

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

FRANCIELE APARECIDA PEREIRA CARDOSO

COMO A GESTÃO DE CUSTOS PODE AUXILIAR A FARMÁCIA DE  
MANIPULAÇÃO EM SUA TOMADA DE DECISÃO?

CURITIBA

2013

FRANCIELE APARECIDA PEREIRA CARDOSO

COMO A GESTÃO DE CUSTOS PODE AUXILIAR A FARMÁCIA DE  
MANIPULAÇÃO EM SUA TOMADA DE DECISÃO?

Monografia apresentada para a obtenção de título de especialista em Controladoria no Programa de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade, do setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Profa. Dra Mayla Cristina Costa

CURITIBA

2013

## RESUMO

**CARDOSO F. Como a gestão de custos pode auxiliar a farmácia de manipulação em sua tomada de decisão?** O mundo corporativo esta a cada ano mais competitivo, o cliente possui cada vez mais opções na hora da compra e também novas formas de realizar a compra, devido a estes fatores somente empresas que estão atualizadas conseguem manter-se no mercado. Esta competição faz com que seja necessário que os administradores de qualquer empresa possuam números que ajudem na tomada de decisão, que permitam entender de forma minuciosa o seu negocio, que mostre ate onde ele pode ir para satisfazer o seu cliente. Uma ferramenta bastante importante, que oferece informações não suficientes mais necessárias para o administrador é a gestão de custos. Primeiramente é necessário entender o tema, por isso foi desenvolvido o referencial teórico que contempla algumas das principais metodologias de custeio e também explicado alguns termos necessários dentro da gestão de custos, tudo isso foi escrito de acordo com estudiosos desta área. Em uma segunda etapa ocorre o estudo de caso realizado em uma Farmácia de manipulação, localizada na cidade de Curitiba. Através das receitas, custos e despesas foi possível demonstrar no método de custeio variável alguns relatórios gerenciais que permitem ao gestor da empresa uma análise mais apurada dos seus resultados e também maior controle sobre as despesas.

Palavras- chaves: Gestão de Custos, Custeio Variável, Farmácia de Manipulação

## **ABSTRACT**

**CARDOSO F. How cost management can help compounding pharmacy in your decision making?** The corporate world is each year more competitive, the customer has more options at the time of purchase and also has new ways to buy. Due to these factors, only the companies that keep themselves abreast of changes are able to survive on the market. This competition makes be necessary that the administrators of any company have numbers that help in decision making, allowing to understand in detail about your business, showing how far the company can go to satisfy your customers. A very important tool that provides not sufficient information but necessary for the administrator is the Cost Management. Firstly it is necessary to understand the theme, so was developed the theoretical reference that includes some of the main costing methodologies and also was explained some terms within the cost management, all of it was written according to the scholars in this area. As the second step, it was made a case study conducted on a Chemist located in the city of Curitiba. Through the revenues, costs and expenses, was possible to demonstrate in the method of variable costing, some management reports that allow to the company manager make a more accurate analysis of the results and also have a greater control over expenses.

Key-words: Cost Management, Variable Costing, Chemist.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>06</b>
1.1	QUESTÃO DE PESQUISA	07
1.2	OBJETIVOS	07
1.2.1	Objetivo Geral	07
1.2.2	Objetivos Específicos	07
1.3	JUSTIFICATIVA	08
<b>2</b>	<b>METODOLOGIA</b>	<b>09</b>
2.1	ABORDAGEM DO PROBLEMA	09
2.2	OBJETIVO DA PESQUISA	09
2.3	PROCEDIMENTOS	10
<b>3</b>	<b>FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO</b>	<b>11</b>
3.1	A FAARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO NA ATUALIDADE	11
3.2	ESTRUTURA FÍSICA E EQUIPAMENTOS	13
3.3	RESPONSABILIDADE TÉCNICA	14
3.4	CONTABILIDADE DE CUSTOS	15
3.5	TERMINOLOGIA EM CUSTOS INDUSTRIAIS	16
3.6	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	17
3.6.1	Custos Diretos e Indiretos	17
3.7	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS EM RELAÇÃO AO VOLUME DE PRODUÇÃO	18
3.8	CUSTO TOTAL E UNITÁRIO	19
3.9	CUSTEIO POR ABSORÇÃO	20
3.10	CUSTEIO POR ATIVIDADE (ABC)	22
3.10.1	Características Gerais do ABC	23
3.11	CUSTEIO VARIÁVEL	24
3.11.1	Exemplo da Distinção entre Custeio Variável e por Absorção	25
3.12	MÉTODO DE CUSTEIO POR CENTRO DE CUSTO RKW	29
<b>4</b>	<b>HISTÓRICO DA EMPRESA ESTUDADA</b>	<b>31</b>
4.1	ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	31
4.2	DESCRIÇÃO DO ATENDIMENTO	32
4.3	PROCEDIMENTO PARA COMPRA DE MATÉRIA PRIMA	33
4.4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	33

<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>45</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>47</b>

## 1 INTRODUÇÃO

As crescentes mudanças que ocorrem no mercado atualmente fazem com que as empresas precisem de ações rápidas e efetivas. Dentro da gestão financeira estas mudanças devem avaliar o impacto incorrido de modo que a empresa possa sempre prosperar.

A Gestão de custos pode auxiliar o empresário na tomada de decisão e permitir a ele uma análise mais apurada da sua gestão. A gestão de custos utiliza várias metodologias, as que serão descritas no decorrer deste trabalho são: Custeio por absorção, variável, ABC e RKW. No geral as metodologias estudadas permitem aos administradores uma análise mais apurada do seu negócio, observar qual o retorno financeiro que os seus produtos ou serviços vendidos estão oferecendo, verificar melhores opções de obtenção de resultados e por fim analisar a possibilidade de redução de custos e aumento da produtividade nos setores.

Deve-se destacar ainda que, o motivo pelo qual empresas iniciam e encerram suas atividades em um curto prazo de tempo se deve a falta de informação sobre o seu negócio, quanto mais informações o administrador tiver em suas mãos, mais fácil é para tomar a decisão, a partir de informações eficientes e eficazes melhor será o resultado final.

Na prática a diferença entre uma farmácia e drogaria é que a farmácia pode manipular substancias que necessitam de um controle especial. Ainda segundo o *site* da Anvisa (2013) “a manipulação de insumos farmacêuticos é um conjunto de operações farmacotécnicas, com a finalidade de preparar soluções magistrais e oficinais e fracionar especialidades farmacêuticas para uso humano” .

Sendo assim, para melhor compreensão do tema foi realizado um estudo de caso em uma Farmácia de Manipulação localizada na cidade de Curitiba, permitindo demonstrar a teoria através do referencial bibliográfico e alinhar a prática no estudo de caso. De acordo com pesquisa realizada no *site* da Anvisa (2013) a farmácia é “um estabelecimento de manipulação de fórmulas magistrais e oficinais, de comércio de drogas, medicamentos, insumos farmacêuticos e produtos para saúde (correlatos)”.

A Farmácia de manipulação estudada é composta por duas lojas, sendo a matriz no centro de Curitiba e a filial na região metropolitana de Curitiba. Os

resultados encontrados demonstraram que a margem de contribuição dos produtos é bastante atrativa. Observou-se ainda que a linha de produto que merece ser revista é a de produtos de revenda.

## 1.1 QUESTÃO DE PESQUISA

O mercado tem evoluído muito nos últimos tempos, e todas as empresas precisam acompanhar esta crescente mudança. Com a globalização a concorrência passa a ter uma escala cada vez maior, favorecendo ao consumidor produtos ou serviços que possuem alta qualidade e baixo custo.

Quase todas as organizações hoje buscam reestruturar a sua empresa, de modo que a torne mais competitiva perante o mercado, baseado nestas mudanças as informações de custos ou as informações gerenciais passam a ter uma relevância cada vez maior dentro da empresa.

Diante da situação posta, a questão de pesquisa que orienta a presente investigação é a seguinte: **Como a gestão de custos pode auxiliar a farmácia de manipulação em sua tomada de decisão?**

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

A presente monografia tem como objetivo geral descrever como a gestão de custos pode auxiliar a farmácia de manipulação em sua tomada de decisão.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Conceituar o tema gestão de Custos;
- b) Demonstrar as diversas metodologias de utilização deste recurso;



- c) Demonstrar a gestão de custos de uma farmácia de manipulação utilizado o método de custeio variável;
- d) Descrever a importância dos controles de custos para a empresa na tomada de decisão.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Conforme comentado anteriormente a gestão de custos é uma ferramenta fundamental na administração de uma empresa. Ela traz várias informações que auxiliam a empresa tanto na sua gestão quanto no seu planejamento.

O intuito principal deste objeto de estudo é proporcionar ao autor melhor entendimento sobre o assunto, aprimorar o conhecimento nas principais técnicas utilizadas, baseando-se nos conceitos de alguns estudiosos que discorrem sobre o tema e alinhar este conhecimento adquirido nos livros a prática. Para que isso possa ser feito serão utilizados os dados de uma farmácia de manipulação o que permitira maior compreensão sobre o tema estudado.

O estudo também poderá ser utilizado pela própria empresa para que esta possa analisar os seus números. As sugestões, se aceitas também podem ser implantadas pelo gestor, podem também ser melhoradas e adequadas a novas ideias que possam vir a surgir.

## 2 METODOLOGIA

Dentro da metodologia serão descritos quais os procedimentos se adequam a pesquisa que esta sendo realizada.

### 2.1 ABORDAGEM DO PROBLEMA

Na abordagem do problema a pesquisa utilizada será a qualitativa. Segundo Oliveira (2001), na pesquisa qualitativa analisam-se dados concluídos para que possam ser descritas as situações de forma mais complexa, permitindo desta forma obter melhor qualidade para a pesquisa.

Richardson (1999, citado por BEUREN et AL., 2003) descreve a pesquisa qualitativa de maneira que permite melhor entender a necessidade deste tipo de pesquisa sobre o tema gestão de custos, para ele a pesquisa qualitativa é “ os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

### 2.2 OBJETIVO DA PESQUISA

Quanto ao tema gestão de custos, os tipos de pesquisa utilizados são: bibliográfica e descritiva.

Segundo Vergara (2009) pesquisa bibliográfica é a pesquisa coletada de livros, revistas, jornais, redes eletrônicas e materiais publicados. A pesquisa se enquadra no objeto de estudo, pois é através das informações coletadas em livros que será desenvolvido o referencial teórico para que depois possa ser colocado em pratica no estudo de caso.

Para Beuren (2003) a pesquisa descritiva é um estudo intermediário entre exploratório e explicativo, onde descrever significa identificar, relatar e comparar.

A pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação. Pesquisa de opinião insere-se nessa classificação (VERGARA, 2009, p.42).

### 2.3 PROCEDIMENTOS

Para Beuren (2003) o estudo de caso é caracterizado pelo estudo em um único caso. Gil (1999, citado por BEUREN et AL., 2003, p.84), define estudo de caso como: “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados”.

O estudo de caso será realizado em uma farmácia de manipulação localizada na região central de Curitiba. Esta farmácia possui uma filial a qual esta localizada na região metropolitana de Curitiba. A pedido da empresa o nome não será divulgado, desta forma no decorrer do trabalho o nome a ser utilizado será Farmácia de Manipulação Curitiba. Os dados analisados serão dos últimos dois períodos, ou seja, 2011 e 2012.

### 3 HISTÓRIA DA FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO

O autor Pires (2008 citado por CUNHA, FERNANDES E MUNICH, 2011) afirma que a manipulação de medicamentos já é realizada a bastante tempo, através dessa atuação é que o farmacêutico consegue desempenhar o seu trabalho perante a sociedade, a manipulação permite ao farmacêutico o atendimento individual e considera também a necessidade de cada um dos seus pacientes. Segundo Santos (2008 citado por CUNHA, FERNANDES E MUNICH, 2011), desde os primórdios o homem utilizava os recursos vindos da natureza para conseguir curar suas enfermidades, as pessoas que utilizavam dessas técnicas para curar eram chamadas de Alquimistas. De acordo ainda com Pires (2008 citado por CUNHA, FERNANDES E MUNICH, 2011) existem três profissões que desde muito cedo estão relacionadas: médico, odontólogo e farmacêutico. Os registros indicam que a medicina começou a ser realizada no Egito por volta de 4.600 ac, já no Brasil os estudos na área de medicina iniciaram com a chegada da Família real e da Corte Portuguesa, fundou-se uma escola de medicina e farmácia, tanto os médicos quanto os farmacêuticos possuíam a mesma formação, ou seja, a manipulação e a terapêutica médica.

Conforme cita Pires (2008 citado por CUNHA, FERNANDES E MUNICH, 2011), após a segunda guerra mundial começou a surgir às indústrias de remédios no Brasil, a manipulação passou a ser deixada de lado, mas voltou a ressurgir na década de 70 principalmente no estado do Rio Grande do Sul. Esse crescimento não aconteceu apenas nos números, mas também em conhecimento técnico científico, houve ainda a modernização farmacotécnicas, ou seja, aperfeiçoamento na arte e no ofício de fazer fórmulas individualizadas.

#### 3.1 A FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO NA ATUALIDADE

De acordo com Ferreira (2002) a farmácia de manipulação sofreu grandes mudanças nos últimos anos. Estas mudanças dizem respeito a novos padrões de qualidade, que passaram a ser mais exigentes e rigorosos.

Para Ferreira (2002), o grande desafio para a farmácia magistral é conseguir conquistar a credibilidade do cliente, segundo ele esta credibilidade será possível a partir da excelência no trabalho realizado, produtos com qualidade e com a capacitação técnico gerencial. É de extrema importância “que o farmacêutico magistral conheça a essência de sua atividade, devendo basear-se na busca de soluções farmacotécnicas para uma terapêutica personalizada” (FERREIRA, 2002, p.2).

De acordo com o site do Conselho Regional de Medicina (2012), a farmácia Magistral é uma das setenta áreas que um farmacêutico formado pode trabalhar. O Brasil hoje possui cerca de 7000 estabelecimentos de manipulação e no estado do Paraná o numero chega aproximadamente 400 estabelecimentos. O Brasil hoje é referencia nesta área.

Segundo o RDC 33/2000 citado por Ferreira (2002, p. 3), a manipulação é “conjunto de operações com a finalidade de elaborar preparações magistrais e oficinais e fracionar produtos industrializados para uso humano”. Já a farmácia é “a arte ou a profissão de preparar e preservar fármacos e, de manipular e dispensar medicamentos de acordo com a prescrição médica”. A preparação magistral é aquela formula preparada de acordo com a prescrição de um médico, que determina a composição, forma farmacêutica, posologia e o modo de usar.

No QUADRO 1, Ferreira (2002) demonstra as principais diferenças entre o medicamento manufaturado e o manipulado.

Medicamento manufaturado	Medicamento Manipulado
Formulação padronizada para atender as necessidades gerais de uma provável população de pacientes	Formulação personalizada para atender as necessidades específicas de um paciente.
O prescritor precisa adequar o paciente a apresentação comercial disponível	O prescritor pode adequar a formulação (dose, quantidade, ou forma farmacêutica) a cada paciente.
A comercialização em larga escala, inviabiliza economicamente e as vezes tecnicamente por questões de instabilidade, a possibilidade da produção de diversas formas farmacêuticas em varias dosagens.	Permite a prescrição de formas farmacêuticas diferenciadas das disponíveis comercialmente, bem como, o emprego de dosagem especifica para um determinado paciente.

QUADRO 1 – DIFERENÇA ENTRE O MEDICAMENTO MANUFATURADO E O MANIPULADO  
 FONTE: FERREIRA (2002)

### 3.2 ESTRUTURA FÍSICA E EQUIPAMENTOS

O estudioso Souza (2008) através de um manual de boas práticas de manipulação em farmácia, demonstra a estrutura física necessária para que o estabelecimento atenda as normas do RDC 67/07 da Anvisa.

Estrutura Física	
Sanitários	Feminino e Masculino;
Vestiário	Onde será efetuada a troca de roupa "suja" por uniforme e calçados exclusivos. Possui armário para guarda de pertences dos funcionários;
Sala de Paramentação	Deve ter barreira "área suja" e "área limpa". Colocação de EPI'S e lavagem das mãos e antebraços com sabonete antisséptico. Secagem asséptica das mãos e antebraços;
Área ou local segregado para quarentena	Para armazenar temporariamente a matéria prima ou material de embalagem, antes que estes passem pelo controle de qualidade. Nesta etapa, não podem ser utilizados e devem ser identificados;
Área ou local segregado para a guarda de produtos vencidos, reprovados ou para devolução	Todos os produtos nestas condições devem estar devidamente identificados e separados dos demais de forma a impossibilitar a sua utilização;
Área ou sala de armazenamento (Almoxarifado)	Armazenar matéria prima e material de embalagem. Manter limpa, seca e em temperatura e umidade compatíveis com os produtos armazenados. Estas condições de temperatura e umidade devem ser definidas, monitoradas e registradas;
Área ou sala de controle de qualidade	Realização das atividades de controle de qualidade;
Salas ou locais para pesagem	Pesagem de matérias primas (atenção para diferentes classes de medicamentos). Deve possuir sistema de exaustão;
Salas de manipulação	Encapsulação, manipulação propriamente dita (atenção para diferentes classes de medicamentos);
Área ou local para lavagem de utensílios e materiais de embalagem	Área específica para lavagem de materiais. Poderá ser dentro do laboratório de manipulação (exceto na área de sólidos), desde que seja estabelecido um horário para lavagem que não coincida com a manipulação;
Área de dispensação	Área destinada a dispensação de medicamentos, prestação de assistência farmacêutica, guarda de produtos acabados à espera de dispensação;
Depósito de material de limpeza	Local destinado à guarda segregada dos materiais de limpeza;
Área ou local segregado para a guarda de resíduos	Local destinado à guarda segregada temporária dos resíduos produzidos na farmácia, com dispositivo que permita a separação por classe de resíduo.

QUADRO 2 – ESTRUTURA FÍSICA  
FONTE: SOUZA (2008)

Quanto aos equipamentos, Souza (2008) cita uma lista conforme o QUADRO 2 com os materiais, equipamentos e utensílios que são básicos para uma farmácia de manipulação.

Além disso alerta ainda quanto a importância de identificar todos os utensílios que forem utilizados internamente e externamente, a calibração deve ser feita sempre por empresa certificada, manter sempre o registro das calibrações e diariamente os equipamentos devem ser verificados antes do início das atividades e estes registros devem ser mantidos.

Balança de Precisão devidamente calibrada, com registros e instalada em local que ofereça segurança e estabilidade;
Pesos padrão rastreáveis;
Vidraría verificada contra um padrão calibrado ou adquirida de fornecedores credenciados pelos laboratórios da rede brasileira de calibração, quando for o caso;
Sistema de Purificação de água;
Refrigerador para a conservação de produtos termolábeis;
Termômetros e higrômetros;
Bancadas revestidas de material liso, resistente e de fácil limpeza;
Lixeiras com tampa, pedal e saco plástico, devidamente identificadas;
Armário fechado, de material liso, resistente e de fácil limpeza, ou outro dispositivo equivalente para guarda de matérias-primas e produtos fotolábeis e/ou sensíveis à umidade.

QUADRO 3 – DIFERENÇA ENTRE O MEDICAMENTO MANUFATURADO E O MANIPULADO  
 FONTE: FERREIRA (2002)

### 3.3 RESPONSABILIDADE TÉCNICA

Segundo informações coletadas no site da ANVISA (2013) é imprescindível que a farmácia possua um técnico responsável inscrito no Conselho Regional de Medicina. Durante o horário de atendimento ao público é obrigatório a presença do técnico responsável, na falta deste a empresa deve possuir um técnico substituto, somente será permitido a ausência do técnico pelo prazo de trinta dias, sendo assim neste período a farmácia não poderá manipular formulas magistrais ou oficinais e também não será permitida a comercialização de medicamentos que possuam regime de controle especial.

### 3.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Para Leone (2000) a contabilidade de custos é como um centro processador de informações, que através de dados acumulados de forma organizada produz informações de custos para os diversos níveis gerenciais. O autor Padoveze (2004) afirma ainda que a contabilidade de custos tem como objetivo suprir as necessidades contábeis dentro é claro das normas aceitas, atendendo também ao processo de controle, tomada de decisão e ainda avaliar o desempenho da organização.

Os autores Vanderbeck e Nagy (2001) descrevem a contabilidade de custo da seguinte maneira:

A contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro. A contabilidade de custos fornece as informações que permite a gerência alocar recursos para as áreas mais eficientes e rentáveis da operação. (VANDERBECK e NAGY, 2001, p. 13).

O autor Leone (2000) afirma que a contabilidade de custos tem como função a coleta e o fornecimento das informações que são necessárias na tomada de decisão, desde as relacionadas com as simples operações da empresa até as estratégicas, podendo ainda ser útil para formular as políticas da organização. O profissional responsável por esta atividade deve manter as informações de maneira que estejam prontas para solucionar os possíveis problemas que venham a existir na empresa.

De acordo com Carvalho, Neto e Araujo (2006 citado por BALBINOT *et al*, 2013), os controles de custos proporcionam maior facilidade na gestão de um conjunto de questões estratégicas. Desta forma a metodologia de custeio a ser utilizada deve ser definida pela gerencia da empresa. O autor Pires Filho e Patrocínio (2004, citado por BALBINOT *et al*, 2013) aponta algumas vantagens adquiridas com o uso do sistema de custeio, entre elas: auxilia na tomada de decisão quanto ao preço dos produtos, permite descobrir qual a capacidade mínima em que a empresa pode operar sem que sofra prejuízos ou ainda em quanto pode ser alavancada e mostra as atividades que consomem mais recursos.



### 3.5 TERMINOLOGIA EM CUSTOS INDUSTRIAIS

Segundo Martins (2003) as palavras gastos, custos e despesas são palavras sinônimas e acaba confundindo muito a respeito de seus verdadeiros conceitos. Desta forma o autor explica o que realmente se aplica a algumas nomenclaturas utilizadas.

Gasto compreende a aquisição de produtos ou serviços, estes geram um desembolso para a empresa. Neste contexto estão todos os bens e serviços adquiridos pela empresa. “Só existe gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento” (MARTINS, 2003, p. 25). Wernke (2004 citado por CARDOSO, 2013, p.209), afirma que o gasto é “termo usado para definir as transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou assume uma dívida, em troca de obtenção de algum bem ou serviço”.

Já desembolso para Martins (2003) corresponde ao pagamento que ocorre pela aquisição de um bem ou serviço.

O investimento é um “gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis ao futuro (s) período (s)” (MARTINS, 2003, p. 25). O estudioso Wernke (2004 citado por CARDOSO, 2013, p. 209) discorre sobre investimento como sendo “gastos que irão beneficiar a empresa em períodos futuros”.

O custo é um gasto que está ligado diretamente a um bem ou serviço que é utilizado para produzir outro bem ou serviço, Wernke (2004 citado por CARDOSO, 2013) afirma ainda que estes custos estão ligados diretamente ao processo de fabricação.

Despesas são bens e serviços que são utilizados ou consumidos diretamente ou indiretamente para que a empresa produza suas receitas. Segundo Wernke (2004 citado por CARDOSO, 2013, p. 209), “tal conceito é utilizado para diferenciar os gastos que não são utilizados na produção, os chamados custos”.

Perdas é tudo aquilo que foi utilizado de forma anormal ou involuntária.

### 3.6 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS EM RELAÇÃO AOS PRODUTOS FABRICADOS

De acordo com Dubois e Kulpa (2009), o custo dos produtos fabricados pode ser valorizado de acordo com algumas medidas de consumo ou de forma arbitrária através de rateios ou estimativas.

Para os produtos fabricados os custos podem ser classificados em diretos e indiretos.

#### 3.6.1 Custos diretos e indiretos

Martins (2003) discorre sobre a classificação de custos diretos e indiretos citando o exemplo de custos de produção de quatro produtos.

TABELA 1 – CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS

Matéria Prima	2.500.000
Embalagens	600.000
Materiais de consumo	100.000
Mão de obra	1.000.000
Salários da supervisão	400.000
Depreciação das máquinas	300.000
Energia Elétrica	500.000
Aluguel do prédio	200.000
Total	5.600.00

FONTE: MARTINS (2003)

A pessoa responsável pelos custos da empresa deverá analisar e verificar o que cada um destes custos representam. Quanto a matéria prima e embalagem é possível identificar quanto foi consumido em cada um dos produtos, os materiais de consumo podem representar muito pouco em relação aos demais então não houve preocupação em alocar a cada produto. Quanto a mão de obra, a partir do apontamento do tempo gasto de cada operário em cada produto é possível associar parte do custo diretamente, mas o restante que refere-se aos outros integrantes da equipe como chefes de produção não há possibilidade de atribuir diretamente aos

produtos. Os salários da supervisão, assim como os de chefes da equipe de produção não são possíveis alocar diretamente aos produtos. Depreciação das máquinas neste exemplo é feita linearmente, ou seja, valores iguais por período, parte da energia elétrica pode ser apropriada diretamente pois a máquina que mais consome energia possui um medidor, porém o restante é medido globalmente. O aluguel do prédio é impossível atribuir a cada produto.

Esta análise permite entender que alguns custos podem ser alocados diretamente a cada produtos, para isso é necessário apenas uma forma de aferir o custo. Outros custos incorridos na empresa não oferecem forma alguma de ser medido, sendo assim são estimados ou arbitrados.

Por fim, Martins (2003) afirma que cada vez que é necessário fazer rateio ou que existe o uso de estimativas o custo é indireto, isso permite verificar que os custos indiretos são compostos por custos indiretos e diretos, somente são tratados como indiretos devido a sua irrelevância ou por opção da empresa em dar maior ou menor atenção a estes custos.

De acordo com Wernke (2004 citado por CARDOSO, 2013), os custos obedecem a uma classificação própria, de acordo com a finalidade:

Quanto a identificação: custos diretos são os gastos facilmente apropriáveis as unidades produzidas. Não há necessidade de rateio para sua mensuração no produto, dado a existência de medições objetivas no processo de produção. Em um restaurante os materiais e a Mão de obra envolvida em sua manufatura seria ambos os custos diretos. Custos indiretos são os gastos que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos. Os critérios de rateio são utilizados para a alocação dos custos indiretos aos produtos. Wernke (2004 citado por CARDOSO, 2013)

### 3.7 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS EM RELAÇÃO AO VOLUME DE PRODUÇÃO

Segundo Dubois e Kulpa (2009, p. 28), “a classificação dos custos em função do volume de produção dará ênfase as quantidades elaboradas de cada dos produtos”.

De acordo com a citação a cima os custos se subdividem em custos Fixos e Variáveis.

Os custos fixos são compostos por aqueles valores que se mantêm igual independente do volume produzido, mas desde que dentro de um intervalo relevante. Estes custos não apresentam nenhuma variação em função das quantidades produzidas. Quando citado intervalo relevante entende-se que isto significa uma faixa de quantidades reduzidas, ou seja, um número de unidades a qual não é interessante para a empresa produzir, ou ainda quantidades acima da capacidade produtiva instalada.

Dubois e Kulpa (2009) cita ainda alguns exemplos considerados custos fixos: aluguel da fábrica, IPTU da fábrica, depreciação, seguros da fábrica.

Os custos variáveis correspondem aqueles cujos valores se alteram de acordo com as quantidades que são produzidas. Os exemplos são: matéria prima consumida, horas extras na produção, mão de obra direta.

O autor Wernke (2004 citado por CARDOSO, 2013), define os custos relacionados ao volume de produção também em fixos ou variáveis e explica da seguinte forma cada um deles.

Quanto o volume de produção: custos variáveis são aqueles que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda. Os valores consumidos ou aplicados que tem seu crescimento vinculado a quantidade produzida pela empresa. Custos fixos são aqueles gastos que tendem a se manter constantes nas alterações de atividades operacionais, independente do volume de produção. Podem sofrer pequenas variações, mas são irrelevantes ou desproporcionais a variação da produção. Wernke (2004 citado por CARDOSO, 2013)

### 3.8 CUSTO TOTAL E CUSTO UNITÁRIO

Dubois e Kulpa (2009, p. 33) explica que “o custo total de produção corresponde a todos os elementos que participaram do processo produtivo. É constituído por materiais usados no processo industrial, mão de obra e custos indiretos”.

O custo unitário nada mais é de que o custo total dividido pelas quantidades produzidas. Para descobrir o valor do custo unitário não se deve dividir o custo total pelas unidades vendidas, este número normalmente é diferente do que foi produzido, exceto nos casos de produção por encomenda.

O autor cita ainda um exemplo de uma empresa que fabrica 20.000 unidades de um determinado produto, porém a venda é de apenas 15.000 unidades. A soma de custos com materiais diretos, custo com mão de obra direta e com os custos indiretos de fabricação é de 9.000 reais, ou seja, este é o custo total. O custo unitário de cada produto será 9.000 reais dividido por 20.000 unidades, isto é, 0,45 centavos a unidade.

### 3.9 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Segundo Crepaldi (2010) o custeio por absorção é uma metodologia que aplica os princípios fundamentais da contabilidade e no Brasil é adotado pela legislação comercial e fiscal. Neste método todos os custos incorridos na produção são apropriados aos produtos do período.

Leone (2000) define o método como:

O custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, ou seja, o procedimento é fazer com que cada produto ou produção (ou serviço) absorva parcela dos custos diretos e indiretos, relacionados à Fabricação. (LEONE, 2000, p. 242).

Vanderbeck e Nagy (2001) discorrem sobre o custo por absorção avaliando que neste método os custos fixos e variáveis são rateados ao produto sem ser dada atenção quanto à classificação de fixos e variáveis. Quanto a esta afirmação Padoveze (2000, p.50) tem como vantagem que o método é mais fácil de implementar, pois não necessita que sejam separados os custos de manufatura em fixos e variáveis.

O autor Martins (2001 citado por PINTO, 2010) cita que na metodologia de custeio por absorção a apuração dos custos são computados primeiramente no estoque e passam para o resultado apenas quando a venda é efetivada. Desta forma, cada unidade ou bem de produção possui um valor que refere-se ao custo e este valor será absorvido pelos estoques finais ou pelo custo dos produtos vendidos.

A FIGURA 1 apresenta um exemplo de esquema deste tipo de custeio.

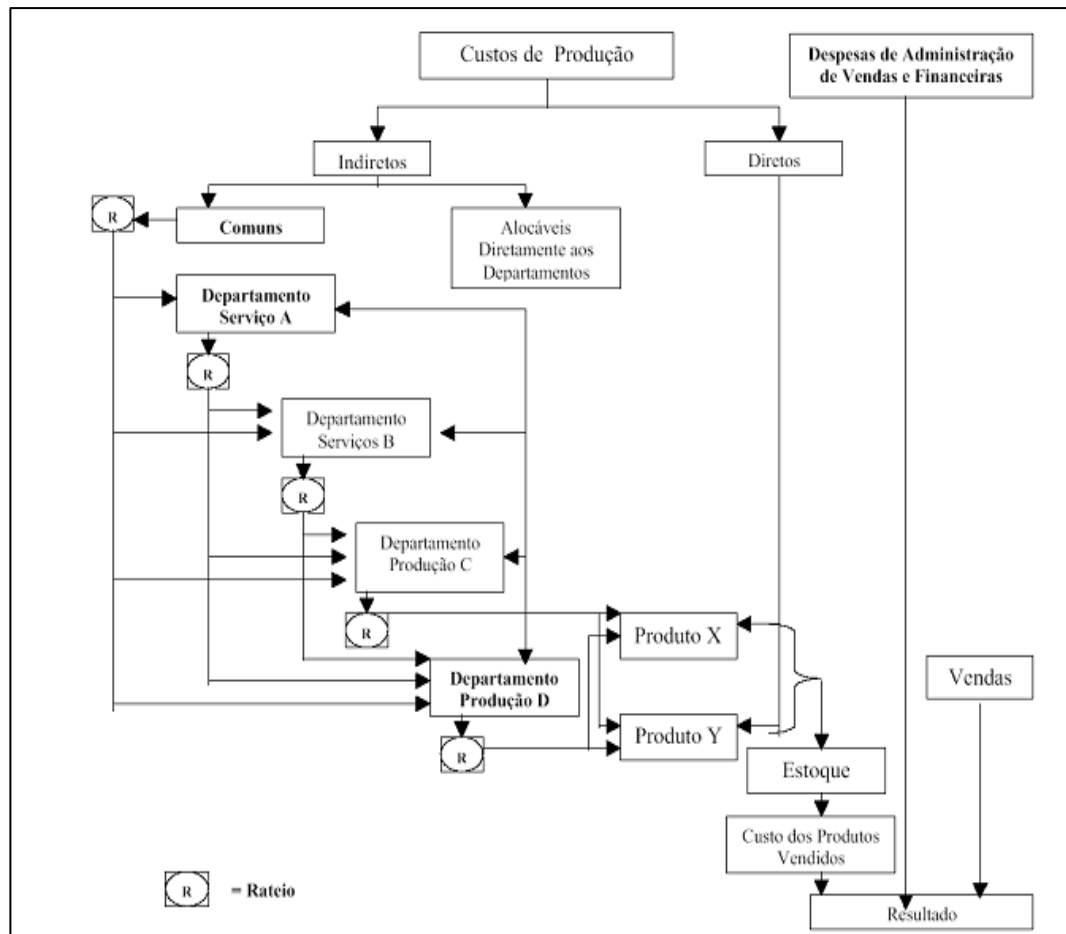


FIGURA 1 – ESQUEMA CUSTEIO POR ABSORÇÃO  
 FONTE: MARTINS (2001, citado por PINTO, 2001)

Viceconti e das Neves (2000 citado por PINTO, 2010) explicam que:

A distinção principal no custeio por absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são contabilizadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idêntico tratamento. Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenha, sido vendidos estarão ativados nos estoques destes produtos. (VICECONTI E DAS NEVES, 2000, p. 23 e 24)

Para Nunes, Pinheiro, Santos e Schimidt (2006) a consequência do sistema de custeio absorção total é que este demonstra o custo total do produto ou serviço, e este custo acrescido de um resultado desejado pela empresa resultará no preço de venda. Afirma ainda que esta metodologia é bastante usual, e pertence a uma época em que os custos fixos tinham participação menor na composição do custo geral.

Leva em consideração também que há algum tempo atrás a competitividade do mercado era relativamente menor.

Atualmente algumas destas condições se alteraram, os custos e despesas fixas passaram a ter maior impacto dentro da estrutura de custo dos produtos, mercadorias e serviços. A justificativa é crescente automação das atividades, aumentando desta forma a depreciação, leasing, seguros, aluguéis, as despesas também crescem com o desejo de atender melhor o mercado, como por exemplo despesas com pesquisa e desenvolvimento de produtos, comunicação e serviços de pós venda.

Com o crescimento dos custos fixos e a utilização de rateio genérico a empresa pode cometer erros graves em termos de sub ou super custeamento de produtos e serviços.

### 3.10 CUSTEIO POR ATIVIDADE (ABC)

Crepaldi (2010) destaca que a importância deste método se da em virtude do mesmo oferecer a empresa informações gerenciais e que estas auxiliam o empresário na tomada de decisão. Apurando o custo das atividades a empresa pode atribuir a responsabilidade aos responsáveis pela sua ocorrência.

Em comparação com a afirmação citada anteriormente Nakagawa (2001 citado por ALVES *et al* 2009, p.29) afirma que “ o ABC é um método de análise de custos, que busca rastrear os ganhos de uma empresa para analisar e monitorar diversas rotas de consumo de recursos”.

Nunes, Pinheiro, Santos e Schimidt, (2006) afirmar que o custeio por atividade nasceu em época mais recente e em função das mudanças no mundo empresarial. Dentro destas mudanças o autor que destaca: O avanço da informática, estrutura de custos e despesas fixas, globalização da economia e as mudanças nos modelos de produção.

Tais informações vêm de encontro dos anseios de Dubois e Kulpa (2009) que afirma que foi devido a globalização que os estudos sobre custos passaram a ser um diferencial dentro da organização, que permite obter vantagem competitiva e deve passar a ser parte integrante das suas estratégias.

A FIGURA 2, citada por Kaplan e Cooper (1998 citado por COSTA *et al*, 2008) demonstra duas funções do sistema ABC, primeiramente este foi desenvolvido para melhorar o custeio dos produtos, após a inserção da metodologia dentro das empresas permitiu observar que as informações por ele geradas poderiam também ser utilizadas para as funções de controle operacional.

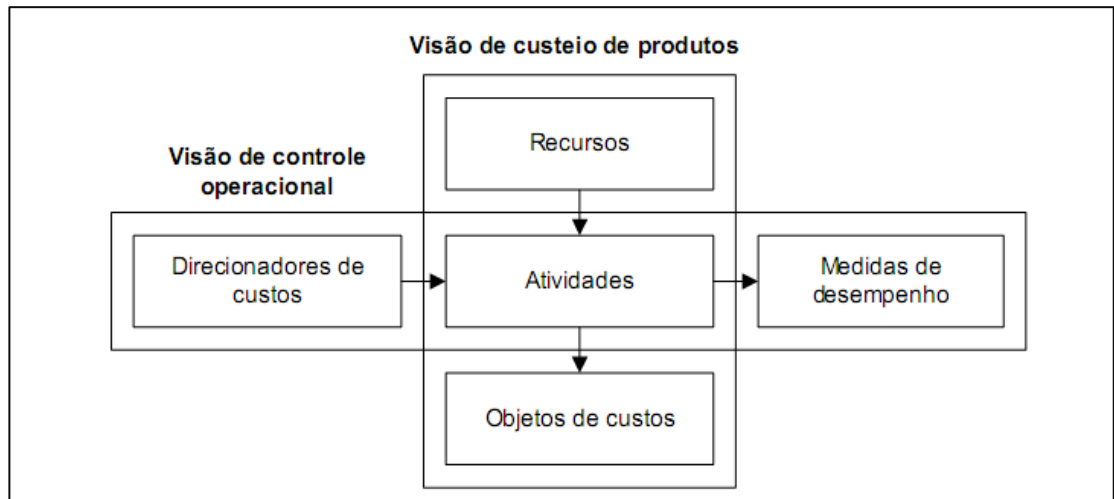


FIGURA 1 – AS DUAS FUNÇÕES DO ABC

FONTE: ADAPTADA DE KAPLAN E COOPER (1998 citado por COSTA *et al*, 2008, p.169)

### 3.10.1 Características gerais do sistema ABC

Para Nunes, Pinheiro, Santos e Schimidt, (2006) o sistema ABC é em termos flexível, não possui a rigidez do custeio por absorção e a flexibilidade do custeio marginal, é um sistema medianamente flexível. Neste modelo o preço de venda é mais uma função de mercado do que de custos, porém acredita que resultado e competitividade devem ser adquiridos com uma eficiente gestão no sistema de custos. O sistema ABC é dividido em atividades que trazem valor ao produto

Crepaldi (2010) define o custeio baseado em atividades da seguinte maneira:

Um método que identifica um conjunto de custos para cada transação ou evento na organização e este age como um direcionador de custos, sendo assim, os custos indiretos podem ser alocados aos produtos de acordo com



o numero de eventos ou transações que os produtos geram ou consomem. (CREPALDI, 2010, p. 321).

O autor afirma ainda que este sistema “consiste na identificação, análise e alocação de custos aos processos da empresa, visando melhor gerenciar a lucratividade” (CREPALDI, 2010, p. 322). O ABC define e custeia os processos da empresa e também como serão as demandas destes pelos produtos ou serviços.

Essas considerações são reforçadas por Dubois e Kulpa (2009) que explica que no método ABC é feito uma análise dos processos e que esta análise demonstra a relação entre os recursos que foram consumidos, por exemplo: água, luz e salários, as atividades que foram realizadas o qual incorreu gasto com: produção, informática, vendas, e por fim os objetos de custos que seriam o produto A, produto B etc.

Já o sistema por absorção, segundo Crepaldi (2010, p.322) “aloca aos produtos e serviços os custos dos insumos diretamente utilizados neles (materiais, mão de obra direta etc.). Os demais custos são repartidos arbitrariamente”, neste sistema o método de rateio é preestabelecido o que pode vir a trazer divergências entre o custo calculado e o incorrido.

### 3.11 CUSTEIO VARIÁVEL

CrepalDI (2010) discorre sobre o custeio variável como sendo o método de custos que considera apenas os custos variáveis, ignorando desta forma tudo o que é fixo. Separa os gastos em fixos e variáveis. Para o autor este sistema depende de um bom sistema contábil, e explica da seguinte forma:

Partindo do principio de que os custos da produção são, em geral, apurados mensalmente e de que os gastos imputados aos custos devem ser aqueles efetivamente incorridos e registrados contabilmente, esse sistema de apuração de custos depende de um adequado suporte do sistema contábil, na forma de um plano de contas que separe, já no estágio de registro dos gastos, os custos variáveis e os custos fixos de produção, com adequado rigor. (CREPALDI, 2010, p. 232).

Segundo Dubois e Kulpa (2009) no custeio variável os custos fixos são atribuídos ao resultado como se fossem despesas, dando total relevância aos custos e despesas variáveis que serão fundamentais para chegar a margem de contribuição. Desta forma subtrai ao preço o custo e despesas variáveis obtendo a margem de contribuição o que permite identificar o produto que oferece maior retorno a empresa. De acordo com Dubois e Kulpa (2009, p.133) com a margem de contribuição também é possível analisar “abertura de novos canais de distribuição, implantação de uma nova linha de produto, comprar ou fabricar internamente, fabricar ou terceirizar um produto”.

Leone (2000), afirma que este método de rateio é seletivo, pois se faz necessário a apuração dos custos despendidos durante o processo de fabricação e após isto, deve-se determinar o que será debitado ao custo dos produtos. Leone (2000) afirma ainda que:

Para que um custo consiga chegar ao custo dos produtos, dos processos ou dos serviços é necessário que ele atenda a duas qualificações, simultaneamente: 1. É necessário que ele seja diretamente relacionado ao objeto cujo custo esta sendo apurado; e 2. É necessário que ele seja variável em relação a um parâmetro operacional representativo da operação que esta sendo custeado. (LEONE, 2000, p. 391 e 392)

De acordo com Nunes, Pinheiro, Santos e Schimidt, (2006) o método de custeio variável passou a ser mais utilizado nos últimos anos, se transformou em uma ferramenta com fundamental importância no planejamento, controle e tomada de decisão, buscando a minimização do custo e maiores resultados. Ao utilizar este método, o lucro se move na mesma direção em que o volume de vendas, o que permite aos gestores maior entendimento no momento de analisar os relatórios operacionais, outro detalhe é que estas informações podem ser utilizadas para a avaliação de desempenho e projeções da interação entre variáveis de planejamento do lucro, como: preço, custo e volume.

### 3.11.1 Exemplo da distinção entre custeio variável (direto) e por absorção

Martins (2000) demonstra em um exemplo simples quais seriam as diferenças que existiriam na demonstração de resultados e no balanço utilizando de

forma alternativa os métodos absorção e variável. O exemplo se baseia em uma indústria que elabora um único produto.

TABELA 2 – UNIDADES PRODUZIDAS E VENDIDAS

<b>Período</b>	<b>PRODUÇÃO</b> Unidades	<b>VENDAS</b> Unidades	<b>ESTOQUE FINAL</b> Unidades
1º Ano	60.000,00	40.000,00	20.000,00
2º Ano	50.000,00	60.000,00	10.000,00
3º Ano	70.000,00	50.000,00	30.000,00
4º Ano	40.000,00	70.000,00	-

FONTE: MARTINS (2000)

Os custos de produção são os seguintes:

TABELA 3 – CUSTOS VARIÁVEIS E FIXOS

<b>CUSTOS VARIÁVEIS</b>	
Matéria Prima	\$20/u
Energia	\$4/u
Materiais Diretos	\$6/u
<b>Total</b>	<b>\$30/u</b>

<b>Custos Fixos</b>	
Mão de obra	\$1.300.000/ano
Depreciação e Impostos	\$400.000/ano
Manutenção	\$300.000/ano
Diversos	\$100.000/ano
<b>Total</b>	<b>\$2.100.000/ano</b>

FONTE: MARTINS (2000)

Os custos estão sendo apropriados pelo método de custeio por absorção e os estoques pelo método PEPS. Os dados utilizados na DRE e para a apuração dos valores dos estoques finais para cada ano são calculados da seguinte maneira:

TABELA 4 – CUSTO PRODUTOS VENDIDOS ANO 1

1º ANO	
Vendas: 40.000 u x \$75/u	\$3.000.000
Custo dos produtos vendidos:	
Custo de produção	
Custos Variáveis = 60.000 u x \$30/u	\$1.800.000
Custos Fixos	\$2.100.000
Custo da Produção acabada	\$3.900.000
(-) Estoque final de produtos acabados	
<u>\$3.900.000</u>	
60.000	x 20.000 u = \$65/ux 20.000u (\$1.300.000)

**CPV** **\$2.600.000**

FONTE: MARTINS (2000)

TABELA 5 – CUSTO PRODUTOS VENDIDOS ANO 2

2º ANO	
Vendas: 60.000 u x \$75/u	\$4.500.000
Custo dos produtos vendidos:	
Custo de produção	
Custos Variáveis = 50.000 u x \$30/u	\$1.500.000
Custos Fixos	\$2.100.000
Custo da Produção acabada (\$72/u)	\$3.600.000
(+) Estoque inicial de produtos acabados	\$1.300.000
(-) Estoque final: 10.000 u x \$72/u	(\$ 720.000)
CPV	\$4.180.000

FONTE: MARTINS (2000)

TABELA 6 – CUSTO PRODUTOS VENDIDOS ANO 3

3º ANO	
Vendas: 50.000 u x \$75/u	\$3.750.000
Custo unitário de fabricação:	
Custos Variáveis = 70.000 u x \$30/u	\$2.100.000
Custos Fixos	\$2.100.000
Custo da Produção acabada (\$72/u)	\$4.200.000
\$4.200.000 / 70.000 u      \$60/u	
Custo dos produtos vendidos:	
(+) Estoque inicial: 10.000 u x \$72/u	\$720.000
Produção do período: 40.000 u x \$60/u	\$2.400.000
CPV	\$3.120.000
Estoque Final: 30.000 u x \$60/u= \$1.800.000	

FONTE: MARTINS (2000)

TABELA 7 – CUSTO PRODUTOS VENDIDOS ANO 4

4º ANO	
Vendas: 70.000 u x \$75/u	\$5.250.000
Custo dos produtos vendidos:	
Produto do período:	
Custos variáveis: 40.000 u x \$30/u	\$1.200.000
Custos fixos	\$2.100.000
	\$5.100.000

FONTE: MARTINS (2000)

TABELA 8 – RESUMO CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS

	1º Ano	2º Ano	3º Ano	4º Ano	Total
Vendas	\$3.000.000	\$4.500.000	\$3.750.000	\$5.250.000	\$16.500.000
(-) CPV	(\$2.600.000)	(\$4.180.000)	(\$3.120.000)	(\$5.100.000)	(\$15.000.000)
Lucro	\$400.000	\$320.000	\$630.000	\$150.000	\$1.500.000
Estoque Final	1.300.000	720.000	1.800.000		

FONTE: MARTINS (2000)

Na TABELA 8, pode-se notar que ao aumentar as vendas de \$3.000.000 para \$4.500.000 o resultado diminui, passa de \$400.00 para \$320.000, ou seja, um aumento de 50% nas vendas resultou em uma queda de 20% no lucro. A explicação neste caso é a seguinte: no primeiro ano a produção foi volumosa, porem com custo unitário de 65,00. No segundo período foi reduzida passando o custo unitário para 72,00. Mesmo com o aumento nas vendas o custo unitário ficou mais relevante o que ocasionou o lucro final reduzido. Os estoques, compostos por 20.000 u caíram para 10.000 u do 1º período para o 2º, esta redução não aconteceu em reais devido o mesmo problema.

No 3º período as vendas reduzem 16,7% comparadas ao 2º período, o lucro aumentou 96,9%. Novamente a causa é queda do custo unitário que ficou e \$60,00 u. O ultimo período foi marcado por uma alta de 40% nas vendas e queda de 76% no resultado. Mais uma vez vendeu mais e lucrou menos.

Em resumo, nem sempre as vendas acompanham os resultados, ou seja, vender mais necessariamente não significa obter um lucro maior. Os resultado podem ser influenciados pelo volume de produção, pelo montante, depende também da quantidade produzida no período anterior.

A TABELA 9 demonstra como ficariam estas mesmas apurações utilizando o custeio variável. É agregado ao produto apenas o custo variável, os custos fixos são inseridos de forma integral ao resultado do período em que de fato ocorreram, desta maneira as unidades estocadas, independente do volume de produção de que participou seriam avaliadas em \$30,00.

TABELA 9 – RESUMO CUSTEIO VARIÁVEL

<b>RESUMO DOS RESULTADOS PELO CUSTEIO VARIÁVEL (DIRETO)</b>					
	<b>1º Ano</b>	<b>2º Ano</b>	<b>3º Ano</b>	<b>4º Ano</b>	<b>Total</b>
Vendas	\$3.000.000	\$4.500.000	\$3.750.000	\$5.250.000	\$16.500.000
(-) Custo variável dos produtos vendidos	(\$1.200.000)	(\$1.800.000)	(\$1.500.000)	(\$2.100.000)	(\$6.600.000)
(=) Margem de contribuição	\$1.800.000	\$2.700.000	\$2.250.000	\$3.150.000	\$9.900.000
(-) Custos Fixos	(\$2.100.000)	(\$2.100.000)	(\$2.100.000)	(\$2.100.000)	(\$8.400.000)
Lucro	(\$300.000)	\$600.000	\$150.000	\$1.050.000	\$1.500.000
Estoque Final	600.000	300.000	900.000		

FONTE: MARTINS (2000)

Neste quadro é possível verificar que quando há um acréscimo no volume de vendas o mesmo acontece com o resultado e vice versa.

Não há, é claro, relacionamento igual em ambos em termos percentuais: aumentando-se as vendas em 50% no 2º ano, temos uma melhoria no resultado de 300%, passando de negativo de \$300.000 para positivo de \$ 600.000. ao cair o faturamento em 16,7%, do 2º para o 3º ano, caiu o lucro em 75%. Isso é fácil de se explicar, já que, de diferentes valores de margem de contribuição é sempre deduzido o mesmo montante de custo fixo. Basta ver que as alterações dos valores das margens de contribuição são, estas sim, exatamente iguais às das vendas em termos percentuais. (MARTINS, 2000, p. 219).

Para Martins (2000), o método de custeio variável tem mais condições de proporcionar de maneira mais rápida informações vitais a empresa. Nesta metodologia o resultado pode ser mais informativo a administração, pois trata os custos fixos apenas como despesas, estes valores quase sempre são repetitivos e independentes de produtos e unidades.

O autor ressalta ainda que o custeio variável fere os princípios contábeis, quanto ao regime de competência e confrontação. “Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para sua obtenção” (MARTINS, 2000, p.220).

### 3.12 MÉTODO DE CUSTEIO POR CENTRO DE CUSTOS OU RKW

De acordo com Martins (2001, citado por ALBERTI *et al* 2007) o método RKW leva em consideração o custo de oportunidade, utilizando esta metodologia são considerados o rateio de custos e despesas totais permitindo chegar ao valor de

“produzir e vender”. Para determinar o preço final do produto basta então acrescentar o lucro que deseja.

O autor Borna (2002 citado por BEUREN e SCHLINDWEIN, 2008) explica que para a apropriação dos custos é necessário dividir a empresa em centros de custos. Os custos passam a ser inseridos dentro de cada centro de custo através do que se chama de base de distribuição, e assim alocados ao produto de acordo com os critérios estabelecidos. Para estabelecer os centros de custos podem ser considerados: o organograma da empresa, a localização, as responsabilidades ou a homogeneidade.

Borna (2002, citado por BEUREN e SCHLINDWEIN, 2008, p.32) ainda demonstra cinco fases da operacionalização do método RKW, “a) separação dos custos em itens; b) divisão da empresa em centros de custos; c) identificação dos custos com os centros (distribuição primária); d) redistribuir os custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária); e) distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final)”.

## 4 HISTÓRICO DA EMPRESA ESTUDADA

A Farmácia de manipulação que será estudada foi comprada pelos atuais sócios no ano de 2007. A negociação incluiu toda a estrutura das duas lojas e também foram mantidos os funcionários. É composta por duas lojas, sendo a matriz no centro de Curitiba e a filial na região metropolitana de Curitiba. A pedido dos responsáveis da empresa o nome não será citado no decorrer do trabalho, sendo assim será mencionado o nome fictício Farmácia de Manipulação Curitiba.

As atividades foram seguidas após a compra, porem com algumas melhorias: mudança da logo marca, diferenciais nos produtos oferecidos aos clientes e melhoria no processo de produção, novos equipamentos foram adquiridos para que a produção pudesse ser mais eficiente e assim fosse possível atender um maior numero de clientes. Desde a compra ate o momento atual o faturamento triplicou, isso se deve ao grande diferencial que a farmácia possui, produtos com qualidade e feitos especialmente para cada cliente, com a precisão que uma verdadeira farmácia de manipulação deve possuir.

### 4.1 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

A farmácia é basicamente separada em 3 setores: produção, atendimento (recepção) e administrativo.

O setor de produção é subdividido da seguinte forma: laboratório de cápsulas, dermatologia, controle de qualidade, depósito de matéria prima e DML. A TABELA 10 demonstra os setores da Matriz e a área ocupada para um deles.

TABELA 10 – AREA TOTAL

SETORES	ÁREA (m2) -MATRIZ	ÁREA (m2) - FILIAL
Laboratório de Cápsulas	38,95	21,15
Laboratório de Dermatologia	17,67	20,36
Controle de Qualidade	10,88	10,05
Depósito de matéria prima	17,64	9,70
DML	8,32	1,31
Total	93,46	62,57



Banheiro e vestiário Feminino	7,32	2,00
Banheiro e vestiário Feminino	5,39	2,07
Copa	8,26	2,34
Administrativo	40,66	18,47
Recepção	43,92	24,40
Circulação	40,00	16,77
Total	145,55	66,05

FONTE: O AUTOR (2013)

O numero de funcionários atualmente esta de acordo com a TABELA 11.

TABELA 11 – QUADRO DE FUNCIONÁRIOS

SETOR	NUMERO DE FUNCIONÁRIOS
Matriz	
Atendimento	10
Comercial	2
Produção	14
Responsabilidade Técnica	1
Filial	
Atendimento	7
Comercial	2
Produção	2
Responsabilidade Técnica	1
Administração	2

FONTE: O AUTOR (2013)

#### 4.2 DESCRIÇÃO DO ATENDIMENTO

O atendimento é feito da seguinte maneira, é realizado o orçamento via balcão, fax ou e-mail, passado o valor para o cliente, se aprovado o mesmo é encaminhado para ser feita a inclusão no sistema da formula, se reprovado o mesmo é enviado para o funcionário do atendimento que deverá fazer a reversão (verificar com o cliente qual foi o motivo pelo qual não realizou o pedido e fazer uma nova negociação para que a venda possa se concretizar), após inclusão será emitido 3 requisições (cliente/motoboy e farmacêutico), ficha de pesagem da fórmula e rótulo, a receita ou fax é anexado com o pedido e encaminhado para a conferência do farmacêutico, após conferência se está tudo conforme, os pedidos são encaminhados para os respectivos laboratórios (dermatologia ou cápsula), se existe alguma não conformidade o pedido retorna para o atendente para a devida correção, após a manipulação é realizada a rotulagem (cópia fiel da receita ou fax com todas

as orientações para o paciente), com o término da manipulação e rotulagem, o pedido é encaminhado para o Controle de Qualidade, onde são conferidas novamente todas as informações, somente depois do Controle de Qualidade a fórmula é encaminhada para a expedição, onde serão separadas para entrega ou retirada na loja.

#### 4.3 PROCEDIMENTO PARA COMPRA DE MATERIA PRIMA

A compra de matéria prima na farmácia é realizada de acordo os relatórios de estoque do sistema formula certa. O relatório utilizado faz uma avaliação de todos os itens já cadastrados com a sugestão de estoque mínimo e máximo. Após analisar quais itens estão com o estoque baixo e necessitam ser comprados é enviada a lista para os devidos fornecedores. Quando retornam os orçamentos é feita a avaliação do melhor preço, fracionamento mínimo e validade, com o valor total de compras a ser realizado é solicitado a empresa de consultoria a autorização para efetuar as compras.

Quando a matéria prima chega, o responsável do estoque confere o pedido e encaminha as matérias primas para o Controle de Qualidade, no controle de qualidade são realizados todos os testes físicos e químicos, se os testes estiverem conforme a matéria prima é encaminhada para o estoque para posterior manipulação, se houver qualquer não conformidade a matéria prima é encaminhada para devolução.

#### 4.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Todos os valores que serão utilizados nas análises referente a receita e custo variável foram coletados nos sistema Alternate, que é o sistema usado para gerir a farmácia de manipulação.

As TABELAS 12 e 13 demonstram as receitas do ano de 2011 e 2012, as receitas são separadas por linhas de produtos: revenda (produtos comerciais: ex: protetor solar), cápsulas, creme, loção, shampoo, outros e unidades.

TABELA 12 – RECEITAS MATRIZ ANO 2011 E 2012

MTRIZ	ACUMULADO 2011		ACUMULADO 2012	
	Quantidade	Receita Total	Quantidade	Receita Total
Produtos				
Revendas	308	18.518,65	721	42.512,39
Cápsulas	9576	538.992,89	9684	691.693,63
Creme	3706	144.164,60	5021	248.595,43
Loção	330	19.315,08	661	45.732,85
Shampoo	291	14.249,36	405	23.863,12
Outros	4230	254.266,30	2914	188.768,82
Unidades	351	15.183,16	1528	85.541,77
Total	18792	1.004.690,04	20934	1.326.708,01

FONTE: O AUTOR (2013)

TABELA 13 – RECEITAS FILIAL ANO 2011 E 2012

FILIAL	ACUMULADO 2011		ACUMULADO 2012	
	Quantidade	Receita Total	Quantidade	Receita Total
Produtos				
Revendas	304	16.505,52	333	17.173,68
Cápsulas	8555	422.052,57	7211	448.092,05
Creme	3351	127.435,76	4498	192.459,70
Loção	596	30.458,98	624	30.525,52
Shampoo	458	23.813,26	399	23.127,08
Outros	1170	61.031,96	1095	66.000,45
Unidades	745	37.332,91	1671	81.796,60
Comprimidos			1	24,00
Total	15179	718.630,96	15832	859.199,08

FONTE: O AUTOR (2013)

Analisando os gráficos 1 e 2, na loja matriz a linha que lidera as vendas são as cápsulas. Em segundo lugar no ano de 2011 esta outros e no ano de 2012 passa a ser a linha de cremes.

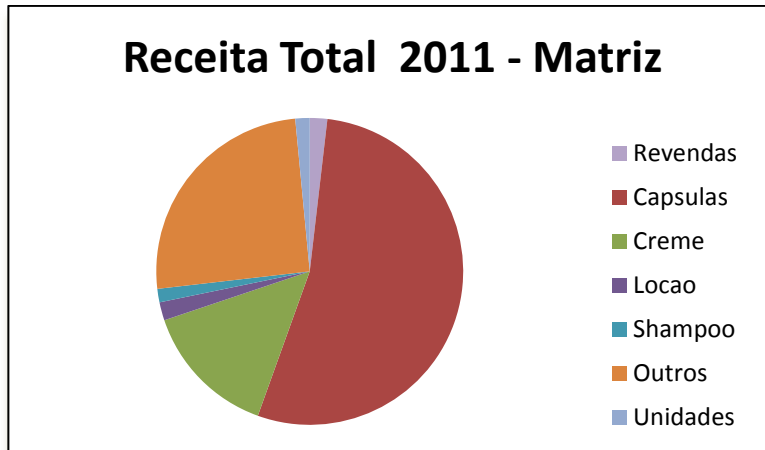


GRÁFICO 1- RECEITA TOTAL 2011 – LOJA MATRIZ  
 FONTE: O AUTOR (2013)

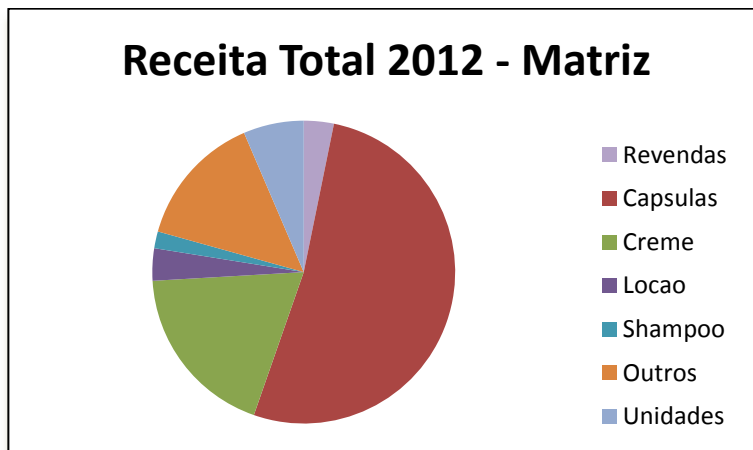


GRÁFICO 2- RECEITA TOTAL 2012 – LOJA MATRIZ  
 FONTE: O AUTOR (2013)

Na filial as duas linhas de produtos que possuem maior representatividade nos dois períodos analisados são cápsulas e cremes conforme os GRÁFICOS 3 e 4.

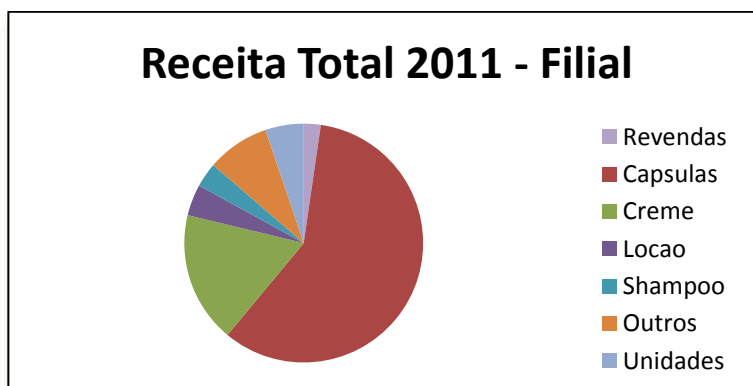


GRÁFICO 3 - RECEITA TOTAL 2011 – LOJA FILIAL  
 FONTE: O AUTOR (2013)

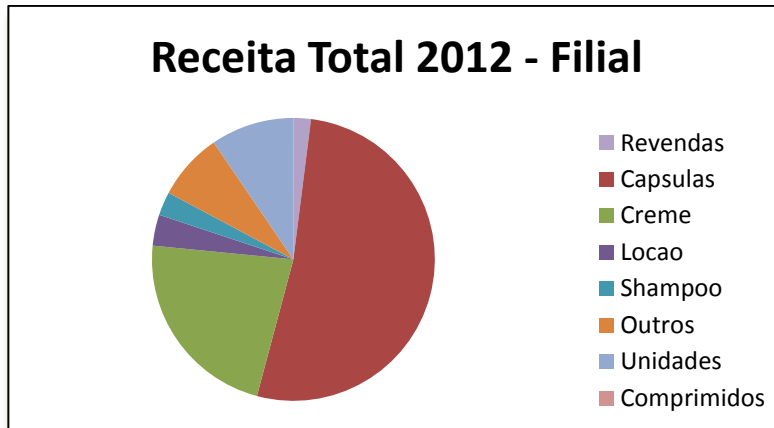


GRÁFICO 4 - RECEITA TOTAL 2012 – LOJA FILIAL

FONTE: O AUTOR (2013)

Na TABELA 14 e 15 são apresentados os custos com matéria prima e embalagens utilizados na produção dos produtos manipulados e também o custo com os produtos de revenda.

TABELA 14 – CUSTO COM MATÉRIA PRIMA E EMBALAGENS LOJA MATRIZ

MATRIZ	ACUMULADO 2011		ACUMULADO 2012	
	Quantidade	Custo Total Variável	Quantidade	Custo Total Variável
Produtos				
Revendas	308	10.129,28	721	27.761,92
Capsulas	9576	77.596,80	9684	107.059,53
Creme	3706	23.238,37	5021	39.970,78
Locao	330	2.967,25	661	7.025,83
Shampoo	291	1.798,10	405	2.978,86
Outros	4230	40.722,54	2914	33.001,49
Unidades	351	4.147,42	1528	22.067,81
Total	18792	160.599,76	20934	239.866,22

FONTE: O AUTOR (2013)

TABELA 15 – CUSTO COM MATÉRIA PRIMA E EMBALAGENS LOJA FILIAL

FILIAL	ACUMULADO 2011		ACUMULADO 2012	
	Quantidade	Custo Total Variável	Quantidade	Custo Total Variável
Produtos				
Revendas	304	7.714,30	333	11.319,73
Capsulas	8555	44.769,70	7211	53.739,47
Creme	3351	16.479,68	4498	40.769,88
Locao	596	3.478,04	624	3.744,70

Shampoo	458	2.935,90	399	2.623,51
Outros	1170	7.803,48	1095	8.952,57
Unidades	745	7.873,57	1671	21.067,91
Comprimidos			1	9,03
Total	15179	91.054,67	15832	142.226,80

FONTE: O AUTOR (2013)

Os GRÁFICOS 5 e 6 representam a distribuição dos custos entre as linhas de produtos. Seguindo a mesma ordem das receitas, maior custo com cápsulas e outros no período de 2011 e 2012 cápsulas e cremes.

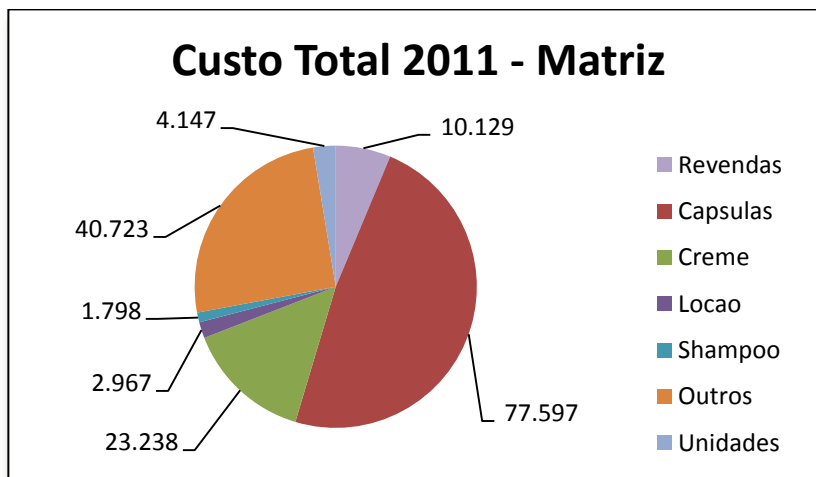


GRÁFICO 5 – CUSTO TOTAL 2011 – LOJA MATRIZ  
FONTE: O AUTOR (2013)

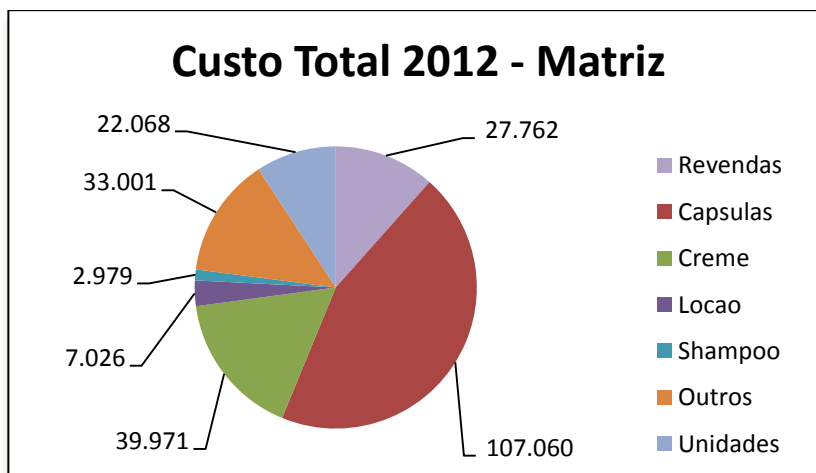


GRÁFICO 6 – CUSTO TOTAL 2012 – LOJA MATRIZ  
FONTE: O AUTOR (2013)

A Filial apresenta nos dois períodos estudados maiores gastos com matéria prima e embalagens nas linhas de cápsulas e cremes conforme demonstrado nos GRÁFICOS 7 e 8.

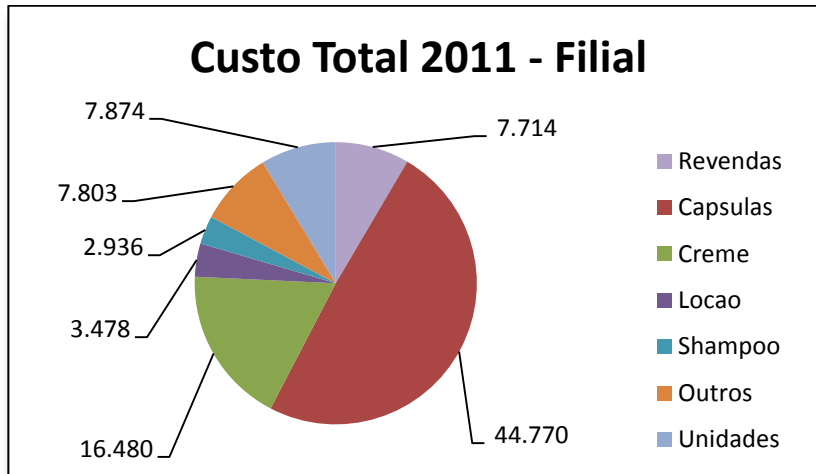


GRÁFICO 7 – CUSTO TOTAL 2012 – LOJA FILIAL  
 FONTE: O AUTOR (2013)

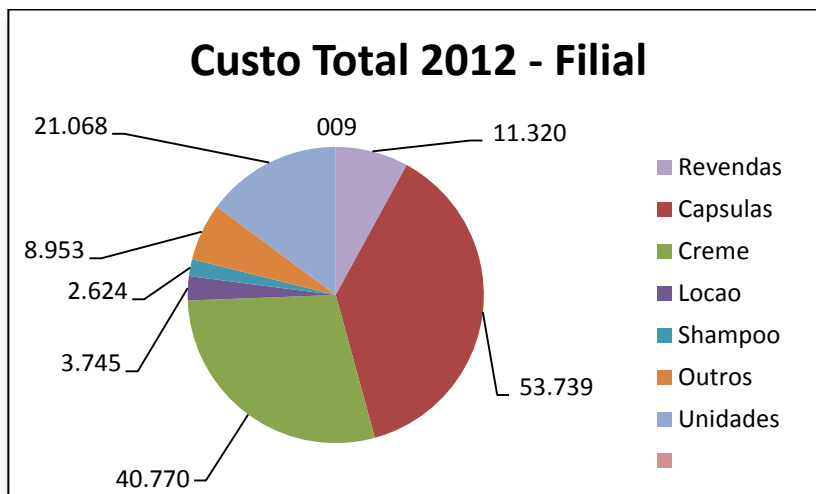


GRÁFICO 8 – CUSTO TOTAL 2012 – LOJA FILIAL  
 FONTE: O AUTOR (2013)

Quanto a margem de contribuição total, tanto no ano de 2011 quanto no ano 2012 as linhas de produtos que apresentam melhores margens na matriz e filial são: Shampoo, cápsulas e loção conforme TABELA 16, 17, 18 E 19.

TABELA 16 – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO MATRIZ 2011

<b>MATRIZ</b>	<b>ACUMULADO 2011</b>				
Produtos	Quantidade	Receita Total	Custo Total Variável	Margem de Contrib. Total	%
Revendas	308	18.518,65	10.129,28	8.389,37	45,30
Capsulas	9576	538.992,89	77.596,80	461.396,09	85,60
Creme	3706	144.164,60	23.238,37	120.926,23	83,88
Loção	330	19.315,08	2.967,25	16.347,83	84,64
Shampoo	291	14.249,36	1.798,10	12.451,26	87,38
Outros	4230	254.266,30	40.722,54	213.543,76	83,98
Unidades	351	15.183,16	4.147,42	11.035,74	72,68
Total	18792	1.004.690,04	160.599,76	844.090,28	84,01

FONTE: O AUTOR (2013)

TABELA 17 – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FILIAL 2011

<b>FILIAL</b>	<b>ACUMULADO 2011</b>				
Produtos	Quantidade	Receita Total	Custo Total Variável	Margem de Contrib. Total	%
Revendas	304	16.505,52	7.714,30	8.791,22	53,26
Capsulas	8555	422.052,57	44.769,70	377.282,87	89,39
Creme	3351	127.435,76	16.479,68	110.956,08	87,07
Loção	596	30.458,98	3.478,04	26.980,94	88,58
Shampoo	458	23.813,26	2.935,90	20.877,36	87,67
Outros	1170	61.031,96	7.803,48	53.228,48	87,21
Unidades	745	37.332,91	7.873,57	29.459,34	78,91
Total	15179	718.630,96	91.054,67	627.576,29	87,33

FONTE: O AUTOR (2013)

Observando as tabelas nota-se que a linha de produtos de revenda apresentam margem de contribuição bastante inferior em relação as outras linhas. Esta linha é composta por produtos comerciais, como a farmácia de manipulação não possui grande poder de compra em relação as drogarias compra estes produtos dos fornecedores com preço mais alto, para oferecer este produto aos seus clientes e conseguir demanda precisa reduzir a sua margem de contribuição.

TABELA 18 – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO MATRIZ 2012

<b>MATRIZ</b>	<b>ACUMULADO 2012</b>				
Produtos	Quantidade	Receita Total	Custo Total Variável	Margem de Contrib. Total	%
Revendas	721	42.512,39	27.761,92	14.750,47	34,70
Capsulas	9684	691.693,63	107.059,53	584.634,10	84,52
Creme	5021	248.595,43	39.970,78	208.624,65	83,92
Loção	661	45.732,85	7.025,83	38.707,02	84,64
Shampoo	405	23.863,12	2.978,86	20.884,26	87,52
Outros	2914	188.768,82	33.001,49	155.767,33	82,52
Unidades	1528	85.541,77	22.067,81	63.473,96	74,20
Total	20934	1.326.708,01	239.866,22	1.086.841,79	81,92

FONTE: O AUTOR (2013)



TABELA 19 – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO FILIAL 2012

FILIAL	ACUMULADO 2012				
	Quantidade	Receita Total	Custo Total Variável	Margem de Contrib. Total	%
Produtos					
Revendas	333	17.173,68	11.319,73	5.853,95	34,09
Capsulas	7211	448.092,05	53.739,47	394.352,58	88,01
Creme	4498	192.459,70	40.769,88	151.689,82	78,82
Loção	624	30.525,52	3.744,70	26.780,82	87,73
Shampoo	399	23.127,08	2.623,51	20.503,57	88,66
Outros	1095	66.000,45	8.952,57	57.047,88	86,44
Unidades	1671	81.796,60	21.067,91	60.728,69	74,24
Comprimidos	1	24,00	9,03	14,97	62,38
Total	15832	859.199,08	142.226,80	716.972,28	83,45

FONTE: O AUTOR (2013)

Na farmácia de manipulação é bastante difícil analisar a margem de contribuição unitária, pois para cada cliente é feito um produto de acordo com a prescrição médica. Esta prescrição pode conter por exemplo para 2 pacientes os mesmos ativos, porem em quantidades diferentes, isso já altera o custo da requisição. Desta forma para análise de margem de contribuição unitária foi utilizada a seguinte metodologia: receita total / quantidade produzidas = receita unitária e custo total / quantidade produzida = custo unitário.

Nas TABELAS 20, 21, 22 e 23 são demonstrados os custos unitários médios de cada linha de produto. Seguindo a mesma análise feita na margem de contribuição total os produtos com melhor margem de contribuição são: Shampoo, cápsulas, loção.

TABELA 20 – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITARIA MATRIZ 2011

MATRIZ	ACUMULADO 2011			
	Receita Un	Custo Variável Un	Margem de Contrib. Un	%
Produtos				
Revendas	60,13	32,89	27,24	45,30
Capsulas	56,29	8,10	48,18	85,60
Creme	38,90	6,27	32,63	83,88
Loção	58,53	8,99	49,54	84,64
Shampoo	48,97	6,18	42,79	87,38
Outros	60,11	9,63	50,48	83,98
Unidades	43,26	11,82	31,44	72,68

FONTE: O AUTOR (2013)

TABELA 21 – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA FILIAL 2011

<b>FILIAL</b>	<b>ACUMULADO 2011</b>			
<b>Produtos</b>	<b>Receita Un</b>	<b>Custo Variável Un</b>	<b>Margem de Contrib. Total</b>	<b>%</b>
Revendas	54,29	25,38	28,92	53,26
Capsulas	49,33	5,23	44,10	89,39
Creme	38,03	4,92	33,11	87,07
Loção	51,11	5,84	45,27	88,58
Shampoo	51,99	6,41	45,58	87,67
Outros	52,16	6,67	45,49	87,21
Unidades	50,11	10,57	39,54	78,91

FONTE: O AUTOR (2013)

TABELA 22 – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA MATRIZ 2012

<b>MATRIZ</b>	<b>ACUMULADO 2012</b>			
<b>Produtos</b>	<b>Receita Un</b>	<b>Custo Variável Un</b>	<b>Margem de Contrib. Total</b>	<b>%</b>
Revendas	58,96	38,50	20,46	34,70
Capsulas	71,43	11,06	60,37	84,52
Creme	49,51	7,96	41,55	83,92
Loção	69,19	10,63	58,56	84,64
Shampoo	58,92	7,36	51,57	87,52
Outros	64,78	11,33	53,45	82,52
Unidades	55,98	14,44	41,54	74,20

FONTE: O AUTOR (2013)

TABELA 23 – MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA FILIAL 2012

<b>Filial</b>	<b>Acumulado 2012</b>			
<b>Produtos</b>	<b>Receita Un</b>	<b>Custo Variável Un</b>	<b>Margem de Contrib. Total</b>	<b>%</b>
Revendas	51,57	33,99	17,58	34,09
Capsulas	62,14	7,45	54,69	88,01
Creme	42,79	9,06	33,72	78,82
Loção	48,92	6,00	42,92	87,73
Shampoo	57,96	6,58	51,39	88,66
Outros	60,27	8,18	52,10	86,44
Unidades	48,95	12,61	36,34	74,24
Comprimidos	24,00	9,03	14,97	62,38

FONTE: O AUTOR (2013)

Para demonstrar os custos fixos e despesas foi necessário obter as informações em outro sistema que é utilizado pela empresa apenas para gerir a parte de contas a pagar e fluxo de caixa. A partir das informações deste sistema foi possível separar as os valores pagos em: custo fixo, despesas fixas e despesas variáveis.

O custo fixo compreende o custo com a folha de pagamento do setor produção e também o aluguel. O rateio do aluguel foi feito através do custo por

metro quadrado multiplicado pela área ocupada pela produção. A TABELA 24 demonstra o gasto com custo fixo na matriz e filial referente o ano de 2011 e 2012.

TABELA 24 – CUSTO FIXO

	DESCRIÇÃO	TOTAL	
		2011	2012
<b>Custo Fixo</b>	MOD Produção	284.017,10	296.553,93
	Aluguel	43.814,71	47.942,15
	<b>Total</b>	<b>327.831,82</b>	<b>344.496,07</b>

FONTE: O AUTOR (2013)

As despesas fixas estão listadas na tabela 25, as contas estão bastante exemplificadas permitindo maior compreensão dos valores gastos. Apenas vale explicar que os valores com perdas na produção corresponde a uma certa quantidade de matéria prima que no momento da produção pode por exemplo ter sido acidentalmente derrubada no chão, tornando determinada quantidade impróprio para o uso. Neste caso o manipulador deveria repassar esta informação para o farmacêutico que fara inclusão desta informação no sistema e o mesmo ira gerar o valor monetário da perda.

Os descartes correspondem a matéria prima a qual não poderá ser utilizada devido ao prazo de validade. As demais despesas são comuns a qualquer outra atividade, por isso não necessitam de maiores explicações.

TABELA 25 – DESPESAS FIXAS

DESCRIÇÃO	TOTAL	
	2011	2012
Frete s/ Compra	7.071,15	5.187,81
Perdas na Produção	869,25	1.240,75
Descartes	8.770,73	7.936,56
Aluguel	63.815,69	69.608,49
Aluguel de equipamentos	1.527,68	3.808,06
Energia Elétrica	19.239,57	22.937,22
Agua	3.090,32	4.632,64
Manutenção e Conservação	10.135,94	4.640,62
Manutenção Equipamentos	352,00	15.960,23
Transporte de Resíduos	8.847,06	8.258,96
Controle de qualidade	3.355,43	5.852,83
Uniformes	10.829,13	7.197,18
Copa/Cozinha	8.201,94	8.385,77

Material de Laboratório	-	5.187,29
Material Limpeza	10.254,62	12.507,02
Internet	946,08	858,39
Telefone	14.493,26	8.020,98
Vigilância	2.820,00	4.755,00
Mensalidade Sistema	5.669,00	6.053,67
Anfarmag - Taxas	6.791,12	3.877,00
Taxi	-	4.704,20
ADSL	3.796,85	4.413,90
Material Escritório	12.981,26	14.996,24
Despesa c/ Pessoal - Administração	85.207,96	77.322,33
Despesa c/ Pessoal - Comercial	143.982,56	152.807,00
Despesa c/ Pessoal - Atendimento	143.659,77	209.814,13
Impostos s/ vendas	145.697,44	200.220,89
<b>Total</b>	<b>722.405,81</b>	<b>871.185,17</b>

FONTES: O AUTOR (2013)

As despesas variáveis demonstradas na TABELA 26 são compostas pelas comissões pagas aos representantes e também aos atendentes do balcão. A comissão pode variar de acordo com a linha de produto, ou seja, para produtos de revenda a empresa oferece ao funcionário um percentual de 10% e para os produtos manipulados 1%.

As despesas comerciais variáveis correspondem as despesas com divulgação dos produtos.

TABELA 26 – DESPESAS VARIÁVEIS

DESCRIÇÃO	TOTAL	
	2011	2012
Comissões Representantes	49.695,96	59.919,15
Comissões Atendentes	19.974,37	31.024,69
Desp. Comerciais Variáveis	153.001,42	185.611,87
<b>Total</b>	<b>222.671,75</b>	<b>276.555,71</b>

FONTES: O AUTOR (2013)

Após coletar todas as informações sobre receitas, custos e despesas foi possível elaborar uma DRE conforme a TABELA 27, nesta DRE o método utilizado foi o custeio variável que segundo as bibliografias estudadas corresponde a uma metodologia gerencial.

A análise da DRE permite observar que o custo do produto vendido toma menos recurso que os custos fixos no ano de 2011 e que no ano 2012 o que

acontece é o contrário. Isso se deve ao aumento de matéria prima que ocorre pelo menos uma vez ao ano. Entre o ano de 2011 e 2012 o valor monetário de custo fixo também sofre alteração para mais, porem apresenta percentual menor em relação a receita. Apenas o reajuste de salário oferecido pelo sindicato da categoria gira em torno de 8% ao ano.

TABELA 27 – DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

DRE TOTAL	2011	%	2012	%
(=) Receita Total	1.723.321,00	100,00	2.185.907,09	100,00
(-) CPV	251.654,43	14,60	382.093,02	17,48
(=) Lucro Bruto	1.471.666,57	85,40	1.803.814,07	82,52
(-) Custos Fixos	327.831,82	19,02	344.496,07	15,76
(-) Despesas Fixas	722.405,81	41,92	871.185,17	39,85
(-) Despesas Variáveis	222.671,75	12,92	276.555,71	12,65
(=) Lucro Líquido	198.757,19	11,53	311.577,12	14,25

FONTE: O AUTOR (2013)

Quanto às despesas fixas pode-se identificar como o responsável pelo aumento os salários do setor de atendimento. De um ano para outro foi necessário a contratação de mão de obra mais experiente, o numero de funcionários foi reajustado de acordo com o crescimento da receita. Segundo o responsável pelo setor a demanda era grande em relação ao numero de funcionários o que poderia resultar na perda de clientes devido à demora no atendimento.

As despesas variáveis no ano de 2011 representavam 12,92% da receita e no ano de 2012 passou a 12,65%. Sofreu uma redução comparada ao ano anterior.

A DRE demonstra o resultado líquido da empresa, mediante os valores de receitas, custos e despesas. A empresa obteve resultado positivo nos dois períodos estudados, podendo investir e desenvolver o patrimônio.

## 5 CONCLUSÃO

Observando a margem de contribuição dos produtos nota-se que na maioria deles o percentual é bastante atrativo. A linha de produto que merece ser revista é a de produtos de revenda. Esta oferece uma margem de contribuição bastante inferior em relação as demais e ainda foi identificado o pagamento de comissão para o atendente responsável pela venda. Já que a farmácia sente a necessidade de oferecer estes produtos mesmo com uma margem menor a sugestão seria renegociar com os fornecedores para tentar conseguir melhores condições de prazo e preço.

Fazendo uma análise geral, o que pode melhorar ainda mais os resultados da Farmácia de Manipulação Curitiba seria a redução das despesas com a produção. Nota-se que as receitas vem aumentando ano a ano, no lugar de novas contratações caberia analisar se a modernização dentro da produção poderia otimizar o custo.

Dentro das despesas fixas consta uma conta de descartes, o valor mensal pode não apresentar tanto significado, porem a soma de um ano apresenta um valor bastante significativo, este valor poderia ser reduzido analisando melhor os relatórios de estoque utilizados para realizar as compras. Observar os prazos de validade e o tempo que leva para consumir a quantidade mínima vendida poderia ser uma das soluções.

O ideal seria que a empresa realizasse a análise mensal de todos estes valores, de forma mais detalhada poderia notar as oscilações mês a mês e agir e forma mais cautelosa, buscando reduzir os custos de forma coerente e manter os resultados positivos que a empresa já vem apresentando.

As planilhas demonstradas são apenas alguns controles que podem ser utilizados pela empresa para que esta possa analisar suas receitas e custos. Estes controles podem auxiliar a empresa na tomada de decisão, permitem analisar qual a linha de produto mais vantajosa ou ainda qual a linha que oferece menor retorno, permite também analisar a melhor margem de contribuição. Estes números são fundamentais para a empresa tomar qualquer decisão em relação ao seu planejamento de longo e curto prazo. A análise das despesas também é fundamental, de nada adianta conseguir alavancar as vendas mas utilizar todo o

recurso que entra com despesas fixas, algumas contas devem ser monitoradas para que não hajam desperdícios e os resultados finais sofram com isso.

Uma sugestão para próximos estudos acerca da farmácia de manipulação seria a análise de tempo gasto para a produção das formulas, isso poderia ser feito baseado em uma media de tempo por linha de produto, já que cada receita é uma formulação diferente e o tempo pode variar. Com uma media, seria possível analisar de forma mais detalhada o custo da folha de pagamento a fim de verificar a possibilidade de redução ou ate mesmo verificar qual a ociosidade que existe.

Considera-se que seja relevante a realização de pesquisas que levem em consideração a modernização de algumas práticas dentro de laboratório, descrever os processos que são realizados hoje e verificar se existe equipamentos que permitem otimizar o tempo gasto na produção, esta prática também permitiria um aumento na produção ou redução no quadro de funcionários atual.

## REFERÊNCIAS

ALBERTI, João Aluisio; BACKES, Rosemary Gelatti; DALBEN, Luiz Carlos; KUHN, Claudia Mara Scherer; PERLEBERG, Cesar Roberto. **Aplicação do método de custeio RKW em uma cooperativa agrícola. Custos e Agronegócios**. Rio Grande do Sul, v.3, maio 2007. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/especialv3/RKW.pdf>. Acesso em: 08/03/2013.

ALVES, João Murta; SINISGALLI, Evandro Sylvio Lima; URBINA, Ligia Maria Soto. **O custeio ABC e a contabilidade de ganhos na definição do mix de produção de uma metalúrgica**. Produção. São Paulo: v19, n.2, p. 332-344, maio/agosto 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/prod/v19n2/v19n2a09.pdf>. Acesso em: 09/03/2013.

ANVISA. Agencia Nacional de Vigilância Sanitária. Disponível em: [http://portal.anvisa.gov.br/wps/portal/anvisa/anvisa/transparencia!ut/p/c4/04\\_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3hTQwNfRydDRwN\\_N2cjA08XVzOPUF-PIGdvl\\_2CbEdFALBfe1Q!/?1dmy&urile=wcm%3Apath%3A/anvisa+portal/anvisa/transparencia/assunto+de+interesse/publicacoes+transparencia/faq+-+perguntas+frequentes/ae+-+farmacias+de+manipulacao](http://portal.anvisa.gov.br/wps/portal/anvisa/anvisa/transparencia!ut/p/c4/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3hTQwNfRydDRwN_N2cjA08XVzOPUF-PIGdvl_2CbEdFALBfe1Q!/?1dmy&urile=wcm%3Apath%3A/anvisa+portal/anvisa/transparencia/assunto+de+interesse/publicacoes+transparencia/faq+-+perguntas+frequentes/ae+-+farmacias+de+manipulacao) Acesso em: 08/03/2013.

BALBINOT, Ana Alice; ZANIN, Silvane. **Custeio variável como indicador de desempenho no ramo de panificação: o caso de uma empresa gaúcha**. Disponível em: <http://www.unisinos.br/abcustos/pdf/art.2%20Revista%20ABCustos.pdf>>acesso em: 22/04/2013. Acesso em: 15/04/2013.

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINWEIN, Nair Fernandes. **Uso do sistema por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: Um estudo de caso em hospital. Santa Catarina**, v.3, n. 2, mai/ago 2008. Disponível em: <http://www.unisinos.br/abcustos/pdf/art.2%20Revista%20ABCustos.pdf>. Acesso em: 15/04/2013.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas S/A, 2003.

CARDOSO, Jaqueline de Fatima. **Custo e Preço de Venda: Um Estudo em Restaurantes Bufe por Peso**. V. 6; Curitiba: Turismo e Sociedade, 2013. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/12semead/resultado/trabalhosPDF/97.pdf>. Acesso em: 15/05/2013.



COSTA, Maria de Fatima Gameiro; Faria, Ana Cristina de; FERRERAS, Valéria; GASPARETTO, Valdirene; MAZZALI, Leonel. **Os custos do processo logístico do plasma sanguíneo congelado: estudo de caso sobre a aplicação do custeio baseado em atividade ABC.** Anpad. Rio de Janeiro: setembro.2008. Disponível em: [http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad\\_2008/GOL/GOLA812.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2008/GOL/GOLA812.pdf). Acesso em: 10/04/2013.

Conselho Regional de Medicina. Disponível em: [http://www.crf-pr.org.br/site/noticia/visualizar/id/3784/?Atualidades\\_evolucao\\_e\\_inovacao\\_na\\_Farmacologia\\_Magistral.html](http://www.crf-pr.org.br/site/noticia/visualizar/id/3784/?Atualidades_evolucao_e_inovacao_na_Farmacologia_Magistral.html). Acesso em: 29/05/2013.

CREPALDI, Silvio A parecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos.** 5.ed.São Paulo: Editora Atlas S. A, 2010.

CUNHA, Fernanda dos Santos; FERNANDES, Anita Maria da Rocha; MUNICH, Diego Guesser. **Sistema Inteligente para Determinação do Fórmulas Magistrais. Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia,** 2011. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/artigos11/1321488.pdf>. Acesso em: 29/05/2013

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico . **Gestão de Custos e Formação de Preços.**3 ed.São Paulo: Editora Atlas S/A, 2009.

FERREIRA, Anderson de Oliveira. **Guia Prático da Farmácia Magistral.** 2 ed. Juiz de Fora: 2002.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle.** Atlas. 3. Ed. São Paulo. 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** Atlas. 9 Ed. São Paulo. 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** Atlas. 7 Ed. São Paulo. 2000.

OLIVEIRA, Silvio Luiz. **Tratado de Metodologia Científica: Projetos de Pesquisa, TGI, TCC, Monografias, Dissertações e teses.** São Paulo: Editora Pioneira Thomson Learning Ltda, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistema de Informação Contábil.** Atlas. 4 Ed. São Paulo. 2004.

PINTO, Leonardo José Seixas. **Comparação de resultados obtidos na aplicação dos métodos de custeio por absorção e variável: um estudo de caso.**

Universidade Federal Fluminense. São Paulo, 2010. Disponível em:

[http://www.aedb.br/seget/artigos10/171\\_Meu%20artigo%20absorcao%20e%20variavel%20SEGeT.pdf](http://www.aedb.br/seget/artigos10/171_Meu%20artigo%20absorcao%20e%20variavel%20SEGeT.pdf). Acesso em: 10/04/2013.

SANTOS, Jose Luiz; Schmidt, Paulo; Pinheiro, Paulo Roberto; Nunes, Marcelo Santos. **Fundamentos de contabilidade de custos.** São Paulo: Editora Atlas S/A, 2006.

SOUZA, Hugo Guedes de. **Guia de Boas Práticas de Manipulação em Farmácias.** 1 Ed. São Paulo: Editora ILtda, 2008.

VANDERBECK; Edward J.;NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos.** 11 ed. São Paulo: Thomson Pioneira, 2001.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 11. ed. São Paulo: Editora Atlas S. A, 2009.