

O uso da contabilidade de custos como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial na indústria farmacêutica de grande porte: estudo de casos

Ana Carolina Pimentel Duarte da Fonseca (UFRJ/FACC) - anafonseca@pobox.com

Sandro Bastos dos Santos (FIOCRUZ) - sbsbastos@gmail.com

Resumo:

Este estudo tem o propósito de apresentar a percepção de gestores e dos responsáveis pela área de custos de empresas de grande porte da indústria farmacêutica quanto à utilização da Contabilidade de Custos como ferramenta de apoio às decisões e ao controle gerencial em suas organizações. Procurou-se avaliar se, na percepção dos entrevistados, as organizações pesquisadas possuíam um sistema de informações de custos adequado às necessidades dos gestores, bem como se existia diferenciação em termos do uso da Contabilidade de Custos entre as empresas públicas e privadas e se os gestores sentem necessidade das mesmas informações. Foi avaliada a estruturação da Contabilidade de Custos, a relação entre a Contabilidade de Custos e os orçamentos de curto, médio e longo prazos, a formação dos preços, a melhoria de processos e o uso de indicadores. Como metodologia, a pesquisa utilizou-se do estudo de casos múltiplos, através do uso de questionários e entrevistas. Os resultados da pesquisa apontam que os respondentes percebem a Contabilidade de Custos como uma ferramenta fundamental para o controle gerencial e para os processos decisórios em qualquer organização. Diversas potencialidades de contribuição foram destacadas, abrangendo aspectos ligados ao planejamento, controle, formação de preços e melhoria de processos operacionais. Todos destacaram o indispensável auxílio que a Contabilidade de Custos fornece no que tange às tomadas de decisões. Também se observou que nas empresas privadas, o grau de utilização das informações de custos e o relacionamento destas com decisões de diversos tipos e com diferentes objetivos é mais efetivo.

Palavras-chave: *Contabilidade de custos. Empresa farmacêutica. Tomada de decisão.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

O uso da contabilidade de custos como ferramenta de apoio à tomada de decisão e ao controle gerencial na indústria farmacêutica de grande porte: estudo de casos

RESUMO

Este estudo tem o propósito de apresentar a percepção de gestores e dos responsáveis pela área de custos de empresas de grande porte da indústria farmacêutica quanto à utilização da Contabilidade de Custos como ferramenta de apoio às decisões e ao controle gerencial em suas organizações. Procurou-se avaliar se, na percepção dos entrevistados, as organizações pesquisadas possuíam um sistema de informações de custos adequado às necessidades dos gestores, bem como se existia diferenciação em termos do uso da Contabilidade de Custos entre as empresas públicas e privadas e se os gestores sentem necessidade das mesmas informações. Foi avaliada a estruturação da Contabilidade de Custos, a relação entre a Contabilidade de Custos e os orçamentos de curto, médio e longo prazos, a formação dos preços, a melhoria de processos e o uso de indicadores. Como metodologia, a pesquisa utilizou-se do estudo de casos múltiplos, através do uso de questionários e entrevistas. Os resultados da pesquisa apontam que os respondentes percebem a Contabilidade de Custos como uma ferramenta fundamental para o controle gerencial e para os processos decisórios em qualquer organização. Diversas potencialidades de contribuição foram destacadas, abrangendo aspectos ligados ao planejamento, controle, formação de preços e melhoria de processos operacionais. Todos destacaram o indispensável auxílio que a Contabilidade de Custos fornece no que tange às tomadas de decisões. Também se observou que nas empresas privadas, o grau de utilização das informações de custos e o relacionamento destas com decisões de diversos tipos e com diferentes objetivos é mais efetivo.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Empresa farmacêutica. Tomada de decisão.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 INTRODUÇÃO

Segundo dados da Federação Brasileira das Redes Associativistas de Farmácia (FEBRAFAR), este é o ramo industrial que mais se destacou na última década, com crescimento recorrente de dois dígitos. Além disso, segundo o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio (2011), o setor farmoquímico-farmacêutico detém o posto de 12º maior exportador brasileiro de produtos industriais, sendo o 2º maior exportador de produtos industriais de alta tecnologia. Entre 2003 e 2011, o Brasil passou da décima para a sexta posição no mercado farmacêutico mundial (FEBRAFAR, 2013). E, segundo dados projetados pelo IMS Health (empresa que audita o mercado farmacêutico mundial), a posição da indústria farmacêutica brasileira no cenário internacional ganhará ainda mais destaque nos próximos anos. A previsão para 2016 é que o País ocupe a quarta colocação no mercado, ficando atrás apenas dos Estados Unidos, China e Japão (FEBRAFAR, 2013).

Entre os fatores que atualmente caracterizam a indústria farmacêutica se destacam os elevados custos de pesquisa, desenvolvimento e inovação (P&D&I) de novos medicamentos, o crescimento dos medicamentos genéricos e a ampliação dos mecanismos públicos e privados de regulação da indústria, com o objetivo de reduzir custos na aquisição de medicamentos (MAGALHÃES et al, 2003 apud SOUZA e TORRES, 2010). Assim, é

oportuno conhecer como em um setor onde as informações de custos possuem um papel de importância fundamental, a gestão das empresas utiliza suas potencialidades, bem como aproveita o modo como elas podem contribuir para o sucesso das organizações.

Portanto, este estudo tem como propósito apresentar a percepção de gestores e de responsáveis pela área de custos de empresas farmacêuticas de grande porte sobre a utilização da Contabilidade de Custos como ferramenta de apoio às decisões e ao controle gerencial em suas organizações.

Outro ponto abordado na pesquisa foi avaliar se existe diferenciação em termos do uso da Contabilidade de Custos entre as empresas públicas e as empresas privadas pesquisadas. Neste sentido, Hofstede (1981) apud Quintal et al (2012) afirma que, de um modo geral, o controle gerencial nas organizações públicas não pode ser idêntico ao desenvolvido em outras espécies de organizações, devendo-se atentar às peculiaridades de cada entidade.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Contabilidade de Custos e as Informações de Custos

Especificamente quanto à informação de custos, Atkinson et al. (1997) apud Souza e Diehl (2009, p.89-90), argumentavam que habitualmente os gestores necessitam das informações sobre custos nas suas diversas decisões, como, por exemplo, na análise e definição de preços de comercialização de produtos, estudos de viabilidade de lançamento de novos produtos, investimentos ou desinvestimentos de unidades fabris, elaboração e controle de planos orçamentários, entre outras. Estes autores afirmam que para estruturar um sistema de custos, algumas decisões devem ser tomadas, conforme o quadro seguinte:

Categoria de decisão	Pergunta (5W2h)	Elementos a considerar
Objetivos do sistema e de instrumentos	Por quê	Precificação, controle e avaliação de desempenho, melhoria de processos, demonstrações contábeis.
Forma dos custos	O quê	Histórico (real), padrão, estimado e reposição.
Responsáveis	Quem	Contadores, técnicos, administradores etc.
Filosofia de custeio	Quanto	Fixo/variável, custos/despesas etc.
Forma de acumulação	Como	Por ordem de produção ou Por processo.
Método de custeio		Custeio variável, custeio por absorção, custeio RKW e custeio ABC.
Localização das informações	Onde	Centralizado na controladoria, na contabilidade, disponível sob demanda, disponível no sistema, autônomo por área, restrições de acesso e codificação, centralizada ou descentralizada.
Período de análise e geração da informação	Quando	Mensal, trimestral, anual, por demanda etc.

Fonte: Adaptado de Souza e Diehl (2009, p.34).

Quadro 1: Decisões sobre sistemas de custos.

Para Souza e Diehl (2009, p.35) a primeira e mais importante decisão diz respeito ao objetivo do sistema de custos. É para precificar, controlar e avaliar desempenho, melhorar

processos, elaborar demonstrações contábeis? Eles afirmam que as características sobre precisão, exatidão, periodicidade e outras serão definidas em vista disso.

Corroborando com isto, Ching (2010, p.15) afirma que “no processo de escolha do sistema de custo mais adequado para a empresa, a pergunta mais crítica que deve ser feita é: para que se quer o sistema de custos?”

Na figura abaixo se demonstram as possíveis variações para operacionalizar um sistema de custos. Para se escolher a forma de acumulação, o valor de registro, o método de custeio, bem como a unidade de acumulação e o objeto a ser custeado deve-se considerar, além do objetivo de utilização das informações pelos gestores, a viabilidade para obtenção das mesmas. Além disso, deve-se estar atento para os possíveis ganhos a serem obtidos com o seu uso.



Fonte: Próprio autor (Adaptado de Souza e Clemente, 2007, p.36).

Figura 1: Variações possíveis para operacionalização dos métodos de custeio.

Em vista dos diferentes objetivos que um sistema de custos pode ter em uma organização, ela pode (e em alguns casos, deve) ter mais de um método de custeio (KAPLAN, 1988 apud SOUZA e DIEHL, 2009, p.42).

O gestor, ao optar pelas alternativas possíveis de responder a cada um dos objetivos, deve considerar o uso da informação, os seus usuários, as características da organização e do ambiente em que ela está inserida e de sua estratégia.

Assim, dizem Souza e Diehl (2009, p.42):

Para informações de cunho estratégico, o gestor deve preferir um sistema de custeio mais agregado e que possa dar um panorama mais geral da organização ao decisor. Já em nível operacional, informações mais precisas e detalhadas podem ser mais indicadas, permitindo ao usuário da informação disparar ações operacionais. Intermediariamente, o decisor de nível tático irá necessitar de ações que permitam identificar diferenças entre custos de produtos, desempenho de áreas de responsabilidade, dentre outros.

Em relação às características da organização, conforme afirmam Souza e Diehl (2009, p.42-43), o gestor deve levar em conta vários aspectos, a saber:

- Privada, pública ou do terceiro setor: pode variar o número e tipo de usuário e aspectos legais;
- Com ou sem fins lucrativos: a forma de apresentar os resultados, quais pontos realçar e outras questões acerca do desempenho;

- A estrutura organizacional (e, portanto, a estrutura de custos): pode ser mais ou menos complexa, exigindo mais ou menos detalhamento e tratamento dos custos;
- O tipo de processo fabril (por projeto, encomenda, batelada, em massa ou contínuo) ou de serviços (serviços de massa, lojas de serviços ou serviços profissionais);
- Sociedade anônima, limitada; capital aberto ou fechado: usuários da informação e aspectos legais;
- Matriz ou subsidiária: vinculação com sistemas da matriz, necessidade de atender requisitos legais estrangeiros, incorporação de custos da matriz (transferência/ rateio de custos fixos) e outras características da relação matriz-subsidiária.

Quanto ao ambiente onde a empresa está inserida, deve-se considerar o nível de estabilidade e competição do mesmo. Souza e Diehl consideram que “ambientes onde há razoável estabilidade podem trabalhar com sistemas mais estáveis, mais solidificados e menos flexíveis, o que reduz o custo de sua manutenção”.

Ao tratar do nível de competição, Souza e Diehl (2009, p.43) consideram que o sistema de custeio “para ambientes onde o nível de competição é elevado [...] terá que ser mais exato e mesmo mais preciso, o que irá aumentar o custo de obtenção da informação e de manutenção do sistema”. Em compensação, dizem eles, isto facilitará que se tomem decisões mais acertadas em termos de ações competitivas. Ao contrário, em ambientes com nível de competição mais reduzido, as penalidades por distorções no custeio são menores, visto que há menos risco de se ter desvantagem nas ações competitivas.

Em relação à influência da estratégia perseguida pela organização e sua relação com a escolha do sistema de custos, Souza e Diehl (2009, p.44) falam:

Em estratégias onde há maior exigência de controle de custos, o sistema irá fornecer informações em períodos mais curtos, com maior foco no presente e no passado e com características mais objetivas e quantitativas. Já em estratégias mais ativas, o sistema poderá ser mais informal ou subjetivo, com períodos longos entre os relatos, com ênfase no futuro e de caráter mais qualitativo.

2.2 Características da indústria farmacêutica

A indústria farmacêutica é intensiva em conhecimento e tem características singulares. Sua estrutura de mercado é concentrada, com significativas barreiras à entrada e visíveis assimetrias de informação. O lançamento de novas drogas ou procedimentos médicos mais eficazes, ao mesmo tempo em que amplia a competitividade das empresas, pode propiciar qualidade de vida para a população, caracterizando-se como alvo de políticas públicas. Assim, a ampliação de investimentos nessa indústria pode atender simultaneamente a dois objetivos caros a qualquer governo: o social e o econômico (PALMEIRA FILHO et al., 2012).

Quanto às características produtivas, de acordo com Queiroz e Gonzáles (2001, p.122), a produção de medicamentos segue quatro estágios distintos: o primeiro, de pesquisa e desenvolvimento (P&D), é a fase mais cara do processo; no segundo estágio ocorre a produção dos fármacos, uma etapa basicamente de processos químicos em que se produz a matéria-prima dos medicamentos; a terceira fase é a de produção de medicamentos propriamente dita e trata-se de processos físicos dos princípios ativos (trituração, mistura, dissolução, compactação), obtendo-se as formas comercializáveis – comprimidos, drágeas,

cápsulas, injetáveis, xaropes, supositórios, pomadas e adesivos; a seguir há a fase de comercialização e *marketing*.

Em relação à estrutura do mercado, como destacado anteriormente, o farmacêutico mundial pode ser definido como oligopólio, uma vez que o setor tem seu comportamento influenciado fortemente por multinacionais de grande porte. A concentração deste mercado deu-se, principalmente, por processos de fusões e aquisições de interesse dos principais grupos do setor. Este processo se justifica pelos elevados custos de pesquisa e desenvolvimento de novos fármacos (FERREIRA, 2004).

O mercado farmacêutico brasileiro é um dos maiores do mundo e há tempos é dominado pelas grandes indústrias transnacionais. Entretanto, nos últimos anos houve importantes modificações, dentre elas a introdução dos medicamentos genéricos. Este segmento vem crescendo a uma taxa superior ao mercado farmacêutico total. As empresas de controle nacional conseguiram ocupar uma fatia maior desse mercado total, evidenciando um resultado positivo da inclusão dos genéricos na indústria farmacêutica nacional (SANTOS; FERREIRA, 2012).

Conforme Capanema (2006), vários fatores tiveram impacto sobre o comportamento do setor farmacêutico brasileiro nos últimos anos. Entre eles, a desvalorização cambial, entre 1999 e 2004 com reflexos nas importações e consequente aumento dos custos do setor. E também a entrada dos medicamentos genéricos em 2000, introduzindo um novo segmento no mercado farmacêutico brasileiro.

De acordo com estimativas da IMS Health o mercado farmacêutico mundial em 2017 será de cerca de 1,2 trilhões de dólares. Este crescimento será impulsionado pelos chamados “mercados farmacêuticos emergentes”, sendo os BRIC (Brasil, Rússia, Índia e China) os principais fatores deste crescimento. Já, nos mercados desenvolvidos, a taxa de crescimento deverá ser menor, com tendência de que fique entre 1% e 4% (IMS HEALTH, 2013).

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, esta pesquisa se caracteriza como descritiva e possui uma abordagem qualitativa.

A pesquisa descritiva tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 1991, p.46). Esta pesquisa é descritiva, pois busca identificar, analisar e obter informações sobre os modelos de custeamento utilizados pelas empresas em análise.

Em relação aos procedimentos técnicos, esta pesquisa é caracterizada como um estudo de casos múltiplos. De acordo com Fonseca (2002, p.33), “um estudo de caso pode ser caracterizado como um estudo de uma entidade bem definida como um programa, uma instituição, um sistema educativo, uma pessoa, ou uma unidade social”.

O princípio que norteou a seleção das empresas foi o de que as empresas deveriam pertencer à indústria farmacêutica de grande porte e deveriam ser privadas e públicas, a fim de que o objetivo de compará-las pudesse ser alcançado. Neste sentido, entende-se por grande porte organizações que atendam aos requisitos expostos na Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 (BRASIL); ou seja, considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais) e que, conforme

a classificação apresentada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) para a indústria, tenham mais de 500 empregados.

A seguir encontra-se um quadro com as principais características das empresas pesquisadas e o perfil dos gestores entrevistados:

Empresas	Características	Faturamento	Entrevistados
A	Pública. Existe há 37 anos. Possui cerca de 1.500 funcionários.	O seu faturamento em 2012 foi de pouco mais de R\$ 1.000.000.000 e suas vendas são voltadas quase que totalmente para o mercado interno.	Responsável pela área de custos (Núcleo de Avaliação Econômica) e Diretor-Geral.
B	Pública. Existe há 56 anos. Possui cerca de 1.100 funcionários.	O seu faturamento em 2012 foi de aproximadamente R\$ 500.000.000 e suas vendas são voltadas quase que totalmente para o mercado interno.	Responsável pela área de custos (Núcleo de Custos Industriais) e Vice Diretor de Gestão Institucional.
C	Multinacional. Uma das 20 principais companhias farmacêuticas do mundo. No Brasil possui cerca de 1.100 funcionários.	O seu faturamento em 2012 foi de aproximadamente R\$ 1.200.000.000 e a produção no Brasil é voltada quase que totalmente para o mercado interno.	Responsável pela área de custos (Diretor Financeiro) e Diretor Industrial.
D	Privada Nacional. Fundada em 1972. Única empresa farmacêutica brasileira que realiza a cadeia completa de um medicamento.	O seu faturamento em 2012 foi de aproximadamente R\$ 800.000.000 e suas vendas são voltadas quase que totalmente para o mercado interno.	Responsável pela área de custos (Coordenador Departamento de Custos e Orçamento) e Diretor Industrial.
E	Privada Nacional. Fundada em 1958.	O seu faturamento em 2012 foi de aproximadamente R\$ 840.000.000 e suas vendas são voltadas quase que totalmente para o mercado interno.	Responsável pela área de custos (Diretor Administrativo Financeiro) e Coordenador do Escritório de Projetos

Quadro 2: Características das empresas pesquisadas e perfil dos gestores entrevistados.

Foi aplicado, pessoalmente, um questionário, dividido em blocos, abordando os objetivos da pesquisa. Este questionário foi respondido através de entrevistas estruturadas. Na entrevista estruturada, segue-se um roteiro previamente estabelecido, isto é, as perguntas são predeterminadas. O objetivo é obter diferentes respostas à mesma pergunta, possibilitando que sejam comparadas. O entrevistador não tem liberdade (GERHARDT e SILVEIRA, 2009, p.72). As entrevistas foram gravadas. Apesar de existir um conjunto de questões previamente programadas, as entrevistas foram realizadas de maneira aberta, de forma a garantir a espontaneidade e a possibilidade de haver outras contribuições relevantes.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

A análise de resultados foi dividida em sete seções, conforme mostra o quadro 3. A primeira seção abordou questões relativas à utilização de forma geral e de forma específica (dentro das empresas) da contabilidade de custos como ferramenta de apoio ao planejamento e controle gerencial e à tomada de decisão. A segunda seção diz respeito à estruturação da contabilidade de custos; isto é, as escolhas de métodos e formas de custeamento. Nas quatro seções seguintes procura-se investigar a relação da contabilidade de custos com os seguintes aspectos: elaboração do orçamento, formação de preço de venda, melhoria de processos e uso de indicadores. E, para finalizar, na sétima seção é verificado se as empresas utilizam métodos não triviais de custeamento.

SEÇÃO	ESCOPO
1	Utilização genérica e específica (dentro das empresas) da Contabilidade de Custos como ferramenta de apoio ao planejamento e controle gerencial e à tomada de decisão
2	Estruturação da Contabilidade de Custos
3	Relação entre a Contabilidade de Custos e o orçamento empresarial
4	Relação entre a Contabilidade de Custos e a formação do preço de venda
5	Relação entre a Contabilidade de Custos e a melhoria de processos
6	Relação entre a Contabilidade de Custos e o uso de indicadores
7	Utilização de métodos não triviais de custeamento

Quadro 3: Divisão da análise em seções analíticas e seus escopos.

4.1 Utilizações genérica e específica da Contabilidade de Custos

As questões desta seção, conjugadas, tiveram como objetivo verificar qual o entendimento dos respondentes em relação às potencialidades da Contabilidade de Custos como ferramenta de auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões, bem como qual o nível de aproveitamento destas potencialidades nas organizações pesquisadas. A partir da análise conjugada dos dados dessas questões, foi possível verificar que todos os respondentes consideram a Contabilidade de Custos uma ferramenta fundamental para os gestores no auxílio ao controle gerencial e nas tomadas de decisões. As potencialidades apontadas pelos respondentes foram às seguintes:

Itens	Nº respostas
Apurar custo do produto vendido (CPV)	1
Apurar custos reais	2
Avaliar resultado organizacional/ Acompanhar orçamento	1
Corrigir mix de produtos	1
Definir margem de contribuição	1
Definir nível do estoque	1
Elaborar orçamento de curto prazo	3
Elaborar orçamento de longo prazo	1
Formar preço	3

Quadro 4: Potencialidades da Contabilidade de Custos.

Para exemplificar o elevado alcance da Contabilidade de Custos, para os respondentes, vale citar o que disse o responsável pela Contabilidade de Custos da Empresa E acerca da principal contribuição da Contabilidade de Custos para uma empresa: *“Obtenção de confiabilidade nos resultados da organização através do fornecimento de informações que gerem projeções, simulações e comparativos”*.

Com relação à percepção dos respondentes em relação à utilização da Contabilidade de Custos especificamente em suas organizações, foi possível verificar que todos os responsáveis pela área de custos consideram que suas organizações têm um aproveitamento adequado do potencial da contabilidade de custos relativamente às questões de auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões. No entanto, há uma diferenciação de percepção entre os respondentes das empresas públicas e os das empresas privadas; ou seja, enquanto aqueles entendem que existem pontos a serem melhorados e que existem oportunidades para se utilizar ainda mais o potencial da contabilidade de custos, os responsáveis das empresas privadas consideram que ela cumpre plenamente seu papel no que se refere às questões de auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Os gestores públicos consideram que suas organizações ainda não aproveitam adequadamente o potencial da Contabilidade de Custos. Eles atribuem isto à questão cultural existente nestas organizações de não se preocuparem com custos. Em contrapartida, nas empresas privadas, inversamente, a preocupação com os custos é considerada fundamental e está totalmente inserida na cultura organizacional.

Diante disto, como dito por (HOFSTEDE, 1981 apud QUINTAL et al, 2012), as abordagens clássicas de controle gerencial caminham em direção ao fracasso quando se está diante de entidades públicas ou sem finalidade lucrativa. Para esse autor, o controle gerencial em vigor nesses tipos de organizações não pode ser idêntico ao desenvolvido em outras espécies de organizações, devendo-se atentar às peculiaridades de cada entidade.

Em seguida, o foco foi mais específico na medida em que se procurou saber qual seria a principal contribuição gerada pela Contabilidade de Custos nas organizações. Neste sentido, mesmo que se considerasse que não existe um aproveitamento adequado da potencialidade da Contabilidade de Custos, está implícito que alguma contribuição é gerada por ela e, desta forma, procurou-se saber qual seria a maior. Além disso, buscou-se perceber se o tipo de informação gerada pela Contabilidade de Custos é adequado às necessidades das empresas.

A partir da análise dos dados, foi possível observar que existe diversidade entre as opiniões dos entrevistados. Isto porque a ideia sobre a principal contribuição gerada pela Contabilidade de Custos em suas organizações vai desde avaliar (prever e monitorar) o resultado organizacional até ser utilizada para a melhoria de processos. Abaixo, segue quadro com uma síntese das respostas encontradas:

Itens	Nº respostas
Apurar custo do produto vendido (CPV)	1
Apurar custos reais	2
Avaliar resultado organizacional/ Acompanhar orçamento	1
Corrigir mix de produtos	1
Definir margem de contribuição	1
Definir nível do estoque	1
Elaborar orçamento de curto prazo	3
Elaborar orçamento de longo prazo	1
Formar preço	3

Quadro 5: Principal contribuição da contabilidade de custos para a organização.

No que diz respeito à opinião dos demais gestores sobre a Contabilidade de Custos, fica claro que há uma discrepância entre as empresas privadas e públicas. Todas as respostas obtidas nas empresas privadas demonstram que em suas organizações a cultura de gerir custos é entendida como importante para se tomar decisões. Em contrapartida, nas empresas públicas a questão cultural novamente foi relatada como empecilho para que a Contabilidade de Custos seja percebida sistematicamente com o mesmo grau de importância atribuído nas organizações privadas.

4.2 Estrutura da Contabilidade de Custos (Métodos adotados)

O objetivo nesta seção é apresentar as escolhas realizadas em relação aos métodos de custeamento das empresas, as formas de registro dos custos e as formas de acumulação dos custos. No quadro 6 verifica-se que todas as empresas pesquisadas utilizam o custeio variável e o custeio por absorção, sendo que o objetivo com a utilização de cada método varia. Nenhuma empresa utiliza os métodos RKW e ABC. Em termos dos objetivos, têm-se a seguinte composição de utilização:

Empresas	Método principal de custeio	Para atender normas
A	Absorção	Absorção
B	Variável	Absorção
C	Variável	Absorção
D	Absorção	Absorção
E	Variável	Absorção

Quadro 6: Métodos de custeio utilizados pelas empresas.

Portanto, verificou-se que o custeio variável é mais utilizado para fins gerenciais e para tomar decisões operacionais internas de curto prazo ou realizar estudos específicos. Por outro lado, por ele não ser aceito para as finalidades de preparação de demonstrações contábeis de uso externo, mesmo as empresas, cujo método principal é o custeio variável, também utilizam o custeio por absorção para uso externo.

Quanto à forma de registro, pôde-se verificar que as empresas privadas dispõem de sistemas estruturantes mais avançados; ou seja, dispõem de informações sobre os custos reais enquanto que, nas empresas públicas pesquisadas, embora esta necessidade seja apontada, ainda não se possuía um sistema capaz de fornecer tais dados. Portanto, tendo em vista que, para se ter controle dos custos é necessário possuir o real conhecimento dos custos das atividades e processos, quando não se conhecem os custos reais perde-se a potencialidade de que a Contabilidade de Custos auxilie no controle e nas correções de desvios e melhorias nos processos. Assim, fica evidente que, entre as empresas pesquisadas, as privadas atualmente possuem uma informação de custos mais habilitada para fornecer subsídios a decisões do que as empresas públicas.

Em relação à forma de acumulação dos custos, verificou-se que todas as empresas pesquisadas utilizam a ordem de produção. Isto é natural porque este tipo de sistema é empregado em empresas onde a produção é descontínua e cujos produtos, lotes (bateladas) ou serviços podem ser perfeitamente identificados no processo de fabricação ou de realização dos serviços (LEONE e LEONE, 2010, p.193). Além disso, outra forma de acumulação verificada foi por centros de custos. Este tipo de acumulação, normalmente, está diretamente ligado à construção e controle do orçamento empresarial.

Empresas	Método de Custeio	Forma de Registro	Forma de Acumulação
Empresa A (Pública)	Custeio por absorção e custeio variável	Custo padrão	Ordem de produção e centro de custos
Empresa B (Pública)	Custeio por absorção e custeio variável	Custo padrão	Ordem de produção e centro de custos
Empresa C (Multinacional)	Custeio por absorção e custeio variável	Custo real, custo padrão e custos estimados	Ordem de produção e centro de custos
Empresa D (Privada Nacional)	Custeio por absorção e custeio variável	Custo real, custo padrão e custos de reposição	Ordem de produção e centro de custos
Empresa E (Privada Nacional)	Custeio por absorção e custeio variável	Custo real e custo padrão	Centro de custos

Quadro 7: Resumo das escolhas de métodos de custeamento.

4.3 Contabilidades de Custos e orçamento

As cinco questões desta seção visaram verificar a relação entre a Contabilidade de Custos e a elaboração e o grau de acompanhamento do orçamento empresarial. Os resultados são expostos no quadro a seguir:

Aspectos relacionados com a Contabilidade de Custos	Empresas					%
	A	B	C	D	E	
Elaborar orçamento de curto prazo	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	100%
Elaborar orçamento de médio e longo prazo	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM	60%
Acompanhar orçamento de curto prazo	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	80%
Analisar divergência entre custos orçados e incorridos	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	80%
Tomar medidas para corrigir os desvios entre custos orçados e incorridos	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	80%

Quadro 8: Resumo da relação entre a contabilidade de custos e o orçamento.

4.4 Contabilidade de Custos e precificação

Nesta seção, na qual se buscou verificar a relação entre a Contabilidade de Custos e a formação dos preços dos medicamentos, percebeu-se que independente das empresas serem privadas ou públicas, todas utilizam a informação de custos como base para a formação de seus preços.

Aspectos relacionados com a Contabilidade de Custos	Empresas					%
	A	B	C	D	E	
Auxiliar formação do preço de venda	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	100%
Auxiliar nas decisões sobre mix de produtos	NÃO	SIM	SIM	SIM	SIM	80%

Quadro 9: Resumo da relação entre a contabilidade de custos e a precificação.

4.5 Contabilidade de Custos e melhoria de processos

Nesta seção, procurou-se verificar se a informação dos custos auxilia no controle e na melhoria de atividades/ processos. Foi percebido que, exceto na empresa B, isto ocorre. Esta preocupação está ligada à preocupação em se evitar desperdícios e ineficiências em seus processos de fabricação, a fim de impedir que os custos dos produtos se elevem.

Aspectos relacionados com a Contabilidade de Custos	Empresas					%
	A	B	C	D	E	
Auxiliar no controle de atividades/ processos	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	80%
Auxiliar na melhoria de atividades/ processos	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM	80%

Quadro 10: Resumo da relação entre a contabilidade de custos e a melhoria de processos.

4.6 Contabilidade de Custos e indicadores gerenciais

Os resultados indicam que em todas as empresas a Contabilidade de Custos gera indicadores que são fornecidos aos gestores. Foram citados indicadores tais como CPV (custo do produto vendido), margem de contribuição, indicadores de rentabilidade e outros.

Aspectos relacionados com a Contabilidade de Custos	Empresas					%
	A	B	C	D	E	
Gerar indicadores gerenciais	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	100%

Quadro 11: Resumo da relação entre a contabilidade de custos e indicadores gerenciais.

4.7 Contabilidade de Custos e métodos avançados

Neste tópico o objetivo era verificar se as empresas fazem uso de métodos não triviais de contabilidade de custos, tais como custeio meta e custeio kaizen. Isto é, métodos que vão além daqueles utilizados para auxiliar nas decisões sobre precificação e orçamentação.

Aspectos relacionados com a Contabilidade de Custos	Empresas					%
	A	B	C	D	E	
Utiliza custeio meta?	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	SIM	40%
Utiliza custeio kaizen?	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	20%

Quadro 12: Resumo da relação entre a contabilidade de custos e métodos avançados de custeio.

Em relação ao custeio meta, duas empresas o utilizam, sendo que em uma isto é feito pontualmente (empresa C). Apenas a empresa E o utiliza durante a fase de desenvolvimento de todos os produtos. Isto é feito em conjunto com as análises de viabilidade econômica de possíveis futuros produtos. Na empresa pública B são feitos estudos que se aproximam, na medida do possível, do conceito de aplicação do custeio meta.

Quanto ao custeio kaizen, apenas uma das empresas o utiliza quando existem problemas em seus processos fabris (empresa E). Nas outras empresas se entende que a aplicação do custeio kaizen é desejável e que corresponde a um nível de excelência que pretendem alcançar.

4.8 Análise das Empresas

Para complementar, entendeu-se oportuno realizar uma análise individualizada de cada empresa de modo a verificar, de forma separada, o estágio de aproveitamento das informações de custos em cada organização.

- **Empresa A (Pública):**

Nesta empresa os respondentes consideram que as informações de custos têm como principais potencialidades embasar a formação dos preços e auxiliar a construção e controle dos orçamentos. Neste sentido, verificou-se que a organização utiliza de forma ampliada a Contabilidade de Custos para a elaboração dos seus orçamentos, tanto de curto quanto de médio e longo prazo.

Além disso, embora a Contabilidade de Custos seja fundamental para a formação de seus preços de venda, ela não é elemento para se tomar decisões relativas à formação de *mix* de produtos.

Outro aspecto observado é de que as informações provenientes da Contabilidade de Custos auxiliam tanto no controle quanto na melhoria de atividade e de processos produtivos. Além disso, a organização também utiliza informações de custos como indicadores gerenciais.

Relativamente a métodos não triviais de custeamento, esta empresa ainda não os utiliza, mas os respondentes entendem que a aplicação destes métodos é interessante e planejam, a partir de uma melhor estruturação, utilizá-los.

- **Empresa B (Pública):**

Embora o gestor entrevistado considere a Contabilidade de Custos uma ferramenta estratégica para tomada de decisão e entenda que com ela pode-se tomar decisões, desde a concepção de um produto até uma crítica a um processo fabril já existente, bem como sobre a absorção ou transferência de tecnologia que se queira trazer para a fábrica, observou-se que, comparativamente com as demais empresas, a empresa B é a que tem menor grau de utilização das informações de custos.

Relativamente ao orçamento, verificou-se que o uso da Contabilidade de Custos só ocorre na construção dos orçamentos de curto prazo. Cabe destacar que isto se deve, também, ao fato de que esta organização ainda não tem como prática de gestão elaborar orçamentos de médio e longo prazo. Esta, inclusive, foi uma carência ressaltada pelos respondentes.

No que tange à formação dos preços de venda e decisões sobre composição de *mix* de produtos, a Contabilidade de Custos é componente para a tomada das decisões.

Quanto ao controle e melhoria de atividades e processos produtivos, embora o gestor respondente da pesquisa tenha enfatizado a importância das informações de custos neste sentido, não há utilização destas na organização. Por outro lado, informações de custos são utilizadas e servem como base para a construção de alguns indicadores gerenciais.

Relativamente a métodos não triviais de custeamento, esta empresa faz uso, ainda que de maneira incipiente, do custeio meta nos projetos de desenvolvimento tecnológico de produtos. Por outro lado, o custeio kaizen, ligado à melhoria de processos, não é aplicado na empresa.

- **Empresa C (Privada):**

Observou-se que nesta empresa o número de respostas favoráveis à vinculação da ferramenta Contabilidade de Custos com outras práticas de gestão foi quase unânime. Isto evidencia o entendimento da importância da Contabilidade de Custos como ferramenta para a gestão eficiente dos recursos. Ao longo das entrevistas, esta importância foi ressaltada pelos respondentes.

Assim, quanto à elaboração de seus orçamentos, a empresa utiliza plenamente as informações de custos em suas construções. Isto ocorre, tanto para os orçamentos de curto

quanto para os orçamentos de médio e longo prazo. Isto também se aplica na formação de seus preços de venda e nas tomadas de decisões referentes à formação de mix de produtos.

Outro ponto destacado pelos respondentes referia-se à relação entre as informações de custos e controle/ melhoria de atividades e processos produtivos.

Quanto à existência de indicadores gerenciais tendo por base informações provenientes da Contabilidade de Custos, assim como nas demais empresas pesquisadas, este ponto foi respondido afirmativamente.

Em todo o roteiro da entrevista, o único ponto em que esta empresa não assinalou a utilização de informações de custos referiu-se à utilização do custeio kaizen. Em relação ao outro método apontado como ‘método não trivial de custeamento’, o custeio meta, foi ressaltada sua utilização durante os projetos de desenvolvimento tecnológico.

- **Empresa D (Privada):**

Da mesma forma que na empresa C, verificou-se um expressivo número de incidências favoráveis à vinculação da ferramenta Contabilidade de Custos com outras práticas de gestão. Os respondentes também ressaltaram que a empresa é dependente das informações de custos. Isto porque se entende a Contabilidade de Custos como uma ferramenta fundamental para a gestão dos recursos da organização, tendo em vista a elevada concorrência do mercado farmacêutico.

Em relação à elaboração de seus orçamentos, a empresa utiliza as informações de custos em suas construções de curto prazo. Para o médio e longo prazos, as informações utilizadas referem-se apenas às de investimentos mais demorados; ou seja, não se consideram informações de despesas.

Quanto à formação dos preços de venda, as informações de custos são consideradas fundamentais. O mesmo se aplica nas tomadas de decisões relativas à formação de mix de produtos.

Como na empresa anterior, a relação entre as informações de custos e o controle/ melhoria de atividades e processos produtivos foi um aspecto destacado pelos respondentes. No que diz respeito à prática de se ter indicadores gerenciais tendo por base informações provenientes da Contabilidade de Custos, isto também foi verificado nesta organização.

Quanto ao custeio meta e custeio kaizen, houve certa divergência entre as respostas do responsável pela área de custos e do gestor. O que se pôde empreender é que ambos não são utilizados sistematicamente, mas que suas utilizações se dão de forma pontual, segundo os exemplos citados pelo gestor.

- **Empresa E (Privada):**

Esta empresa apresentou unanimidade no que tange a respostas favoráveis às questões de atrelamento da ferramenta Contabilidade de Custos com as práticas de gestão mencionadas. A importância dada à Contabilidade de Custos dentro da organização foi amplamente destacada ao longo das entrevistas. Sobre isto o gestor entrevistado disse: “A Contabilidade de Custos permeia toda a empresa ao fornecer dados para se tomar decisões de todos os tipos”.

Portanto, em relação à elaboração de seus orçamentos, a empresa utiliza as informações de custos tanto para os orçamentos de curto quanto para os orçamentos de médio e longo prazos. O mesmo se aplica à formação dos preços de venda e à formação de *mix* de

produtos; isto é, as informações de custos são plenamente utilizadas e, até mesmo, consideradas de fundamental importância.

Quanto ao controle/ melhoria de atividades e processos produtivos e sua relação com as informações de custos, as respostas não foram diferentes; ou seja, nesta organização essas informações são utilizadas em correções de eventuais problemas nos processos e também, sempre que possível, na busca de oportunidades de se aprimorar os processos.

No que diz respeito aos indicadores gerenciais tendo por base informações de custos, isto também foi verificado nesta organização.

Quanto ao custeio meta e custeio kaizen, esta foi a única empresa em que os respondentes afirmaram que sua organização já os utiliza de forma sistemática.

Assim, de acordo com todas as respostas obtidas e, de acordo com os conceitos estudados nesta pesquisa, verificou-se que esta organização é a que se encontra em um estágio mais desenvolvido no que se refere à utilização das informações de custos dentro do processo de gestão empresarial.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo principal apresentar a percepção dos gestores e dos responsáveis pela área de custos de empresas de grande porte da indústria farmacêutica quanto à utilização da Contabilidade de Custos como ferramenta de apoio as decisões e ao controle gerencial em suas organizações. A pesquisa foi constituída por cinco empresas, sendo duas públicas, uma multinacional e duas de capital privado nacional.

Também se pretendeu constatar se existiam divergências neste nível de utilização da Contabilidade de Custos entre as organizações privadas e públicas, considerando suas particularidades. Assim, foram obtidas as seguintes constatações com relação aos objetivos específicos desta pesquisa:

Primeiro objetivo: Investigar se essas organizações possuem um sistema de informações de custos adequado às necessidades dos gestores.

Inicialmente, constatou-se que todos os respondentes percebem a Contabilidade de Custos como uma ferramenta fundamental para o controle gerencial e para os processos decisórios em qualquer organização.

Neste sentido, diversas potencialidades de contribuição da Contabilidade de Custos foram apontadas. Tais indicações abrangeram aspectos ligados, principalmente, ao planejamento, controle, formação de preços, composição de *mix* de produtos e melhoria de processos operacionais. Todos os respondentes destacaram o indispensável auxílio que a Contabilidade de Custos fornece no que tange às tomadas de decisões.

Identificou-se que neste segmento o processo produtivo é assinalado por ordem de produção. Observou-se que todas as empresas pesquisadas utilizam o método de custeio por absorção para atender às normas legais. E que, das 05 (cinco) empresas, 02 (duas) também utilizam este método como principal para cumprir com outros objetivos. As outras 03 (três) empresas, por sua vez, utilizam o custeio variável como principal método de custeio. Em relação à forma de registro verificou-se que todas as empresas utilizam o custo padrão e que algumas delas também utilizam os custos reais.

Quanto ao relacionamento entre a Contabilidade de Custos e o orçamento empresarial observou-se que as 05 (cinco) empresas utilizam as informações de custos para construir o orçamento de curto prazo. Além disso, 04 (quatro) empresas verificam a evolução do

orçamento, analisam divergências e tomam medidas corretivas quando entendem necessário. Por outro lado, apenas 03 (três) empresas utilizam as informações de custos para a construção de orçamentos de médio e longo prazo.

Um dos pontos mais destacados entre as empresas foi a precificação. A importância da Contabilidade de Custos para a formação dos preços dos medicamentos foi ressaltada em todas as empresas, independente da natureza pública ou privada.

Outro ponto de destaque nas referências foi a utilização das informações de custos para controle e/ ou melhoria de atividades e processos. Neste sentido, verificou-se que, embora todos os respondentes entendam isto como relevante e desejável, nem todas possuem um sistema de informações capaz de fornecer dados com a qualidade e tempestividade necessárias para que isto seja alcançado.

Quando aos indicadores gerenciais construídos a partir de informações de custos, além das bases teóricas, foi verificado que isto é praticado nestas empresas e que diversos e diferentes indicadores são utilizados para se tomar decisões, de acordo com as escolhas de cada grupo de gestores.

Para finalizar as seções de análise, verificou-se que a utilização de métodos não triviais de custeamento; isto é, custeio meta e custeio kaizen, ainda não são sistematicamente utilizados, exceto em uma das empresas. De qualquer forma, verificou-se que seus conceitos são entendidos como úteis e todos destacaram o desejo de oportunamente avançar no sentido de também dispor de informações advindas destas abordagens.

Por fim, pôde-se verificar que enquanto as empresas privadas possuem um sistema de custos adequado às suas necessidades, as empresas públicas ainda possuem pontos a serem melhorados para que disponham de todas as informações que desejam e/ ou necessitam.

Segundo objetivo: Examinar se há diferenciação em termos do uso da contabilidade de custos entre as indústrias públicas e privadas pesquisadas e se os gestores destas organizações sentem necessidade das mesmas informações.

Em relação a este objetivo, verificou-se a existência de diferenciação no nível de utilização da Contabilidade de Custos entre as empresas privadas e públicas. De acordo com a visão dos entrevistados das empresas públicas, é necessário que se faça um profundo trabalho para a implantação da cultura de custos nestas empresas para que esta possa fazer parte dos valores das organizações, fornecendo conhecimento e controle no uso dos recursos públicos. Considerando apenas as empresas privadas, no entanto, não foi encontrada diferença no nível de utilização.

Para concluir, com base nesta pesquisa, delimitada às cinco grandes empresas estudadas, recomenda-se a realização de outros estudos, privilegiando os mesmos aspectos tratados neste trabalho, em outras empresas do mesmo segmento, tanto de grande porte como de porte menor e em empresas de outros ramos industriais. Desta maneira, poderão se obter mais dados acerca da aderência entre os conceitos de Contabilidade de Custos e o aproveitamento prático de suas potencialidades.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 11.638**, de 28 de dezembro de 2007.

CAPANEMA, L. **A indústria farmacêutica brasileira e a atuação do BNDES**. BNDES Setorial, Rio de Janeiro, n. 23, p. 193-216, mar 2006.

CHING, Hong Y. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistemas de custeio baseado em atividades (ABC)**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FEBRAFAR. <http://www.febrafar.com.br/index.php?cat_id=5&pag_id=8838>, acesso em 09/03/2014.

FERREIRA, A. M. **Fusões e Incorporações – mudança, sempre mudança**. *Fármacos e Medicamentos*, São Paulo, v. 30, n. 5, p. 56-58, set/out. 2004.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da Pesquisa Científica**. Ceará: Universidade Estadual do Ceará (UECE), 2002.

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T. **Métodos de Pesquisa**. Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil (UAB/ UFRGS) e pelo Curso de Graduação Tecnológica Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural do SEAD/ UFRGS. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

IMSHEALTH. IMS World Review, 2013. Disponível em: <<http://www.imshealth.com/portal/site/imshealth>> Acesso em: mar. 2014.

LEONE, George S. G. & LEONE, R. J. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PALMEIRA FILHO L. P. et al. **O desafio do financiamento à inovação farmacêutica no Brasil: a experiência do BNDES Profarma**. *Revista do BNDES*, n. 37, p.60-99, jun 2012.

QUEIROZ, Sérgio; GONZÁLES, Aléxis J. Velazques. **Mudanças recentes na estrutura produtiva da indústria farmacêutica**. In: NEGRI, Barjas; GIOVANNI, Geraldo. *Brasil: radiografia da saúde*. Campinas, SP: UNICAMP, 2001.

QUINTAL, R. S. et al. **Uma reflexão sobre a aplicação do controle gerencial ao setor público brasileiro durante os últimos 20 anos**. *Revista UNIABEU*, v.5, n. 10, 2012.

SANTOS, E. C. dos; FERREIRA, M. A. **A indústria farmacêutica e a introdução de medicamentos no mercado brasileiro**. *Revista Nexos Econômicos*, v.6, n. 2, 2012.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, Marcos A. de; DIEHL, Carlos A. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Marco A. F. de; TORRES, Rogério P. **A Dinâmica do Mercado Farmacêutico Brasileiro Segundo o Modelo das Estratégias Genéricas de Porter**. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, v.5, n. Especial, 2010.