluções necessárias na busca de maiores resultados.

Para Martins (2006) a contabilidade de custos abrange todos os segmentos em que se divide a empresa ajudando os administradores em suas funções de planejamento, controle e tomada de decisões.

Conforme Martins (2006, p. 21-22), a contabilidade de custos tem duas funções relevantes:

[...] no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente

seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

Para uma boa gestão de custos, é importante conhecer alguns conceitos básicos da Contabilidade de Custos.

Conforme Martins (2006, p.24-26):

Gasto: Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).

Investimentos: Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro (s) período (s).

Despesas: Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Perdas: Bem ou serviço consumidos de forma anormal involuntária.

Custos: Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

A contabilidade de custos é uma ferramenta que fornece informações a diversos níveis gerenciais, os quais devem compreender o processo, para sugerir melhorias em cada nível até o final, e com isso possibilitar redução de custos em segmentos operacionais e administrativos, visando maiores resultados para a entidade (BARBOSA, 2006).

A contabilidade de custos abrange vários tipos de sistemas de custeio, destacando-se custeio variável, custeio por absorção e custeio baseado em atividades.

Entende-se que o método de custeio é a forma pela qual os custos são apropriados aos seus portadores finais (MOURA, 2005).

Para Koliver (2000), esse é o terceiro grande caracterizador dos sistemas de custeio, referindo-se à separação dos custos fixos e variáveis, ou do reconhecimento necessário dos seus comportamentos diante de variação no grau de ocupação da entidade.

Quanto a classificação dos custos, estão divididos entre custos fixos e custos variáveis, tratando de forma detalhada nos itens a seguir.

2.3.1 Custos Fixos

Segundo Veronêz (2004) os custos fixos são aqueles que permanecerão inalterados num intervalo de tempo relevante de produção. Entende-se que um intervalo relevante de produção é aquele em que não altera a estrutura de custos de uma organização. Os custos e despesas fixos, serão fixos até determinado limite de produção. A partir do momento em que a empresa tiver de aumentar suas instalações, por exemplo, para produzir mais, os custos fixos certamente aumentarão, passando novamente a ser fixos, até que o novo limite de produção

seja atingido.

Podemos citar como exemplos de custos fixos: Limpeza e conservação, alugueis de equipamentos e instalações, salários da administração, segurança e vigilância.

2.3.2 Custos variáveis

Segundo Veronêz (2004) custos variáveis são aqueles que variam em função da quantidade produzida, como ocorre com a matéria-prima e, toda ou parte da mão-de-obra. Seu montante, no período em estudo, varia diretamente proporcional à quantidade produzida. Na tentativa de melhorar o nível de informação contábil, de buscar novas alternativas de evidenciação de custos, de adequar o sistema de informações de custos aos mais diversos ramos de atividades, surgem metodologias diferentes de custeamento, desde sistemas tradicionais aos mais modernos, cada qual com seus pontos fortes e fracos. Na tomada de decisão sobre qual sistema é o mais adequado para cada instituição, deve-se levar em consideração a real necessidade da empresa, ou seja, para o que se quer um sistema de custo.

Classificamos como custos ou despesas variáveis aqueles que variam proporcionalmente de acordo com o nível de produção ou atividades. Seus valores dependem diretamente do volume produzido ou volume de vendas efetivado num determinado período.

Podemos citar como exemplos: Matérias-Primas, comissões de vendas e insumos produtivos (Água, Energia).

Na sequência, serão abordadas as formas de distribuição dos custos utilizados nas empresas postas por formas de custeio.

2.3.3 Custeio Por Absorção

O custeio por absorção é um método muito utilizado pelas empresas, pois nele os produtos absorvem todos os custos incorridos pela fabricação, ou seja, considera tanto os custos diretos e indiretos quanto fixos e variáveis (MEGLIORINI, 2007).

Segundo Wernke (2008) são apropriados todos os custos de produção aos produtos, de forma direta ou indireta mediante critérios de rateios.

Já Sá (1990, p.109) afirma que o custeio por absorção é a “expressão utilizada para designar o processo de apuração de custos que se baseia em dividir ou ratear todos os elementos do custo, de modo que, cada centro ou núcleo absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição”. Diante dessas afirmações, pode-se considerar o custeio por absorção como o método de custeio em que são apropriados todos os custos de fabricação, sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.

Megliorini (2007) expõe que este método de custeio é “derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal”.

O autor complementa dizendo que “não é um princípio contábil em si, mas uma metodologia decorrente da aplicação desses princípios. Dessa forma, o método é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e para o pagamento do imposto de renda”.(MEGLIORINI (2007)).

Martins (2008) esclarece que “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”.

Verifica-se então que neste método os custos diretos são tratados de forma objetiva, pois podem ser atribuídos diretamente ao produto. Já os indiretos por precisarem de critérios de rateios são considerados subjetivos, mas ambos são atribuídos para encontrar o valor final do produto.

Entre as vantagens, Padoveze (2010) considera que a mais óbvia vantagem do custeamento por absorção é que ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e as leis tributárias. Outra vantagem citada pelo autor é que ele pode ser menos custoso de implementar, pois ele não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis.

Para Leone (2000), as principais vantagens estão no fato de os resultados pelo custeio por absorção serem aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo e para obtenção de soluções de longo prazo, onde, normalmente, as informações do custeio por absorção são recomendadas. Como desvantagens, pode-se considerar o não fornecimento das vantagens que o custeio variável fornece para tomada de decisão.

2.3.5 Custeio Baseado Em Atividades

Segundo Martins (2000, *apud* Azevedo *et al.* 2006): “O Custeio baseado em atividades ou ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos”.

Esse Sistema de Custeio Baseado em Atividades surge para reduzir as distorções causadas pela arbitrariedade do rateio dos custos indiretos de fabricação. Antigamente essa arbitrariedade era aceita, pois a proporção dos custos indiretos de fabricação em comparação aos demais custos era pequena. Com o advento da tecnologia e a crescente implantação de sistemas como o *Just-in-Time*, (JIT), *Computer Integrad Manufacturing* (CIM), entre outros,

os custos indiretos de fabricação foram crescendo, aumentando assim as distorções provocadas pela arbitrariedade no critério de rateio. Mas, para que esse processo de rateio dê resultados positivos e visuais para a empresa, faz-se necessária uma mudança nos processos e uma correta definição dos direcionadores de custos (MARTINS *et al.*, 2006).

No presente estudo, o método utilizado para analisar a estrutura de custos da clinica é o custeio variável, tratado de forma mais detalhada no item seguinte.

2.3.4 Custeio Variável

Para Koliver (2000) o custeio variável está alicerçado na apropriação de todos os custos variáveis – diretos ou indiretos – aos portadores finais dos custos, fundamentado, na relação entre esses e o grau de ocupação da entidade. Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211), custeio variável “é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram”.

Para Leone (1997 *apud* Moura, 2005 p 2-3):

“O critério do custeio variável fundamenta-se na ideia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitadas aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade”.

No custeio variável somente são apropriados como custos de fabricação os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos.

Algumas das vantagens do custeio variável são:

- a) o custeamento variável apresenta de imediato a margem de contribuição;
- b) a geração de informações para a administração, quando se deseja saber, com segurança, quais produtos, linhas de produtos, departamento, territórios de vendas, clientes e outros segmentos (ou objetivos) que são lucrativos e onde a Contabilidade de custos deseja investigar os efeitos inter-relacionados das mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e vendidas, nos preços e nos custos de despesas;
- c) os custos periódicos não se “escondem” nos estoques de produtos fabricados e em andamento, fazendo com que as figuras de lucro sejam ilusórias;
- d) os custos fixos, periódicos e repetitivos, da forma como são destacados nas demonstrações de resultado, facilitam a visão do administrador sobre o montante desses custos e despesas e a influência que têm sobre o lucro dos negócios;
- e) é facilmente acoplado aos demais sistemas de custos;
- f) como produto paralelo que se destaca no emprego do custeio variável estão os orçamentos flexíveis (LEONE, 1997 *apud* MOURA, 2005).

Custeio variável, conforme Martins (2008), é definido como o método em que há a

apropriação de todos os custos (e despesas) variáveis, quer diretos, ou indiretos, e tão somente dos custos variáveis. Assim, os custos fixos são tratados como despesas do período, levados direto para o resultado, dessa forma, são atribuídos aos produtos somente os custos variáveis, que são os custos que irão compor o estoque.

Um forte motivador para seu surgimento é a necessidade de tratamento dos custos fixos em relação aos produtos e serviços.

Segundo Leone (2000), o custeio variável relaciona os custos à tomada de decisões de curto prazo, em que os custos variáveis tornam-se relevantes. A partir daí se realizam as análises baseadas em margem de contribuição e ponto de equilíbrio. Em razão das limitações encontradas no custeio por absorção, o custeio variável foi desenvolvido e empregado para o auxílio no gerenciamento dos custos.

Por meio da análise a respeito das necessidades e informações, o custeio variável resulta em um apoio para as decisões relativas a volume de produção e vendas, implementação ou ampliação de produção, o que e quanto produzir. (LEONE 2000).

As vantagens e desvantagens restringem a utilização do custeio variável a determinadas situações, porém, destaca-se que não é possível definir que um ou outro método é o correto. Nota-se que o custeio variável é adequado para decisões de curto prazo, e em razão de suas características pode, inclusive, ser empregado paralelamente a outro método de custeio, o que complementa as informações geradas. Uma desvantagem do custeio variável é que não pode ser utilizado para elaboração de demonstrativos contábeis. Isso se dá pelo fato de que, na sua instrumentalização, os recursos empregados não são todos absorvidos pelo valor dos estoques, já que os custos e despesas fixos são integralmente reconhecidos no período em que ocorrem.

Contudo, pode-se afirmar que o custeio variável oferece gerencialmente melhor auxílio para o gestor nas tomadas de decisões, pois, descarta os custos fixos dos produtos e contabiliza como despesas. No entanto não obedece a legislação, e fere aos princípios contábeis, que o artigo 9º diz que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. Diante disso o método do custeio variável baixa os custos fixos como despesa do período onde a lei do RIR/99 art. 288 e 289 diz que todos os custos de produção devem ser alocados aos produtos. (NASCIMENTO 2014).

Pode-se compreender, portanto, que não existe um único método de custeio correto e aceito. O que define a opção por um determinado método é o objetivo pretendido com sua utilização.

Encerradas as formas de custeio, passa-se a abordar sobre a margem de contribuição.

2.3.6 Margem de Contribuição

Margem de contribuição é a diferença entre receita e a soma dos custos e despesas variáveis. É uma ferramenta gerencial, e possui a capacidade de tornar mais fácil e visível o potencial de cada produto, demonstrando como cada um colabora para, primeiro, cobrir os gastos fixos, e, assim, constituir o lucro desejado (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON 2004; FERREIRA, 2007; MARTINS, 2010 *apud* MIRANDA, 2012). Através da margem de contribuição observa-se a viabilidade de um produto, sendo, um lançamento ou a manutenção do produto no mercado (BERTÓ; BEULKE, 2006; MARTINS, 2010 *apud* MIRANDA, 2012).

A margem de contribuição fornece uma potencial ferramenta para os gestores, já que ela, por ser o resultado da diferença entre o custo variável e o preço de venda de um determinado produto possibilita a mensuração do lucro. A soma das margens de contribuição unitária permite aos gestores saber o quanto que eles vão dispor para cobrirem os custos fixos, e gerar lucro na empresa (MAHER, 2001 *apud* SOUZA, 2012).

3 METODOLOGIA

A Metodologia é compreendida como um método que consiste em estudar, compreender e avaliar os vários métodos disponíveis para a realização de uma pesquisa acadêmica. A Metodologia, em um nível aplicado, examina, descreve e avalia métodos e técnicas de pesquisa que possibilitam a coleta e o processamento de informações, visando ao encaminhamento e à resolução de problemas e/ou questões de investigação. A Metodologia é a aplicação de procedimentos e técnicas que devem ser observados para construção do conhecimento, com o propósito de comprovar sua validade e utilidade nos diversos âmbitos da sociedade (PRODAVONE; FREITAS, 2013).

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Quanto à abordagem utilizada foi a pesquisa qualitativa e quantitativa, assim verificando-se como o consultório odontológico faz a gestão dos serviços. Os procedimentos técnicos serão bibliográficos, pesquisa de campo e estudo de caso.

De acordo com Gil (2002), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Para aquele autor, a principal vantagem desse tipo de pesquisa reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama maior de fenômenos do que aquela que poderia pesquisar diretamente.

Segundo Yin (2005), o uso do estudo de caso é adequado quando se pretende investigar o como e o porquê de um conjunto de eventos contemporâneos. O autor assevera que o estudo de caso é uma investigação empírica que permite o estudo de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

Para esta pesquisa foi realizado um estudo de caso em uma clínica odontológica onde as informações serão coletadas e analisadas de acordo com o assunto da pesquisa, revelando o objeto pesquisado, ou seja, os custos incorridos no período.

3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA/POP.-ALVO/AMOSTRA/UNID. ANÁLISE

A pesquisa foi realizada em um consultório odontológico localizado no centro da cidade de Ivinhema/MS.

Inicialmente foi realizada uma pesquisa bibliográfica e embasamento teórico, a fim de

levantar informações teóricas quanto ao método de custeio, o segmento de mercado e técnicas de coleta de dados.

3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados se deu por meio de observação *in loco*, e os serviços foram levantados a partir dos documentos de controle do consultório odontológico, tais como, orçamentos e fichas, notas fiscais, recibos, orçamentos e comprovantes de pagamento, isso porque não se tem nenhuma forma de controle de custos utilizado.

Foram adotados para análise de comparação entre preços cobrados e custos apurados nove serviços que representaram maiores receitas nos convênios e particulares.

Para a coleta dos custos, despesas e apuração do resultado foi realizado o levantamento de todos os custos, despesas, sua margem de contribuição e os possíveis lucros obtidos organizados em tabelas.

A coleta de dados foi realizada em 2017, utilizando a média dos últimos seis meses (de julho a dezembro).

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

O presente trabalho não tem natureza conclusiva, e sim exploratória, procurando relacionar o seu tema, que é a utilização da contabilidade de custos, a entidade objeto do estudo, e fazer uma avaliação dessa relação que até o momento não foi observado pela mesma, que é o tratamento dos dados segundo o método de custeio variável.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 PROCEDIMENTOS NA APURAÇÃO DOS CUSTOS

Neste capítulo, é analisado um sistema de custo voltado a empresa prestadora de serviços, neste caso, em uma clínica odontológica, no qual o custeio variável foi eleito como instrumento ideal para alcançar esse propósito, tanto pela sua estrutura quanto pelas informações que são proporcionadas.

A seguir será apresentada uma proposta de um sistema de custo para apuração de custos dos serviços prestados: Os custos são separados em fixos e variáveis, onde a soma dos dois elementos nos dá o custo total do serviço prestado.

O modelo pode ser desenvolvido e aplicado em qualquer empresa prestadora de serviços, desde que sejam observadas as características. Os custos fixos são analisados pelo custeio por absorção, diferentemente do custeio variável onde são tratados como despesas.

Propõe-se a aplicação do custeio variável para a apuração dos custos dos serviços prestados em uma clínica odontológica. O sistema proposto consiste nas seguintes etapas:

1. Levantamento dos serviços prestados
2. Levantamento de todos os recursos consumidos
3. Classificação dos recursos consumidos em fixos e variáveis
4. Cálculo do custo dos serviços prestados
5. Demonstração do resultado do período de julho a dezembro de 2017

4.2 LEVANTAMENTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS

O cálculo dos custos dos serviços compreende a alocação dos custos variáveis e fixos consumidos pelo mesmo. O resultado é o valor total necessário para sua execução.

Na clínica odontológica, se destaca os seguintes serviços, que são os mais utilizados, representando 90% do faturamento da clínica.

- Raspagem/limpeza,
- Restauração
- Extração Simples
- Clareamento
- Canal
- Prótese Fixa

- Implante
- Clareamento a Laser
- Aparelho Ortodôntico.

4.3 LEVANTAMENTO DE TODOS OS GASTOS CONSUMIDOS

Esse modelo se inicia com a identificação dos gastos, que são os recursos relevantes consumidos pela empresa para execução dos serviços. Na clínica odontológica estudada os gastos são:

- Materiais diretos (matéria prima)
- Energia Elétrica
- Água
- Internet
- Telefone
- Materiais indiretos
- Aluguel do prédio
- Pro labore e encargos sociais (mão de obra direta)
- Imposto municipal
- Depreciação de Maquinas

4.4 CLASSIFICAÇÃO DOS RECURSOS CONSUMIDOS EM FIXOS E VARIÁVEIS

Em seguida, observa-se que os custos são classificados em custos variáveis e custos fixos, nos quais os custos variáveis estão relacionados diretamente com o tipo de serviço utilizado pela empresa, e são apropriados aos serviços diretamente de maneira objetiva. Pode-se defini-los então como sendo: materiais diretos, ou seja, a matéria-prima.

Os custos variáveis são entendidos como aqueles gastos relevantes que identificam a atividade principal da clínica e apresentam um custo bastante significativo. Os custos fixos geralmente ocorrem independentemente da execução do serviço. Sendo definidos então como:

- Gasto com água
- Gasto com energia elétrica.
- Materiais indiretos
- Aluguel do prédio

- Pro labore e encargos sociais
- Depreciação de máquinas

Os custos fixos são aqueles recursos consumidos decorrentes da estrutura organizacional e gerencial da empresa prestadora de serviços.

Para definir o valor da Energia Elétrica foi calculada a média dos seus últimos meses, ou seja, calculou-se o valor pago em energia elétrica de julho ate dezembro e dividiu-se pela quantidade de meses (seis meses). Conforme demonstrado na tabela 1.

Tabela 1- Cálculo da média da Energia Elétrica

Meses	Valores mensais	Média mensal
Julho	170,00	153,00
Agosto	140,00	
Setembro	150,00	
Outubro	140,00	
Novembro	170,00	
Dezembro	150,00	
TOTAL	920,00	

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

Para definir o valor gasto com Água será utilizada a mesma técnica usada na Energia Elétrica. Conforme a tabela 2.

Tabela 2- Cálculo da média da Água

Meses	Valores mensais	Média mensal
Julho	50,00	56,67
Agosto	70,00	
Setembro	60,00	
Outubro	50,00	
Novembro	40,00	
Dezembro	70,00	
TOTAL	340,00	

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

Na tabela 3, compreende-se a identificação de todos os recursos consumidos, fixos e variáveis calculados pela média dos últimos seis meses de 2017.

Tabela 3 - Identificação dos custos em fixos e variáveis

Custos Fixos		Custos Variáveis	
Energia Elétrica	150,00	Materiais diretos	3.800,00
Água-	60,00		
Materiais indiretos	100,00		
Aluguel	300,00		
Depreciação de maquinas	125,00		
Pro Labore e encargos sociais	2.860,00		
Total dos custos fixos	3.595,00	Total dos custos variáveis	3.800,00

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

Observa-se na tabela 3, uma maior variedade de custos fixos. Ou seja, a empresa possui um maior gasto com procedimentos que não dependem da quantidade de serviço prestado.

Como já mencionado anteriormente, para obter o valor da energia elétrica e da água foi calculado a média do semestre de 2017 de ambas.

Os materiais indiretos (materiais de limpeza, copos, guardanapos, papel higiênico) são realizados através de uma compra mensal.

A depreciação de maquinas, foi calculada pelo método linear, onde as maquinas da clínica são: motor de implante, compressor, plastificadora, cadeira própria para clínica odontológica e autoclar).

Também foram levantadas as despesas ocorridas nos últimos seis meses de 2017, conforme se observa na tabela 4.

Tabela 4 - Identificação das despesas em fixas e variáveis.

Despesas Fixas	
Despesa com internet	40,00
Despesa com telefone	35,00
Despesa com imposto municipal	125,00
Total das despesas fixas	180,00

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

Observa-se na tabela 4, que a empresa possui apenas despesas fixas, seus gastos variáveis são todos classificados como custos variáveis, pois variam de acordo com a

quantidade de serviços prestado no mês e são diretamente utilizadas na realização dos procedimentos.

Quanto a despesa com imposto municipal, nesse caso o ISSQN (Imposto sobre serviço de qualquer natureza), o seu valor é definido pela Prefeitura Municipal de Ivinhema-MS.

Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a remuneração do próprio trabalho. (PREFEITURA MUNICIPAL DE IVINHEMA-MS 2018)

No caso da clínica odontológica, a legislação do Município estabelece a identificação da base de cálculo de cada contribuinte, mediante a apresentação prévia de informações fiscais, como a declaração do imposto de renda, livro caixa, relação de despesas concernentes à atividade, e outros. O imposto é, assim, calculado por estimativa individual e sempre sujeita a reexame, se impugnada a base de cálculo pelo contribuinte. (PREFEITURA MUNICIPAL DE IVINHEMA MS (2018)

4.5 DEMONSTRAÇÃO DOS CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS

Na tabela 5, foram apresentados, os serviços prestados pelo proprietário e seu preço de venda.

Tabela 5- Serviços prestados pelo proprietário e seu preço de venda

Procedimentos	Preço de venda
Limpeza/Raspagem	100,00
Restauração	80,00
Extração Simples	120,00
Clareamento	420,00
Canal	350,00
Prótese Fixa	800,00
Implante	1.600,00
Clareamento a Laser	600,00
Aparelho Ortodôntico	80,00

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

A seguir, observa-se a margem de contribuição por serviços prestados considerando apenas seus custos e despesas variáveis. Conforme a tabela 6.

Tabela 6- Margem de Contribuição da Limpeza/Raspagem

Limpeza/Raspagem		
Receita Bruta	100,00	100%
(-) Custos e Despesas variáveis	1,00	
Luvas	14,00	
Pasta de profilaxia		
Margem de Contribuição unitária	85,00	85%

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

Observa-se na tabela 5 que o procedimento de limpeza/raspagem obtém uma margem de Contribuição de 85%, um procedimento simples, rápido e com uma boa porcentagem de retorno.

Tabela 7- Margem de Contribuição da Restauração

Restauração		
Receita Bruta	80,00	100%
(-) Custos e Despesas variáveis	1,00	
Luvas	4,00	
Adesivo	5,00	
Ácido	5,00	
Resina	5,00	
Brocas		
Margem de Contribuição unitária	60,00	75%

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

Observa-se na tabela 7, que o procedimento de Restauração obtém uma margem de contribuição de 75%, um procedimento de rápida realização e muito realizado, sendo também uma margem significativa para a empresa.

Tabela 8- Margem de Contribuição da Extração Simples

Extração Simples		
Receita Bruta	120,00	100%
(-) Custos e Despesas variáveis	1,00	
Luvas	3,00	
Anestésico	10,00	
Fio de Satura	5,00	
Broca	1,00	
Gases		
Margem de Contribuição unitária	100,00	83,33%

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

Observa-se na tabela 8, que o procedimento de Extração obtém uma Margem de Contribuição de 83,33%, um procedimento muito procurado no mercado, e com uma boa margem para o empresário.

Tabela 9- Margem de Contribuição do Clareamento

Clareamento		
Receita Bruta	420,00	100%
(-) Custos e Despesas variáveis	1,00	
Luvas	130,00	
Alginato para moldagem de gesso	5,00	
Placa de silicone	10,00	
Gel clareador	4,00	
Caixa de molde		
Margem de Contribuição unitária	260,00	61,90%

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

Observa-se também, a tabela 9, onde mostra que o procedimento de Clareamento dental apresenta uma Margem de Contribuição de 61,90%, já não apresenta uma margem tão significativa quanto os procedimentos anteriores.

Tabela 10- Margem de Contribuição do Canal

Canal		
Receita Bruta	350,00	100%
(-) Custos e Despesas variáveis	1,00	
Luvas	30,00	
Medicação	5,00	
Brocas	2,00	
Guta	50,00	
Perchas cone de papel raio X	10,00	
Material de resto provisório	2,00	
Limas		
Margem de Contribuição unitária	250,00	71,43%

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

Na tabela 10, mostra o procedimento de Canal dentário, onde sua margem de Contribuição é de 71,43% de sua margem total. Um procedimento bastante procurado na área e que apresenta uma boa margem de contribuição.

Tabela 11- Margem de Contribuição da Prótese Fixa

Prótese Fixa		
Receita Bruta	800,00	100%
(-) Custos e Despesas variáveis	1,00	
Luvas	349,00	
Moldagem		
Margem de Contribuição unitária	450,00	56,25%

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

Na tabela 11, observa-se o procedimento com a menor margem de contribuição, que seria a Prótese Fixa, apresentando uma Margem de 56,25%, e também leva-se em consideração o fato de ser um procedimento de longa duração.

Tabela 12- Margem de Contribuição do Implante

Implante		
Receita Bruta	1.600,00	100%
(-) Custos e Despesas variáveis	1,00	
Luvas	599,00	
Dentes		
Margem de Contribuição unitária	1.000	62,5%

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

A tabela 12 demonstra a margem de Contribuição do Implante dentário, onde apresenta o valor de 62,5% de seu valor total, procedimento de longa duração e uma margem também não muito significativa diante aos outros procedimentos.

Tabela 13- Margem de Contribuição do Clareamento a Laser

Clareamento a Laser		
Receita Bruta	600,00	100%
(-) Custos e Despesas variáveis	1,00	
Luvas	149,00	
Laser	50,00	
Gel		
Margem de Contribuição unitária	400,00	66,67%

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

A tabela 13 apresenta a Margem de Contribuição do Clareamento a Laser, onde apresenta uma porcentagem de 66,67% do valor total do procedimento. Uma margem relevante, porém um procedimento de longa duração.

Tabela 14- Margem de Contribuição do Aparelho Ortodôntico

Aparelho Ortodôntico		
Receita Bruta	80,00	100%
(-) Custos e Despesas variáveis	1,00	
Luvas	9,00	
Fios	5,00	
Borrachas	10,00	
Manutenção		
Margem de Contribuição unitária	55,00	68,75%

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

A tabela 14 apresenta a Margem de Contribuição do Aparelho Ortodôntico, que é de 68,75% do valor total do procedimento. Não apresenta uma margem de contribuição excelente, porém é um procedimento de grande procura e de fácil realização.

Nas tabelas anteriores, podem-se observar detalhadamente os custos e despesas variáveis utilizados em cada procedimento, tendo assim uma maior clareza dos materiais mais utilizados e com maiores gastos e sua Margem de Contribuição.

4.6 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO DE JULHO A DEZEMBRO DE 2017

Após a demonstração dos recursos utilizados, e da classificação dos gastos em fixos e variáveis e seus respectivos cálculos, a seguir apresenta-se o resumo da margem de contribuição de cada produto e a demonstração do resultado do período dos seis meses utilizados, dando assim uma melhor visão da margem de contribuição de cada procedimento.

Tabela 15- Resumo da Margem de Contribuição unitária de cada procedimento em R\$.

Procedimentos	Limpeza/ Raspagem	Restau- ração	Extração Simples	Clarea mento	Canal	Prótese Fixa	Implan te	Clareamento a Laser	Aparelho Ortodôn tico
Receita Bruta	100,00	80,00	120,00	420,00	350,00	800,00	1.600,00	600,00	80,00
(-)CV	15,00	20,00	20,00	150,00	100,00	350,00	600,00	200,00	25,00
(-)DV									
=MC	85,00	60,00	100,00	270,00	250,00	450,00	1.000,00	40,00	55,00
(%)	85%	75%	83,33%	61,9%	71,43%	56,25%	62,5%	66,67%	68,75%

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

Como pode ser observado, as tabelas 6 á 14, apresentam detalhadamente os materiais usados para cada procedimento e sua margem de Contribuição, apresentando seus valores reais, e seus valor em porcentagem. Sendo assim, a tabela 15 representa um resumo das tabelas anteriores, mostrando claramente a receita bruta de cada procedimento, deduzidos seus custos e despesas variáveis, onde pode ser observada a margem de contribuição unitária de cada procedimento.

Para definir a quantidade a ser utilizada na demonstração do resultado do exercício, foi utilizada a média dos últimos seis meses de serviços do ano de 2017 realizados pelo proprietário.

A seguir, foi demonstrada uma tabela com a quantidade de serviços realizados nesse determinado período e o cálculo da média de cada procedimento.

Tabela 16- Demonstração da quantidade de procedimentos realizados de julho a dezembro e sua média.

Procedimentos	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	Média
Raspagem/Limpeza	10	10	15	13	12	16	13
Restauração	21	18	15	20	18	17	18
Extração Simples	8	6	4	6	10		6
Clareamento			3		4	4	2
Canal			1			2	1
Prótese Fixa		1	2	1		3	1
Implante	4	2	4	1	5	4	3
Clareamento Laser				2		1	1
Aparelho Ortodôntico.	15	16	14	16	13	18	15

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

Observa-se na tabela 16, a quantidade de procedimento realizado de julho a dezembro e em seguida foi realizado a média dos procedimentos.

O procedimento que obteve a maior média foi o de restauração, seguido do aparelho ortodôntico e raspagem/limpeza.

A seguir, foi realizada a demonstração do resultado do período de julho a dezembro, utilizando a média dos procedimentos calculados na tabela 16, conforme demonstrado na tabela 17.

Tabela 17- Demonstração do resultado do período de Julho a Dezembro

	Limpeza/ Raspagem	Restau- ração	Extração Simples	Clarea- mento	Canal	Prótese Fixa	Implan- Te	Clareamento a Laser	Aparelho Ortodôn- tico	TOTAL
Receita Bruta	1.500,00	1.440,00	720,00	840,00	350,00	800,00	4.800,00	600,00	1.200,00	12.250,00
(-)CV	195,00	360,00	120,00	300,00	100,00	350,00	1.800,00	200,00	375,00	3.800,00
(-)DV										
=MC	1.305,00	1.080,00	600,00	540,00	250,00	450,00	3.000,00	400,00	825,00	8.450,00
(-)CF										3.595,00
(-)DF										180,00
Resultado Líquido										4.675,00

Fonte: Elaborado pela autora com dados da clínica odontológica.

Na tabela 17 foi realizada a demonstração do resultado do período de julho a dezembro de 2017, que serve para detalhar a formação da margem de contribuição e do resultado líquido de um exercício.

Para calcular a Receita Bruta de cada procedimento basta multiplicar seu preço de

venda pelo total de procedimentos realizados no mês, assim obtendo o resultado apresentado na tabela 17.

Para calcular o custo variável de cada procedimento também se deve multiplicar o custo unitário de cada procedimento pela quantidade de procedimentos realizada no mês.

Encontrando a Receita Bruta e deduzindo os custos e despesas variáveis pode-se definir a Margem de Contribuição.

Pode-se observar que o procedimento com uma maior margem de contribuição é o procedimento de Implante dentário, porém, deve-se também levar em consideração o fato de ser um procedimento mais demorado, às vezes levando até um período inteiro do dia.

O procedimento com menor margem de contribuição seria a Extração Simples, porém é um procedimento de rápida execução, podendo assim o empresário fazer vários procedimentos em um mesmo dia.

Então deve ser observado o tempo de cada procedimento, pois nem sempre o procedimento com a maior margem de contribuição seria a melhor opção.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O atual trabalho teve como objetivo demonstrar a aplicação da contabilidade de custos em uma clínica odontológica.

Por conta do que foi exposto, verifica-se que o sistema proposto permite agrupar todos os custos que incidem diretamente sobre o serviço prestado. Sendo assim possível a utilização do custeio variável na clínica odontológica.

Se o proprietário puder obter uma visão clara de seus custos e despesas, fica mais fácil definir um preço para seus procedimentos, como a empresa de estudo é pequena e não possui um sistema de custos, recomenda-se a utilização desse sistema.

Obtendo as respectivas informações, como seus custos e despesas variáveis, o empresário consegue visualizar sua margem de contribuição e até possíveis futuros lucros. Pois os respectivos dados permitem que o proprietário planeje seu próximo período.

Conclui-se também que a margem de contribuição é importante nesse tipo de área, pois ela possibilita que o empresário tenha uma visão do quanto sobra da receita obtida com as vendas para amortizar seus custos fixos, e assim contribuindo para a formação do resultado. Então, o seguinte trabalho, apresentou detalhadamente a margem de contribuição de cada procedimento realizado na clínica, assim, dando ao proprietário uma melhor visão de qual procedimento apresenta uma melhor margem, levando em consideração o tempo necessário para a realização de cada procedimento. Assim o proprietário pode analisar quais são os procedimentos que devem ser priorizados.

A seguinte proposta de utilização da contabilidade de custos em uma clínica odontológica teve também como objetivo auxiliar o proprietário em tomadas de decisões futuras.

O ramo da odontologia tem uma grande concorrência no mercado, no entanto, faz a diferença ter uma grande clientela e uma boa qualidade de serviço. Assim, quem gosta do serviço recomenda e, certamente, nesse caso a propaganda entre clientes seria a melhor opção. Se houver uma boa gestão na prestação dos serviços, conhecer os custos ajudará a empresa a estar sempre buscando produtos de melhores qualidades, tecnologias, sem perder de vista quanto precisa faturar para se manter no mercado.

Além disso, este trabalho não tem interesse em esgotar o assunto, e sim proporcionar recomendações para trabalhos e decisões futuras.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Jociana Brugnerotto. *et al.* **Manual de elaboração do projeto para trabalho de conclusão de curso.** NUCAP – Núcleo de apoio a pesquisa da coordenação do curso de nutrição da Faculdade São Lucas, 2012.
- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade Gerencial.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- AZEVEDO, Ana Paula Ferreira *et al.* Custeio Por Absorção X Custeio ABC. **III Simpósio de excelência em gestão e Tecnologia – SEGET 2006**
- BASSO, Irani P. **Contabilidade Geral Básica** 2 ed. Ijuí: Unijuí, 2000
- BARBOSA, Ângelo Crysthian. **Contabilidade Básica.** 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006.
- BERTÓ, Dalvio J; BEULKE, R. **Gestão de Custos.** São Paulo: Saraiva, 2006.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: Uma abordagem prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade Básica: Finalmente você vai aprender contabilidade.** 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2004.
- FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- FLORENTINO, Américo Matheus. **Custos: Princípios, cálculos e contabilização.** 7. ed. Rio de Janeiro: Ed. Fundação Getulio Vargas, 1981.
- GIL, Antônio Carlos, **Como elaborar projetos de pesquisa** - 4. ed. - São Paulo : Atlas, 2002
- GONÇALVES, Elisa Pereira. **Iniciação à pesquisa científica.** Campinas, SP: Editora Alínea, 2001.
- HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- IUDICÍBUS, Sérgio de. **Análise de balanços. Análise da liquidez e do endividamento; análise do giro; rentabilidade e alavancagem financeira.** 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KOLIVER, O. **Os custos dos portadores finais e os sistemas de custeio.** [S. I.: s.n.], 2000.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos: contém critério do custeio ABC.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LEONE, George S. Guerra. **Custos planejamento, implantação e controle.** 3 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos inclui o ABC.** 9 ed. - 6. reimpr. São Paulo:

Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2002.

MEGLIORINI, E. **Custos: análise e gestão**. 2ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007

MIRANDA, Romário Borges et al. **Margem de contribuição como auxílio à tomada de decisão: um estudo na j. M.** Serraria de divino de são lourenço-ES. Simpósio de excelência em gestão e tecnologia, 2012.

MOURA, Herval da Silva. **O custeio por absorção e o custeio variável: Qual Seria O Melhor Método A Ser Adotado Pela Empresa? Sitientibus**, Feira de Santana, 2005.

NASCIMENTO, Luise do Rzatki. **Formação do preço de venda: Um estudo de caso em empresa de manutenção de compressores**. Criciúma 2014.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação**. São Paulo: Atlas, 7ed, 2010.

PREFEITURA MUNICIPAL DE IVINHEMA MS. **Setor tributário** (2018)

PRODANOVE, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. Universidade Feevale. Novo Hamburgo - Rio Grande do Sul - Brasil 2013.

LOPES DE SÁ, Antônio de Lopes. **Dicionário de contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SOUZA, André Dantas Maranhão de. **A margem de contribuição: Um Estudo De Uma Empresa Do Ramo De Alimentação em Brasília**, 2012.

VERONÊZ, Caroline Deise. **Custos para decisão: A implantação da contabilidade de custos em uma empresa prestadora de serviços**. Universidade Federal de Santa Catarina Centro Socioeconômico Departamento de Ciências Contábeis. Florianópolis 2004.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2001.

YIN. R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3 ed., Porto Alegre: Bookman, 2005.