

Mensuração de Gastos Fixos com Pessoal a partir do Custeio ABC: Um Estudo em uma Empresa de Serviços Odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima

Graduação em Ciências Contábeis pela Associação Caruaruense de Ensino Superior - ASCES Unita
Avenida Portugal, 584. Bairro Universitário. Caruaru/PE. CEP: 55.016-400
E-mail: rafaela.luana.rafa.2014@gmail.com

Wemerson Severino de Moura

Graduação em Ciências Contábeis pela Associação Caruaruense de Ensino Superior - ASCES Unita
Avenida Portugal, 584. Bairro Universitário. Caruaru/PE. CEP: 55.016-400
E-mail: wemersonmoura672@gmail.com

Célio Beserra de Sá

Doutorado em andamento em Ciências Contábeis pela FUCAPE
Professor da Associação Caruaruense de Ensino Superior - ASCES Unita
Avenida Portugal, 584. Bairro Universitário. Caruaru/PE. CEP: 55.016-400
E-mail: celio.beserra@yahoo.com.br

Cileide Lúcia dos Santos

Mestrado em Controladoria pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE
Assistente em Administração na Universidade Federal Rural em Pernambuco – UFRPE
Rua Dom Manoel Medeiros, SN. Dois irmãos. Recife/PE. CEP: 52.171-900
E-mail: cileidepe@gmail.com

RESUMO

Este artigo teve como objetivo analisar os gastos fixos com pessoal associados às atividades desenvolvidas em uma clínica odontológica, sob a perspectiva do custeio ABC. Realizou-se uma pesquisa descritiva, de abordagem quali-quantitativa, por meio de um estudo de caso, com coleta de dados via entrevistas semiestruturadas e análise documental. Os dados foram examinados por meio de análise de conteúdo, estatística descritiva e inferencial, utilizando-se o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, ao nível de significância de 5%. Os resultados indicaram que as atividades de prevenção e restauração são as mais onerosas entre as odontólogas; na recepção, a captação apresentou maior custo; e, entre as assistentes de saúde bucal, a manipulação de materiais foi a atividade mais custosa. Observou-se variação significativa nos custos das atividades das dentistas, com média superior à mediana, indicando a presença de atividades com custos elevados. O teste estatístico confirmou que tais diferenças não ocorreram ao acaso (p -value = 0,046).

Palavras-chave: Custeio ABC. Empresas de Serviços. Clínicas Odontológicas.

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

Measurement of fixed personnel expenses from ABC costing: A study in a dental services company

ABSTRACT

This article aimed to analyze the fixed personnel costs associated with the activities carried out in a dental clinic, from the perspective of ABC costing. A descriptive, qualitative-quantitative study was conducted through a case study, with data collection via semi-structured interviews and document analysis. The data were examined using content analysis, descriptive and inferential statistics, using the non-parametric Kruskal-Wallis test, at a significance level of 5%. The results indicate that prevention and restoration activities are the most expensive among dentists; in reception, patient acquisition presented the highest cost; and, among oral health assistants, the handling of materials was the most costly activity. Significant variation was observed in the costs of the dentists' activities, with an average higher than the median, what indicates the presence of activities with high costs. The statistical test confirmed that these differences did not occur by chance (p -value = 0.046).

Keywords: ABC Costing. Service Companies. Dental Clinics.

Medición de gastos de personal fijo a partir del coste ABC: Un estudio en una empresa de servicios odontológicos

RESUMEN

Este artículo tuvo como objetivo analizar los costos fijos de personal asociados a las actividades realizadas en una clínica odontológica, desde la perspectiva del costeo ABC. Se realizó un estudio descriptivo, cuali-cuantitativo, a través de un estudio de caso, con recolección de datos mediante entrevistas semiestructuradas y análisis documental. Los datos se examinaron mediante análisis de contenido, estadística descriptiva e inferencial, utilizando la prueba no paramétrica de Kruskal-Wallis, a un nivel de significancia del 5%. Los resultados indicaron que las actividades de prevención y restauración son las más costosas entre los odontólogos; en recepción, la adquisición de pacientes presentó el mayor costo; y, entre los asistentes de salud bucal, el manejo de materiales fue la actividad más costosa. Se observó una variación significativa en los costos de las actividades de los odontólogos, con un promedio mayor que la mediana, lo que indica la presencia de actividades con altos costos. La prueba estadística confirmó que estas diferencias no ocurrieron por casualidad (valor $p = 0,046$).

Palabras clave: Costo ABC. Empresas de Servicios. Clínicas Dentales.

1 INTRODUÇÃO

Com o aumento intenso da concorrência no mundo dos negócios, garantir a sobrevivência de uma empresa exige a busca contínua por qualidade e preços justos nos serviços oferecidos. Nesse contexto, o investimento em novas ferramentas torna-se um fator essencial para o fortalecimento e a sustentabilidade dos empreendimentos. Dessa forma, dentre outras ferramentas, os empreendedores fazem uso da contabilidade de custos para definição dos custos dos seus serviços (Chompu-Inwai, 2024). Nesse sentido, para calcular a tabela de preços, o profissional deve conhecer de maneira acurada as variáveis que compõem o custo dos serviços prestados.

Na literatura acadêmica e no ambiente empresarial, o método de custeio baseado em atividades (*Activity-Based Costing* – ABC) tem sido amplamente discutido em razão de sua aplicabilidade no suporte ao processo de tomada de decisões gerenciais. Para Martins (2003, p. 87) o “Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao custeio dos produtos. Ele é, acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos”.

Para Warren, Reeve e Fess (2010), a implantação do ABC nas empresas que prestam serviços tem como objetivo apontar o custo específico dos serviços prestados, visto que tais custos são identificados considerando a quantidade de atividade consumida pelo serviço prestado, o que permite avaliar se os preços estabelecidos estão a gerar os lucros esperados e suficientes à manutenção e desenvolvimento do negócio. Dessa forma, entende-se que o custeio ABC é uma ferramenta apropriada para ser aplicada em empresas de serviços, porque auxilia na análise das atividades realizadas, que são as consumidoras de recursos (Pandey, 2012). O custeio ABC é uma ferramenta versátil, sendo empregada comumente em outros setores diferentes da indústria, tais como saúde e educação (Ríos-Quispe, 2023).

Nesse sentido, em uma empresa que presta serviços odontológicos o emprego de um método de custeio é capaz de gerar informações relevantes para a entidade, favorecendo a gerência a tomar decisões mais assertivas (Yanti, Febrian, & Sari, 2020). Além disso, argumenta-se que para empresas do setor de serviços odontológicos o custeio ABC é um modelo adequado (Sockanathan, Kuppusamy, Teo,

Dom, Aizuddin, & Yazid, 2022), pois ele considera o consumo de recursos relacionados às atividades que a entidade desempenha, além de se tratar de um método que produz informações voltadas à gestão dos custos e processos.

Segundo Chompu-Inwai (2024), consultórios odontológicos tratam-se de entidades que possuem investimentos recorrentes, além de apresentarem consideráveis custos variáveis e fixos. Assim sendo, é crucial a compreensão desses custos pelo profissional da área odontológica para que ele possa gerenciar sua empresa de forma mais segura e eficaz. Ademais, Baker (1998) argumenta sobre a necessidade da implementação do custeio ABC no setor de saúde, em razão da competitividade que se faz presente entre as empresas desse setor, tais como as empresas que prestam serviços odontológicos.

Outrossim, os dentistas precisam adquirir mais informações sobre seus processos para reduzir seus custos, mas sem perder a qualidade dos serviços ofertados aos seus clientes. Com a implantação do custeio ABC, os gestores de consultórios odontológicos terão uma análise mais detalhada das suas atividades e a partir dessa análise terão a oportunidade de aprimorar e simplificar os seus processos visando diminuir seus custos.

Nesse cenário surge a necessidade de o dentista, enquanto prestador de serviços, buscar mais conhecimentos para gerenciar suas atividades profissionais. Em um contexto mais abrangente, observa-se que a formação em odontologia ainda dedica espaço limitado a conteúdos voltados à gestão da atividade profissional, bem como ao ensino de técnicas gerenciais aplicadas à administração de consultórios e clínicas, o que reforça a necessidade de instrumentos que auxiliem o desempenho financeiro desses empreendimentos (Ribeiro, 2009).

O custeio ABC está fortemente relacionado à área de serviços, em virtude de a maior incidência de custos indiretos ocorrer nesse segmento, quando comparado ao comércio e a indústria, segundo apontamento de Kaplan e Cooper (1998). Assim, esse método é um instrumento útil para este tipo de empresa, uma vez que, permite identificar de forma objetiva as atividades desempenhadas. Além disso, seu uso torna os processos de mensuração, análise dos custos, gestão financeira, planejamento e tomada de decisão mais ágeis.

Considerando o contexto apresentado, em que as empresas de serviços odontológicos necessitam de ferramentas mais robustas e adequadas à mensuração

dos seus gastos, em razão da maior parcela dos seus custos serem fixos e indiretos, emerge a seguinte questão norteadora de pesquisa: **Como os gastos fixos com pessoal podem ser mensurados à luz do custeio ABC no contexto de uma clínica de prestação de serviços odontológicos?** Nesse sentido, este artigo tem como objetivo investigar os gastos fixos com pessoal relacionados às atividades executadas em uma clínica odontológica à luz do custeio ABC.

A presente pesquisa justifica-se pela necessidade de demonstrar, de maneira prática, a aplicabilidade e a eficácia de ferramentas de gestão de custos já consolidadas no meio acadêmico, sobretudo em contextos locais e em empresas de micro e pequeno porte, nas quais, na maioria dos casos, as ferramentas de contabilidade gerencial não são utilizadas, em razão do foco direcionado à contabilidade fiscal. Ademais, a pesquisa pode fornecer subsídios aos profissionais da área de odontologia acerca de uma ferramenta potencialmente útil para a gestão das atividades realizadas, possibilitando a visualização das atividades mais onerosas em termos de gastos com pessoal e, assim, a definição de estratégias para a redução de custos e o aumento da lucratividade.

2 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

Com a finalidade de assegurar a competitividade das organizações, surge a contabilidade de custos, uma subdivisão da contabilidade geral voltada à análise dos gastos decorrentes da produção de bens e da prestação de serviços. Além disso, fornece suporte gerencial na formação do preço de venda e na apuração do custo real, sendo amplamente utilizada para a geração de lucro e o alcance de metas organizacionais em diferentes níveis do negócio. Para Crepaldi e Crepaldi (2018) “Contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões”.

Além disso, Leone e Leone (2010) afirmam que “a Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade”.

Ainda assim, com o crescente aumento da competitividade a necessidade de um melhor uso dos recursos disponíveis também se eleva, uma vez que, a destinação

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

de recursos não planejada, isto é, quando a entidade não sabe mensurar ou direcionar seus gastos, seja em material ou em pessoal, é provável que ao longo do processo produtivo ocorram grandes perdas. Nesse contexto, foi desenvolvido o método de custeio ABC, justamente para estudar isoladamente os gastos relativos às atividades das empresas. Pelo fato de esse modelo estar relacionado às atividades pode-se primeiramente identificar os custos e as despesas por atividades e depois alocar as atividades aos produtos que são seus portadores finais. Com isso se diz que os custos dos produtos ficam mais exatos. Entende-se que as atividades consomem recursos e os produtos e serviços consomem atividades (Khan, 2023; Leone & Leone, 2010).

O custeio ABC figura como um método que visa simplificar a análise estratégica de custos relativos às atividades de maior impacto no consumo de recursos de uma empresa (Nakagawa, 1995; Setyaning & Dita, 2020). De acordo com Garrison e Noreen (2001, p. 223), “o custeio baseado em atividades (ABC – *Activity Based Costing*) é um método de custeio projetado para municiar os gerentes com informações de custo, para decisões estratégicas ou de outra natureza, que potencialmente afetem a capacidade e, por conseguinte, os custos fixos”. Logo, esse modelo de mensuração dispõe à gerência empresarial uma forma de observar os custos inerentes a cada atividade desenvolvida no processo de fabricação do produto, atribuindo-lhe não só maior controle operacional, mas também otimização.

Todavia, mesmo sendo utilizado desde a década de 1950, o método ABC como se conhece hoje surgiu nos Estados Unidos da América nos anos 1980, sendo sua criação atribuída aos Professores Robert Kaplan e Robin Cooper, da *Harvard Business School*, a fim “reduzir sensivelmente as distorções provocadas pela atribuição arbitrária dos custos indiretos” (Martins, 2003). O método ganhou mais força por volta dos anos 1990 como consequência da elevada concorrência e também pelo desenvolvimento tecnológico que favoreceu sua implementação.

No que diz respeito ao surgimento do ABC, Kaplan e Cooper (1998) afirmam que o sistema de custeio baseado em atividades surgiu na década de oitenta para atender às necessidades de informações mais precisas sobre o custo de cada atividade envolvida em um processo. No entanto, alguns autores contestam essa afirmação. Por exemplo, Nakagawa (1995) comentou que existem registros escritos do uso do ABC pelos contadores no século XIX e início do século XX, e de seu uso na década de 1960.

Para Young e O'Byrne (2003), o custeio baseado nas atividades auxilia as empresas na obtenção de melhores perspectivas acerca dos impulsionadores do consumo de recursos nas suas operações. Acreditam também que no ABC a relação causal estabelecida entre as atividades comerciais e despesas gerais é melhor representada através da base de alocação não quantitativa, um direcionador de custos, e ao aplicar este conceito os gestores podem compreender melhor as forças da mobilidade neste setor.

Shank e Govindarajan (1997) argumentam que o objetivo principal do ABC é alocar uma parcela dos custos indiretos a um produto na proporção de cada atividade gerada pelo produto. Segundo esses autores, essa abordagem “rejeita a noção de que qualquer alocação de custos indiretos é arbitrária, sendo assim reconhece que alocações viáveis de custos fixos são possíveis e valem a pena”.

Nakagawa (1995) afirma que “os recursos de uma empresa são consumidos pelas suas atividades, e não pelos produtos que ela produz”. O objetivo do método de cálculo ABC é acompanhar as atividades de maior relevância da organização, identificar formas de consumo de recursos e, por meio dessa análise, planejar o uso eficaz e eficiente dos recursos, assim como apoiar decisões gerenciais e estratégicas, tais como, formação de preços, *mix* de produtos, análise de rentabilidade e reengenharia de processos (Parindingan, Fathirah, Usman, & Mediaty, 2024).

Nesse contexto, a principal vantagem de usar o custeio ABC se dá através da compreensão dos impactos de cada atividade desenvolvida, o que resultará na identificação de problemas e possibilitará a melhoria do processo. Ademais, seus usuários passam a tomar decisões de forma mais assertiva conforme as informações obtidas, auxiliando na redução dos custos e aumento da produtividade. Assim, ele não só apresenta onde os elementos estudados consomem mais recursos, mas também aponta o custo das atividades em relação aos custos totais da organização, bem como mostra possibilidades de eliminar desperdícios e aperfeiçoar atividades, melhorando a base de informações para tomada de decisões (Crepaldi, 2011).

Uma das vantagens do ABC é a melhoria da tomada de decisões gerenciais, uma vez que, esse método permite transparência (Cogan, 1994; Saeed, Widyaningsih, & Khaled, 2023). O ABC permite a definição de ações para tarefas de melhoria contínua para reduzir despesas gerais, ao contrário dos sistemas de custeio

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

tradicionais que concentram os esforços na redução de custos diretos e ocultam os desperdícios existentes nas despesas gerais.

De acordo com Martins (2003), uma das grandes vantagens do ABC é que ele não limita a análise ao custo do produto e a sua rentabilidade, a análise do ABC permite financiar os processos que ocorrem na empresa, pois consistem em atividades inter-relacionadas. Dessa forma, possibilita a visualização de atividades do processo que podem ser melhoradas, reestruturadas ou mesmo eliminadas para melhorar o desempenho competitivo da empresa.

Por outro lado, a literatura também apresenta desvantagens relacionadas ao emprego do custeio ABC, sobretudo em relação ao processo da implantação, pois, é um desafio, sendo necessário não só reorganizar a empresa, mas também integrar variados setores de forma harmônica, o que dificulta o processo. Um dos problemas do custeio baseado nas atividades é que esse modelo foi criado para propiciar a sobrevida do custeio por absorção, o qual também apresenta limitação relativa à orientação das decisões, visto que, além de demandar muito tempo, os custos indiretos são atribuídos de forma arbitrária e a informação resultante não é tão pertinente na tomada de decisão (Wernke, 2001). Vale destacar que esse modelo não é aceito pela legislação societária e fiscal, sendo a sua aplicabilidade voltada apenas à gestão e controle interno.

Há abordagens relativas à sua implantação e aplicação em diversos ramos empresariais. Nesse sentido, Hicks (1992) define um guia de implementação para pequenas e médias empresas, inclusive para prestadoras de serviços. Além disso, Cogan (1998) mostra alguns modelos para vários ramos empresariais, tais como hospitais, encarroçadora de ônibus e empresa de distribuição.

Conforme Martins (2003), “o 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”. Dessa maneira, a regra fundamental do método é que os recursos de uma organização sejam consumidos por suas atividades e não pelos produtos que elas fabricam. Assim, todas as atividades devem receber parte dos custos.

Para a implementação desse método primeiramente é necessário escolher um sistema para mensurar os gastos de cada atividade e realizar um bom planejamento e mapeamento das principais atividades. Todavia, para isso deve-se entender o

objetivo desse projeto e os principais aspectos das atividades a serem mapeadas. Em seguida, é preciso apurar os custos iniciais, despesas contábeis e outras estabelecidas. Posteriormente, a realização da vinculação dos recursos aos processos e, por fim, identificá-los conforme as atividades. Uma vez que as atividades e os recursos estão definidos é interessante fazer o registro dos direcionadores. Esses irão determinar elementos que serão analisados.

Na etapa seguinte são efetuados os cálculos dos custos e para isso é importante usar sistemas, uma vez que, esses cálculos podem ser complexos e sofrer influência de outros fatores. Kaplan e Cooper (1998) destacam que o ABC produz informações que possibilitam que o gerenciamento foque em processos e produtos a fim de melhorar a lucratividade e tornar as decisões mais assertivas, estimulando a melhoria contínua.

Estudos anteriores acerca da aplicação do custeio ABC em empresas de serviços odontológicos mostram a eficácia do método para a gestão das atividades e apuração dos custos dos serviços prestados. Nesse sentido, argumenta-se que o custeio ABC é capaz de rastrear recursos por atividade, gerando detalhamento para cada tipo de tratamento feito (Sockanathan, Teo, Dom, Aizuddin, & Yazid, 2023; Sunil, Mrunalini, & Prathima, 2022).

Nessa perspectiva, a aplicação do custeio ABC foi capaz de reduzir as distorções no cálculo dos custos de procedimentos odontológicos, quando comparado com outros métodos (Esfahani & Azarkhosh, 2021). Ademais, o custeio ABC ajudou a promover a acurácia da definição dos custos e facilitou a identificação das atividades mais onerosas e de desperdícios ocorridos (Kinanti, Kusniati, & Saputra, 2022).

Logo, em serviços odontológicos o custeio ABC é usado como base para decisões estratégicas, orçamento e melhoria de eficiência de recursos, especialmente em relação à mão de obra e materiais empregados nos procedimentos (Jalalabadi, Milewicz, Shah, Hollier, & Reece, 2018; Yanti, Febrian, & Sari, 2020).

3 METODOLOGIA

Quanto ao objetivo proposto o estudo se classifica como descritivo, possuindo abordagem quali-quantitativa em relação à natureza do problema formulado, sendo

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

operacionalizado por meio de um estudo de caso, cujos dados foram coletados por meio de entrevistas e análise documental.

O caso em estudo consistiu em uma clínica odontológica localizada na cidade de Caruaru-PE, com aproximadamente 10 anos de atuação no mercado da odontologia. A clínica opera com 5 profissionais, sendo 2 dentistas, 2 assistentes de saúde bucal e 1 recepcionista. A clínica é especializada em odontopediatria, cujos atendimentos são direcionados exclusivamente a crianças e pessoas com necessidades especiais.

Para coletar os dados foram realizadas entrevistas e análise documental. A entrevista foi realizada por meio de instrumento semiestruturado (roteiro) previamente confeccionado visando à extração das informações que serviram de base para o atingimento do objetivo proposto. O roteiro contempla questões tais como: quais os procedimentos mais recorrentes são realizados na clínica? Quantas e quais pessoas são envolvidas nesse procedimento? Quanto tempo, em média, leva-se para realizar esse procedimento? Essa atividade é executada com qual frequência? Qual o nível de complexidade dessa atividade? As categorias consideradas na construção do roteiro (tempo, frequência e complexidade) foram extraídas dos estudos de Arruda e Callado (2018) e Sá e Callado (2020).

Destaca-se que os profissionais entrevistados foram devidamente orientados antes do início das entrevistas a respeito do teor e das informações que seriam coletadas. Posteriormente às orientações, os entrevistados foram convidados a assinar o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE), no qual constavam todos os termos da pesquisa, inclusive a garantia de preservação do sigilo em relação aos profissionais e em relação à empresa objeto de estudo, bem como a concordância da divulgação dos dados obtidos para fins acadêmicos. As entrevistas ocorreram em dois dias distintos, durante o mês de maio de 2024, totalizando um tempo total de 2h35min. As informações obtidas nas entrevistas foram registradas de forma escrita em fichas previamente produzidas de acordo com roteiro considerado.

A pesquisa documental foi utilizada para verificar o montante do gasto com pessoal e encargos sociais, o que foi possível por meio da observação dos relatórios da folha de pagamento da empresa, que são disponibilizados pela contabilidade de forma mensal. Nesses relatórios, além dos salários dos funcionários, constam também os encargos sociais e trabalhistas, tais como INSS patronal e FGTS. Os dados

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

relacionados à folha de pagamento foram utilizados para quantificar (mensurar) as atividades identificadas na clínica. Ou seja, descobrir o quanto é consumido do gasto com pessoal em relação a cada atividade identificada e observada durante o processo de entrevista na clínica. Foram considerados apenas os gastos fixos com pessoal porque são os gastos que a empresa apura com precisão por meio dos documentos da folha de pagamento, diferente dos demais, em que ainda não há tanto controle. Por questões de acessibilidade e de tempo, limitou-se ao tratamento dessa categoria específica de gastos.

Inicialmente, foram coletadas as informações a respeito das atividades relevantes realizadas na clínica odontológica, com realização de entrevista por meio de roteiro semiestruturado, junto ao responsável técnico, ou seja, uma das cirurgiãs dentistas. Essa etapa visou identificar as principais atividades realizadas com mais frequência no dia a dia da empresa, ou seja, os procedimentos mais frequentes e representativos do faturamento mensal.

Posteriormente, a entrevista abordou quais os profissionais que participam da realização de cada atividade identificada. Uma vez identificadas as atividades, todos os profissionais foram entrevistados de forma individual a fim de saber quanto tempo, em minutos, em média, é despendido diariamente na realização de cada atividade rastreada. Esse procedimento foi realizado a fim de ratear (distribuir) a remuneração e encargos de cada trabalhador entre as atividades realizadas em função do tempo (direcionador de custo considerado). Segue detalhamento acerca dos passos percorridos, em termos operacionais, que concorreram para o atingimento do objetivo proposto:

- Foi somada a quantidade de minutos, por dia, que são necessários para realizar cada atividade, em relação a cada trabalhador. Posteriormente, a soma encontrada foi multiplicada pela quantidade de dias trabalhados no mês, em relação a cada trabalhador e em relação a cada atividade identificada;
- Foram divididos os minutos totais de cada atividade pela quantidade de minutos totais correspondentes à carga-horária mensal de cada trabalhador. Em seguida foi multiplicado por 100, para saber a porcentagem em relação ao tempo que cada atividade consome da remuneração e encargos do mês;
- Foram calculadas as porcentagens encontradas de cada atividade sobre a remuneração e encargos do mês, alocando-se dentre as atividades realizadas,

chegando-se ao total do custo fixo com remuneração e encargos patronais no mês de cada atividade identificada, em relação a cada trabalhador. Destaca-se que além do valor da remuneração dos trabalhadores foram alocados também às atividades os encargos trabalhistas e sociais, tais como INSS patronal e FGTS.

Para analisar os dados levantados, foram utilizadas técnicas qualitativas e quantitativas, especificamente a análise de conteúdo e a análise de estatísticas descritivas e inferencial. Para testar a existência de diferenças estatisticamente significativas entre os custos das atividades das dentistas foi empregado o teste estatístico não-paramétrico de *Kruskal-Wallis*, considerando um nível de significância de 95%, ou seja, *p-value* igual ou menor que 0,05. Para operacionalização do teste foi utilizado o *software* estatístico IBM SPSS.

Não foram comparados os gastos com pessoal das atividades desempenhadas pelas assistentes de saúde bucal, haja vista que uma trabalha em jornada integral e outra trabalha em jornada parcial, não fazendo sentido a comparação nesse caso, em razão do direcionador de custo considerado (tempo). Por outro lado, as dentistas possuem jornadas de trabalho semelhantes e realizam as mesmas atividades, o que justifica a comparação dos gastos em relação a essas profissionais, aplicando-se de forma suplementar o teste estatístico a fim de evidenciar se há diferenças significantes considerando o gasto com pessoal dentre as atividades comuns que são executadas.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção se dedica à apresentação e discussão dos resultados encontrados durante o processo de pesquisa, consolidando a demonstração das atividades rastreadas e o seu custeio com base no direcionador definido (no caso, o tempo para realização dessas atividades). Inicialmente foi realizado o levantamento dos gastos com pessoal da empresa pesquisada, abrangendo remunerações e benefícios pagos, assim como encargos sociais patronais pagos sobre a folha de pagamento. Os dados dos gastos por tipo de encargo e função são especificados por meio da Tabela 1.

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

Tabela 1

Demonstração dos gastos com pessoal por tipo de encargo e por função

Função	Remuneração + VA	FGTS	Contribuição previdenciária patronal	GILRAT ajustado	Outras entidades	Total por função
Dentista 1	8.000,00	-	-	-	-	8.000,00
Dentista 2	5.135,00	-	-	-	-	5.135,00
Recepcionista ASB - tempo integral	1.907,63	119,12	297,93	29,79	67,03	2.421,50
ASB - tempo parcial	2.341,05	153,84	384,61	38,46	86,54	3.004,50
	922,46	73,80	184,49	18,45	41,51	1.240,71
Total por tipo de encargo	18.306,14	346,76	867,03	86,70	195,08	19.801,71

Nota. Fonte: Elaboração própria, 2024.

Com base nos dados apresentados na Tabela 1, nota-se que entre os profissionais entrevistados, aquele com a remuneração mais elevada, representando mais de 25% do total por função, é a Dentista 1. Apesar de desempenhar as mesmas atividades que a Dentista 2, conforme detalhado no quadro 1, a Dentista 1 é a responsável técnica e realiza atendimentos em quatro turnos ao longo da semana.

Ainda sobre os dados da Tabela 1 é pertinente destacar que em relação às dentistas não há a demonstração das incidências dos encargos patronais, uma vez que, essas profissionais trabalham em regime jurídico de prestação de serviços, com celebração de contrato nesse sentido, não havendo vínculo empregatício contemplado pela CLT, não ensejando o recolhimento de obrigações tributárias patronais.

A contribuição previdenciária patronal se refere ao pagamento de 20% sobre o total de remunerações pagas e creditadas aos trabalhadores, já o GILRAT ajustado diz respeito ao risco ambiental de trabalho, variando de 1% a 3%, podendo essas alíquotas serem aumentadas ou diminuídas pelo fator acidentário previdenciário (FAP). No caso da empresa em estudo, alíquota final figura na ordem de 2% sobre as remunerações. A contribuição para outras entidades (salário educação, INCRA, SESC e SEBRAE) da empresa em análise é de 4,50% sobre as remunerações pagas, conforme a sua atividade e definições da legislação trabalhista vigente.

Uma vez que foram demonstrados os dados relativos aos gastos com pessoal, inclusive os encargos sociais patronais, procedeu-se à identificação e atribuição de

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

custos com pessoal às atividades relevantes realizadas na clínica odontológica. Assim sendo, primeiramente foram identificadas e analisadas as atividades realizadas pelas dentistas. As informações sobre as atividades das dentistas são demonstradas por meio do Quadro 1.

DENTISTA 1 – RESPONSÁVEL TÉCNICO				
Atividade	Tempo (min/mês)	Frequência	Complexidade	Custo da atividade (remuneração e encargos)
Prevenção	1.400min	Frequente	Baixa	2.800,00
Restauração	1.400min	Frequente	Média	2.800,00
Exodontia	600min	Regular	Alta - por ser em criança	1.200,00
Canal de dentes decíduos (dentes de leite)	600min	Regular	Alta - por ser em criança	1.200,00
DENTISTA 2				
Prevenção	1.800min	Frequente	Baixa	2.054,00
Restauração	1.200min	Frequente	Média	1.369,50
Exodontia	600min	Frequente	Alta - por ser em criança	684,50
Canal de dentes decíduos (dentes de leite)	600min	Regular	Alta - por ser em criança	1.027,00

Quadro 1. Atribuição de gastos com pessoal às atividades das dentistas em função do tempo

Fonte: Elaboração própria, 2024.

Ao examinar os dados fornecidos no Quadro 1 fica evidente que a primeira dentista recebe uma remuneração superior à segunda. Isso decorre do fato de que a primeira também desempenha o papel de responsável técnica da clínica, o que influencia diretamente no custo das suas atividades.

Assim, os dados apresentados no Quadro 1 demonstram que, nas atividades realizadas por ambas ao longo do mês, há destaque para Prevenção e Restauração, que se mostram as atividades mais caras em termos de custos com pessoal, quando custeadas em função do tempo despendido para realização dessas atividades. Observa-se ainda que a Dentista 2 dedica mais tempo às prevenções em comparação com a Dentista 1. Por outro lado, na atividade de restauração, é a Dentista 1 que gasta mais tempo em relação à Dentista 2.

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

Os resultados evidenciam que as atividades de prevenção e restauração concentram os maiores custos com pessoal, sobretudo em função da elevada frequência de execução e do tempo médio demandado para sua realização. Esse achado corrobora a literatura que aponta que, em clínicas odontológicas, procedimentos de rotina e maior recorrência tendem a absorver parcela significativa dos recursos, independentemente de apresentarem menor complexidade técnica (Socanathan et al., 2022). Nesse contexto, observa-se que o custeio ABC se mostra adequado ao evidenciar que o consumo de recursos está mais associado ao volume e à duração das atividades do que, necessariamente, ao grau de complexidade dos procedimentos.

Outro achado relevante e demonstrado no Quadro 1 é em relação a complexidade das atividades realizadas. Observa-se que as atividades mais complexas não são as mais caras realizadas pelas dentistas, pois, são pouco executadas durante os atendimentos do mês, sendo o seu custo diretamente influenciado pela pouca demanda dessas atividades, já que o direcionador de custo definido foi o tempo para realização dos procedimentos.

Seguindo a análise das atividades e dos custos com pessoal atribuídos em função do tempo, outro profissional entrevistado foi o recepcionista da clínica. Os dados relativos às atividades do recepcionista são devidamente explicitados por meio do Quadro 2.

RECEPCIONISTA				
Atividade	Tempo (min/mês)	Frequência	Complexidade	Custo da atividade (remuneração e encargos)
Agendamentos	2.571,60min	Frequente	Média	518,93
Recebimento de pacientes	2.571,60min	Frequente	Baixa	518,93
Financeiro	2.571,60min	Frequente	Média	518,93
Captação por meio de ligações	4.285,20min	Frequente	Média	864,71

Quadro 2. Atribuição de gastos com pessoal às atividades do recepcionista em função do tempo
Fonte: Elaboração própria, 2024.

Os dados apresentados no Quadro 2 destacam as atividades desempenhadas na função de recepcionista, juntamente com informações relevantes sobre a categoria examinada, incluindo tempo, frequência, complexidade e custo em relação ao salário.

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

A análise revela que a captação por meio de ligações não apenas emerge como a atividade mais dispendiosa para a clínica, mas também demanda mais tempo para sua execução em comparação com outras, embora mantenha uma complexidade similar às demais atividades. Essa atividade representa aproximadamente 35,7% da remuneração destinada à categoria. É essencial salientar que quanto mais tempo uma atividade demanda, maiores são os custos incorridos para a clínica.

Por outro lado, observa-se que uma atividade de baixa complexidade acarreta para a empresa o mesmo custo quando comparada com outras atividades de complexidade média. A partir dessas análises, infere-se que, idealmente, atividades de menor complexidade deveriam demandar menos tempo e, conseqüentemente, custar menos. No entanto, conforme evidenciado na tabela, essa relação nem sempre se confirma.

A atividade de captação, em especial, apresenta impacto significativo em função do tempo despendido, o que evidencia a importância de sua mensuração no contexto do custeio ABC. Esse resultado sugere que funções administrativas e de apoio, frequentemente tratadas como custos indiretos, podem representar parcela expressiva dos gastos fixos com pessoal, demandando atenção gerencial quanto à sua eficiência operacional.

Por fim, foram identificadas e analisadas as atividades das assistentes de saúde bucal (ASB). Destaca-se que uma ASB trabalha em tempo integral e a outra trabalha em regime parcial de 20 horas semanais. Os dados relativos às atividades das assistentes de saúde bucal são explicitados por meio do Quadro 3.

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

ASSISTENTE DE SAÚDE BUCAL (ASB) - TEMPO INTEGRAL				
Atividade	Tempo (min/mês)	Frequência	Complexidade	Custo da atividade (remuneração e encargos)
Manipulação de materiais	3.999,60min	Frequente	Baixa	1.001,40
Lavagem e esterilização de ferramentas	2.000,40min	Frequente	Baixa	500,85
Limpeza de equipamentos	2.000,40min	Frequente	Média	500,85
Controle de materiais	2.000,40min	Frequente	Baixa	500,85
Orçamentos e pedidos	1.999,20min	Regular	Baixa	500,55
ASSISTENTE DE SAÚDE BUCAL (ASB) - TEMPO PARCIAL				
Manipulação de materiais	2.000min	Frequente	Baixa	413,52
Lavagem e esterilização de ferramentas	1.000min	Frequente	Baixa	206,83
Limpeza de equipamentos	1.000min	Frequente	Média	206,83
Controle de materiais	1.000min	Frequente	Baixa	206,83
Orçamentos e pedidos	1.000min	Regular	Baixa	206,70

Quadro 3. Atribuição de gastos com pessoal às atividades das assistentes de saúde bucal em função do tempo

Fonte: Elaboração própria, 2024.

As informações apresentadas no Quadro 3 dizem respeito às Assistentes de Saúde Bucal (ASB) e suas atividades ao longo da jornada de trabalho. É evidente uma significativa diferença na remuneração entre as auxiliares 1 e 2, sendo que a primeira trabalha em período integral e a segunda em período parcial.

Observa-se que a atividade mais onerosa é a atividade de manipulação de materiais, em relação as duas profissionais. Destaca-se ainda que ambas classificaram as categorias de frequência e complexidade de forma convergente, o que mostra padronização e alinhamento entre as rotinas executadas. Adicionalmente, devido à carga horária integral e ao maior número de atendimentos, a assistente 1 dedica mais tempo às atividades de lavagem e esterilização de instrumentos, limpeza de equipamentos, controle de materiais e elaboração de pedidos em comparação com a assistente 2.

Os resultados relativos às assistentes de saúde bucal evidenciam que atividades de suporte clínico, embora não geradoras diretas de receita, consomem parcela relevante dos recursos da organização. A predominância da atividade de manipulação de materiais como a mais onerosa está associada à sua elevada

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

frequência e à necessidade de execução contínua ao longo da jornada de trabalho. Esse achado reforça a importância de se considerar tais atividades no processo de gestão de custos, uma vez que sua otimização pode contribuir significativamente para a redução dos gastos fixos sem comprometer a qualidade dos serviços prestados.

A Tabela 2 apresenta estatísticas descritivas sobre os custos com pessoal nas atividades desempenhadas pelas duas dentistas que trabalham na clínica. A análise considera as seguintes estatísticas: média, desvio padrão, mínimo, máximo, mediana, e o valor de p (*p-value*) relacionado à significância estatística em face da comparação dos custos das atividades por meio do teste de *Kruskal-Wallis*.

Tabela 2

Estatísticas relativas aos custos com pessoal das atividades identificadas

Variável	Média	Desvio padrão	Mínimo	Máximo	Mediana	<i>P-value</i>
Custos das atividades das dentistas	1.641,88	811,67	684,50	2.800,00	1.284,75	0,046

Nota. Fonte: Elaboração própria, 2024.

De acordo com os dados explicitados por meio da Tabela 2 verifica-se que a média dos custos com pessoal é de 1.641,88. Esse valor representa o custo médio das atividades das dentistas. O desvio padrão de 811,67 indica que há uma variação considerável nos custos com pessoal entre as diferentes atividades das dentistas. Uma maior dispersão dos dados sugere que algumas atividades envolvem custos significativamente diferentes dos outros.

O custo mínimo registrado foi de 684,50, enquanto o custo máximo foi de 2.800,00. A diferença considerável entre o custo mínimo e máximo reflete a variação substancial nos custos com pessoal entre as atividades das dentistas. Já a mediana, que é o valor central dos dados, foi de 1.284,75. Nesse caso, em que a mediana é menor que a média, sugere uma distribuição assimétrica dos dados, onde alguns valores extremos maiores (custos mais altos) elevam a média.

O valor de p de 0,046 indica que a diferença nos custos com pessoal das atividades das dentistas é estatisticamente significativa ao nível de 95% (p igual ou menor que 0,05). Isso significa que há uma probabilidade menor que 5% de que a variação observada nos custos com pessoal seja devido ao acaso. Em outras

palavras, os custos com pessoal variam de maneira significativa entre as atividades das dentistas, sugerindo que diferentes atividades implicam diferentes níveis de custo de forma estatisticamente significativa.

Os dados apresentados indicam uma variação significativa nos custos com pessoal das atividades das dentistas, tanto em termos de amplitude (diferença entre o valor mínimo e máximo) quanto em termos de dispersão (desvio-padrão). A média mais alta em relação à mediana sugere que alguns custos são particularmente elevados, influenciando a média para cima. Finalmente, a significância estatística do *p-value* reforça que essas variações não são aleatórias, mas sim características intrínsecas das diferentes atividades realizadas pelas dentistas. Essa análise pode ser útil para identificar quais atividades são mais onerosas em termos de custos com pessoal e para a tomada de decisões relacionadas à gestão de recursos humanos e financeiros na empresa estudada e em outras com características semelhantes.

Os achados do presente estudo reúnem subsídios necessários à ponderação de que o custeio ABC é um método potencialmente útil e eficaz para o tratamento dos recursos empregados nas atividades de empresas prestadoras de serviços odontológicos. Ademais, os achados deste estudo são convergentes à proposta reportada por Serratine e Raupp (2013), em que os autores estruturam uma proposta de implementação do custeio ABC para a gestão das atividades de uma clínica odontológica, concluindo que o método atende as necessidades de gestão de custos em empresas do setor.

De forma geral, os resultados obtidos demonstram que a aplicação do custeio ABC possibilitou uma compreensão mais detalhada do consumo de recursos pelas atividades desenvolvidas na clínica odontológica, evidenciando diferenças relevantes nos custos com pessoal entre funções e procedimentos. Tais evidências reforçam a utilidade do método como instrumento de apoio à gestão, ao permitir a identificação de atividades mais onerosas e ao fornecer subsídios para a tomada de decisões voltadas à eficiência operacional e à sustentabilidade econômica da organização.

5 CONCLUSÃO

Este artigo teve como objetivo investigar os gastos fixos com pessoal relacionados às atividades executadas em uma clínica odontológica à luz do custeio

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

ABC. A partir do objetivo definido foi possível identificar que em relação às atividades das dentistas, as atividades de prevenção e restauração são as mais onerosas, com maiores custos para a empresa estudada. Sobre as atividades de recepção, identificou-se que a atividade de captação é mais onerosa em termos de custos fixos com pessoal. Por fim, sobre as atividades das assistentes de saúde bucal observou-se que a atividade de manipulação de materiais é a que representa o maior custo com pessoal.

Os dados analisados indicam uma variação significativa nos custos com pessoal das atividades das dentistas, evidenciada pela ampla diferença entre os valores mínimo e máximo, e pelo elevado desvio padrão. A média dos custos, na ordem de R\$ 1.641,88, sendo consideravelmente maior que a mediana, que figurou em R\$ 1.284,75, sugere a presença de algumas atividades com custos excepcionalmente altos, o que eleva a média. A significância estatística do *p-value* (0,046) confirma que essas variações são intrínsecas às diferentes atividades desempenhadas pelas dentistas.

A pesquisa empreendida fornece subsídios aos profissionais da área de odontologia a respeito de uma ferramenta potencialmente útil para a gestão das atividades realizadas, que pode auxiliar no rastreamento e visualização das atividades mais onerosas em termos de gasto com pessoal, e assim definir estratégias para a diminuição dos custos e aumento da lucratividade. Para a gestão de recursos humanos e financeiros nas práticas odontológicas, esta análise se torna útil, haja vista que conhecer as atividades que apresentam os maiores e menores custos pode ajudar na alocação mais eficiente dos recursos, na precificação dos serviços e na identificação de áreas onde é possível otimizar custos sem comprometer a qualidade dos serviços prestados.

Destaca-se como limitação do presente estudo o pouco tempo de entrevistas *in loco* e a falta de triangulação por meio de observação direta, o que traria mais confiabilidade em relação às atividades identificadas e também em relação ao tempo indicado pelos profissionais para realização dessas atividades. Nesse contexto, estudos futuros podem investigar os gastos fixos com pessoal em empresas de serviços odontológicos incrementando a observação direta como uma das fontes de coleta de dados. Ademais, estudos futuros também podem avançar no tratamento dos gastos à luz do custeio ABC, abrangendo outras categorias de gastos não

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

contemplados nesta pesquisa e assim poder chegar ao custeamento dos serviços prestados.

REFERÊNCIAS

- Arruda, L. S., & Callado, A. A. C. (2018). Custeio baseado em atividade: análise das atividades realizadas no setor de nutrição de um hospital público universitário. *RIC-Revista de Informação Contábil*, 12(3), 18-30.
- Baker, J. J. (1998). *Activity-Based Costing and Activity-Based Management for health care*. Aspen Publishers.
- Chompu-Inwai, T. (2024). Dental Service Cost Analysis Using Time-Driven Activity-Based Costing. *Journal of Electrical Systems*. <https://doi.org/10.52783/jes.2311>.
- Cogan, S. (1998). *Modelos de ABC/ABM: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM*. Qualitymark.
- Cogan, S. (1994). *Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. (3a ed.). Editora Pioneira.
- Crepaldi, S. A. (2011). *Contabilidade gerencial: teoria e prática*. Atlas.
- Crepaldi, S. A., & Crepaldi, G. S. (2018). *Contabilidade de custos*. (6a ed.). Atlas.
- Esfahani, A., & Azarkhosh, H. (2021). *Calculation of Cost of Dental Services by Activity Based Costing (ABC) Method in a Naval Clinic in Tehran, Iran*.
- Garrison, R. H., & Noreen, E. W. (2001). *Contabilidade Gerencial*. (9a ed., J. L. Paravato, Trad.). LTC.
- Hicks, D. T. (1992). *Activity-based costing for small and mid-sized businesses: an implementation guide*. John Wiley & Sons.
- Jalalabadi, F., Milewicz, A., Shah, S., Hollier, L., & Reece, E. (2018). Activity-Based Costing. *Seminars in Plastic Surgery*, 32, 182 - 186. Recuperado de: <https://doi.org/10.1055/s-0038-1672208>.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. (2a ed.). Futura.
- Khan, M. S. U. (2023). Exploring Theoretical Foundations of Activity-Based Costing. *International Journal of Research and Innovation in Social Science*, VIII(IIIS), 2953–2965. Recuperado de: <https://doi.org/10.47772/ijriss.2024.803212s>

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

- Kinanti, D., Kusniati, R., & Saputra, M. (2022). Activity Based Costing Method as the basis for determining service rates in radiology unit in RSGM. *JMMR (Jurnal Medicoeticolegal dan Manajemen Rumah Sakit)*.
- Leone, G. S. G., & Leone, R. J. G. (2010). *Curso de contabilidade de custos*. (4a ed.). Atlas.
- Martins, E. (2003). *Contabilidade de custos*. Atlas.
- Nakagawa, M. (1995). *ABC: custeio baseado em atividades*. Atlas.
- Pandey, S. (2012). Applying the ABCs in provider organizations: by using activity-based costing to understand their true costs, healthcare providers can avoid many potential pitfalls that can result from using traditional costing methods. *Healthcare Financial Management*, 66(11), 112-119.
- Parindingan, F., Fathirah, D., Usman, A., & Mediaty, M. (2024). Implementation of Activity-Based Costing to Improve Profitability. *Asian Journal of Applied Business and Management*. Recuperado de: <https://doi.org/10.55927/ajabm.v3i4.12391>.
- Ribeiro, F. A. (2009). Gestão em Odontologia. *Jornal do ILAPEO*, 3(2), 90-92.
- Ríos-Quispe, C. F. (2023). *Analysis of ABC Cost Systems*. 1, 12. Recuperado de: <https://doi.org/10.62486/agma202312>.
- Sá, C. B., & Callado, A. A. C. (2020). Sistema de Custeio baseado em Atividades: Um estudo realizado no âmbito de uma Empresa Prestadora de Serviços Contábeis. *ABCustos*, 15(2), 185-207.
- Saeed, A. M. M., Widyaningsih, A., & Khaled, A. S. D. (2023). Activity-Based Costing (ABC) in the Manufacturing Industry: A Literature Review. *Journal of Development Economics*. Recuperado de: <https://doi.org/10.20473/jde.v8i2.40426>.
- Serratine, K. C., & Raupp, F. M. (2013). Proposta de implementação do custeio baseado em atividades na gestão de serviços odontológicos. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 12(34), 09-22.
- Setyaning, L., & Dita, A. (2020). Literature Study: Activity-Based Costing System. *Journal of Applied Sciences, Management and Engineering Technology*. Recuperado de: <https://doi.org/10.31284/j.jasmet.2020.v1i2.1160>.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1997). *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. (2a ed.). Campus.
- Sockanathan, L., Kuppusamy, E., Teo, R., Dom, T. N. M., Aizuddin, A. N., & Yazid, F. (2022). *Activity-based Costing of Caries Treatment Done Under General Anaesthesia*.

Mensuração de gastos fixos com pessoal a partir do custeio ABC: Um estudo em uma empresa de serviços odontológicos

Rafaela Luana da Silva Lima, Wemerson Severino de Moura, Célio Beserra de Sá, Cileide Lúcia dos Santos

Sockanathan, L., Teo, R., Dom, T., Aizuddin, A., & Yazid, F. (2023). Activity-based Costing of Common Caries Treatments Among Paediatric Patients. *Malaysian Journal of Paediatric Dentistry*.

Sunil, V., Mrunalini, K., & Prathima, V. (2022). Cost calculation of a tertiary care referral dental center using activity-based costing method: A case study. *Journal of Indian Association of Public Health Dentistry*, 20, 168 - 173.

Warren, C. S., Reeve, J. M., & Fess, P. E. (2010). *Contabilidade Gerencial* (2a ed.). Thomsom Learning.

Wernke, R. (2001). *Gestão de custos: uma abordagem prática*. Atlas.

Yanti, R., Febrian, F., & Sari, D. (2020). Pengaplikasian Metode Activity Based Costing Pada Perhitungan Unit Cost di Pelayanan Kesehatan Gigi dan Mulut. *Andalas Dental Journal*.

Young, S. D., & O'Byrne, S. F. (2003). *EVA e gestão baseada em valor: guia prático para implementação*. Bookman.

Data de Submissão: 08/08/2025

Data de Aceite: 16/01/2026