

ANÁLISE DE CUSTEIO EM FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO¹

Holliver Breno Barbosa de Freitas²

Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira³

RESUMO

O intuito deste trabalho é realizar um apanhado teórico sobre os métodos de custeio, dando subsídios para uma análise da ferramenta mais adequada a ser implantada em uma Farmácia de Manipulação. Para tanto, realizamos uma explanação dos temas, buscando na doutrina os diferentes tipos de custeio, quais sejam: por absorção, direto ou variável e o baseado em atividades, culminando na análise pessoal do pós-graduando, sob orientação do professor, baseando-se em dados coletados *in loco*, pelos quais se almeja contrastar conceitos, visão de mundo, tomando como ponto de partida a base teórica dos conteúdos explanados, agregado aos dados coletados, chegando-se a uma orientação prática ao empreendedor desta aérea. Apenas em título adicional, explanou-se um pouco sobre a formação dos preços de venda, *pricing* e do ciclo de vida do produto. Diante do estudo, chegou-se à conclusão de que o método ABC, por se tratar de uma espécie de aperfeiçoamento do método por absorção, seria a ferramenta mais adequada a ser aplicada no empreendimento analisado.

Palavras-Chave: Métodos de Custeio; Método ABC; Farmácia de Manipulação.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo principal deste trabalho é o de definir qual o melhor método para a Análise do Custeio da Farmafórmula Petrópolis. Para tanto, utilizou-se, segundo a classificação trazida por Marconi e Lakatos (2010), no livro metodologia científica, os métodos qualitativos, como apanhado teórico e entrevistas a alguns

¹ Artigo apresentado ao Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN como parte dos requisitos necessários para a obtenção do Grau de Pós Graduação em Gestão Estratégica de Negócios.

² Pós-graduando em Gestão Estratégica de Negócios pelo Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN.

³ Orientador. Professor do Centro Universitário do Rio Grande do Norte – UNI-RN.

profissionais da empresa, e quantitativos, com coletas de dados *in loco*, como forma de se atingir os resultados esperados. Neste trajeto, deparou-se com algumas limitações na coleta dos dados necessários ao levantamento, o que, certamente, constituiu entraves ao desenvolvimento da análise.

Antes de iniciar, necessário que se faça uma breve conceituação acerca de custos, no intuito de deixar o leitor inteirado sobre o tema inicial, dando-lhe base para melhor entender o trabalho como um todo.

Buscou-se, na doutrina, o conceito de custos. Figueiredo e Caggiano (1997) ressaltam que os custos são ferramentas poderosas para embasar decisões gerenciais e os definem, em outras palavras, como sendo valores resultantes dos sacrifícios com que as empresas têm de suportar em detrimento de atingir os seus objetivos.

Estritamente, a Contabilidade gerencial incorpora esses e outros conceitos econômicos para fins de elaborar Relatórios de Custos de uso da Gestão Empresarial.

Neste sentido, chegou-se às seguintes considerações, sob a ótica contábil, sobre o que vem a ser custos. Nesta ciência, “custo é gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. (MARTINS, 2001, p.25)

Posto isto, é comum que surja uma dúvida sobre o que diferencia custo de despesa, haja vista os dois institutos serem bem semelhantes. Vê-se, então: uma diferença básica para a despesa é que “custo traz um retorno financeiro e pertence à atividade-fim, pela qual a entidade foi criada” (determinada no seu Contrato Social, na cláusula do Objeto). Já “despesa é um bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para obtenção de receitas”. (MARTINS, 2001, p.26)

A razão para se classificar os gastos correntes de uma entidade em despesas e custos é que o primeiro vai direto para o resultado do período. Já custos irão formar um estoque (na produção de um bem) e, na sua realização (venda), serão, finalmente, levados ao resultado, o que poderá alcançar meses ou até anos.

Feito todo o levantamento dos gastos em uma organização, o próximo passo normalmente dado é o da formação do preço de venda de seus produtos e/ou serviços, tema que também será abordado neste Estudo, além de estar

complementado, no referencial teórico, pelos institutos do *pricing*, e, por fim, pela análise do ciclo de vida dos produtos.

Realizada esta rápida contextualização, parte-se para a análise dos métodos de custeios, no intuito de se obter o que mais se adéqua à realidade da empresa Farmafórmula Petrópolis.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TIPOS DE CUSTEIO

Como primeira etapa do trabalho, falar-se-á dos tipos de custeio, mormente levantados na doutrina. Começando pelo custeio por absorção, em seguida do custeio direto, concluindo com o custeio baseado em atividades, ao qual daremos uma melhor ênfase por critérios que serão explicados mais adiante.

O Custeio por Absorção, conhecido também como Custeio Integral, nas palavras de Crepaldi (2011, p.82), “consiste na apropriação de todos os custos de produção e/ou serviços produzidos, levando em conta, todas as características da Contabilidade de Custos.” Sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. Seu nome, já 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.

A principal separação que há na utilização do custeio por absorção é entre custos e despesas. Nas palavras de Crepaldi (2011, p.82), esta

separação é importante porque as despesas são jogadas 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 tenham sido vendidos estarão ativados nos estoques destes produtos.

Ainda, segundo Crepaldi (2011, p.81), de maneira prática e usual, “atentamos ao fato de que esse método é o recomendado na legislação tributária brasileira do imposto de renda, sendo vetado o chamado método direto ou variável, que trataremos a seguir”.

Complementando a informação do parágrafo anterior, imperioso ressaltar que, apesar do nome, muitos gastos potenciais não fazem parte do custo de absorção para fins tributários, simplesmente porque não são reconhecidos tributariamente como encargos. O principal exemplo elencado pela doutrina é o do imposto de renda do exercício, que é um gasto em potencial que não será rateado pelo CIF, nem classificado como despesa operacional.

Outra modalidade é o Custeio Direto, também chamado de Custeio Variável. Conceituado na literatura como sendo um tipo de custeio que “consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos.” (CREALDI, 2011, p. 116), daí a própria nomenclatura atribuída.

Ainda de acordo com Crepaldi (2011, p.116), na categoria de custeio variável, pelo fato dos custos de produção existirem mesmo que não haja produção, os custos fixos “não são considerados como custo de produção e sim como despesas, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período. Desse modo, o custo dos produtos vendidos e os estoques finais de produtos em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis”.

Como já se percebe, cada método de custeio atribui para determinado custo uma classificação específica, na forma de custos fixos ou custos variáveis.

Designadamente, o sistema de custeio variável “fundamenta-se na separação dos gastos em gastos variáveis e gastos fixos, isto é, em gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/venda e gastos que se mantêm estáveis perante volumes de produção/venda oscilantes dentro de certos limites”. (CREPALDI, 2011, p. 5)

De maneira positiva, esse sistema produz informações importantíssimas como a margem de contribuição (contribuição marginal) e é o sistema que proporciona os subsídios necessários para a tomada de decisões nas empresas. No entanto, negativamente, esse método de custeio, apesar de mais crível e de acordo com os padrões internacionais, não é aceito para demonstrativos externos, pois fere um os princípios contábeis aceito no Brasil e também não é aceito perante a legislação do imposto de renda.

Para vencer esta dualidade e conseguir alcançar resultados satisfatórios, é comum, em organizações de grande porte e em filiais de empresas multinacionais no Brasil, a existência de relatórios oficiais contábeis/fiscais, que visam apenas o

atendimento da legislação local, conviverem com os relatórios gerenciais, mais completos e que demonstram mais fielmente a realidade dos números. Consoante esta informação, verifica-se que apenas estes últimos relatórios, baseados no método de custeio direto, são utilizados para a tomada de decisões e apresentações aos acionistas e Conselho de Administração.

Por fim, o Custeio Baseado em Atividades, ou custeio ABC (em inglês, *Activity Based Costing*) é uma metodologia de custeio que está baseada nas atividades que a empresa efetua no processo de fabricação de seus produtos.

Esta modalidade apresenta um método para o tratamento dos custos indiretos, através da análise das atividades, dos seus geradores de custos, e dos utilizadores que consiste na identificação, análise e alocação de custos aos processos de uma determinada empresa, visando melhor gerenciar a lucratividade. Sua utilização permite uma melhor mensuração dos custos, seguindo o seguinte raciocínio: os recursos são atribuídos a cada atividade; em seguida, as atividades são atribuídas a objetos de custo com base no seu uso.

O custo baseado em atividades reconhece os relacionamentos de causa dos responsáveis pelos custos das atividades. Também ameniza as distorções provocadas pelo uso do rateio usado na tradicional lógica de absorção dos custos.

Cosmoante dito no início da explanação, se dará maior ênfase a esta modalidade porque o Custeio por Atividades poderia ser tratado como uma evolução dos sistemas já discutidos. Percebe-se que a sua relação direta com as atividades envolvidas no processo configura mero aprofundamento do sistema de custeio por absorção. Contudo, ressalta-se que o sistema ABC procura, de maneira salutar, amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio, necessários aos sistemas tratados anteriormente, principalmente no que tange ao sistema de custeio por absorção.

Neste diapasão, Martins (2003, p. 87) informa que o Custeio Baseado em Atividades "é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos". Portanto, este sistema tem como fundamento básico a busca do princípio da causa, ou seja, procura identificar de forma clara, por meio de rastreamento, o agente causador do custo, para lhe imputar o valor.

Complementarmente, enfoca-se que o cerne deste método é atribuir, primeiramente, os custos às atividades e, posteriormente, atribuir custos das atividades aos produtos. Dessa forma, num primeiro momento, faz-se o rastreamento dos custos que cada atividade causou, atribuindo-lhes estes custos, para, depois, verificar-se como os portadores finais de custos consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos.

Dando suporte a esta análise, Eller (2000, p. 82) traz que "o Custeio Baseado em Atividades parte da premissa de que as diversas atividades desenvolvidas geram custos e que os produtos consomem essas atividades". Martins (2003, p. 96) também ensina que, neste método, "para atribuir custos às atividades e aos produtos utilizam-se de direcionadores", e complementa afirmando que "há que se distinguirem dois tipos de direcionadores: [...] direcionador de custos de recursos, e os [...] direcionadores de custos de atividades". O referido doutrinador continua dizendo que "o primeiro identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades". Já "o segundo identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos".

Nesta baila doutrinária, elenca-se, por fim, Nakagawa (2001, p. 42), que conceitua atividade "como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos". Destarte, para o estudo do método *ABC* deve-se ponderar sobre as atividades envolvidas em cada processo de produção, seja de uma mercadoria ou um serviço.

Dada a sua imensa relevância para o tema em comento, e para um melhor entendimento, percebeu-se a necessidade de apresentar as vantagens e desvantagens, levantadas pela doutrina, da aplicação do método de custeio *ABC*.

Como vantagens, pode-se ressaltar:

- ✓ informações gerenciais relativamente mais fidedignas por meio da redução do rateio;
- ✓ adequa-se mais facilmente às empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que seja custos, gastos e despesas nessas entidades;
- ✓ menor necessidade de rateios arbitrários;
- ✓ atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (similar ao custeio por absorção);

- ✓ obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos;
- ✓ proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos;
- ✓ identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos;
- ✓ identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade;
- ✓ pode ser empregado em diversos tipos de empresas (industriais, comerciais e serviços, com ou sem fins lucrativos);
- ✓ pode, ou não, ser um sistema paralelo ao sistema de contabilidade financeira;
- ✓ pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição;
- ✓ possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

Por outro lado, pode-se enumerar como desvantagens:

- ✓ alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados;
- ✓ necessidade de revisão constante;
- ✓ leva em consideração muitos dados;
- ✓ informações de difícil extração;
- ✓ dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa;
- ✓ necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação;
- ✓ dificuldade na integração das informações entre departamentos;
- ✓ falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento;
- ✓ necessidade de formulação de procedimentos padrões;
- ✓ maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las.

Concluída esta etapa, o trabalho agora segue com outro tema de suma importância para a Gestão de Preços e Custos em uma organização, que é a formação de preço de venda, possuindo ligações intrínsecas com o que foi explanado até agora.

2.2 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA, *PRICING* E CICLO DE VIDA DO PRODUTO

Em título adicional de informação teórica, nesta segunda etapa, o foco se estabelece na parte posterior ao levantamento dos custos, tecendo considerações acerca da formação do preço, do processo *pricing* e do ciclo de vida do produto.

O preço de venda é o valor que deverá cobrir o custo direto da mercadoria, produto ou serviço, realizado por qualquer das modalidades que elencamos no item anterior deste trabalho, além das despesas variáveis (como impostos e comissões), as despesas fixas proporcionais (como aluguel, água, luz, telefone, salários e pró-labore), além de permitir a obtenção de um lucro líquido adequado.

Além do aspecto financeiro, a definição do preço de venda deve levar em conta o aspecto mercadológico. O preço deverá estar próximo do praticado pelos concorrentes diretos da mesma categoria de produto e de qualidade. Também devem ser considerados o nível de conhecimento de marca, o tempo de mercado, o volume de vendas já conquistado e a agressividade da concorrência.

Se o preço praticado pelo mercado for menor que o encontrado a partir dos custos internos da empresa, o empresário deverá refazer os cálculos financeiros para avaliar a viabilidade de seu negócio.

Alguns fabricantes estabelecem o preço que a distribuidora deverá praticar junto aos seus clientes, provavelmente indústria ou comércio varejista. Outros apenas oferecem um valor de referência, deixando para a distribuidora a decisão pelo valor de preço que será praticado. Portanto, isto depende da negociação entre fabricantes e distribuidores.

A seguir, elenca-se algumas recomendações importantes para a formação do preço de venda, aconselhados por SEBRAE (2013):

- Ao definir o preço de venda, devem ser levadas em conta as particularidades do segmento de atuação;
- É preciso ter um bom planejamento, com metas claras de lucratividade e dimensionamento de capacidade de vendas;

- Não vale a pena entrar no jogo dos concorrentes predatórios, que não conseguem se diferenciar e derrubam os preços. É melhor investir em diferenciais;
- Os estoques podem ser minimizados aumentando a linha de produtos;
- O giro deve ser maximizado. Deve ser dada preferência aos itens que complementem a atual linha trabalhada, aumentando assim as vendas e o giro dos produtos;
- Vale investir em comunicação. Os clientes devem ser informados sobre os novos itens vendidos, que devem ser expostos de forma mais atraente, facilitando a aceitação dos consumidores;
- A linha de produtos deve ser mantida. A interrupção resulta em perda de credibilidade junto aos consumidores;
- A falta de produtos tem de ser evitada. Se necessário, eles devem ser substituídos por similares.

Adentrando, agora, no processo do *pricing*, palavra do inglês que significa “avaliando”, pode-se considerar que se refere à técnica de colocar preços, automaticamente ou manualmente, aos pedidos de vendas e compras, baseado em fatores tais como: quantia fixa; diferença por quantidades; (vendidas ou compradas), campanhas de promoção ou vendas; orçamento considerado por representante; preço prevalecente por direitos ou por índices; data da fatura, ou do envio; combinação de múltiplas compras ou linhas; além de outros fatores. Este termo é típico do *marketing* norte-americano.

Por fim, falar-se-á do Ciclo de Vida do Produto (CVP) que, segundo Serrano (2005, p.5) “é a história completa do produto, através de suas fases de vendas: introdução, crescimento, maturidade e declínio”. Este modelo, nada mais é do que a vida do produto, representado graficamente, como o gráfico trazido abaixo. Habitualmente, também é utilizado para a avaliação de uma forma de produto ou, até mesmo, de uma marca de uma empresa em conjunto com a matriz *BCG – Boston Consulting Group*, o que não é considerado adequado dentro da teoria de marketing.

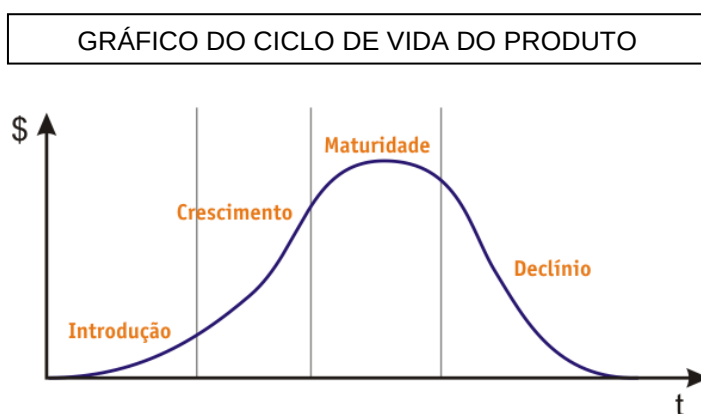
O ciclo de vida de um produto visa a olhar além das fronteiras da organização, não se preocupando, necessariamente, com as competências da empresa avaliada. Dando um exemplo atual, comumente trazido pelos

doutrinadores, a questão seria: quanto vale a pena investir, em termos de pesquisas tecnológicas e em esforços de mercado, em fitas VHS? Pois bem, através da análise do ciclo de vida do produto pode-se ter um forte auxílio para esta resposta.

É bem sabido que todo o negócio busca modos de aumentar suas receitas futuras, maximizando o lucro das vendas de produtos e serviços. Dentro deste contexto, o fluxo de caixa permite à empresa manter-se viável, investir em desenvolvimento de novos produtos e aumentar a sua equipa de colaboradores. Tudo para buscar adquirir participação de mercado adicional e tornar-se líder em sua indústria.

Sendo assim, um fluxo de caixa (receita) consistente e sustentável vindo das vendas dos produtos é crucial para qualquer investimento de longo prazo. E a melhor forma de obter um fluxo de caixa contínuo e estável, sem dúvidas, é com um produto "vaca leiteira", ou seja, com um produto líder que tem uma grande participação de mercado em mercados maduros. No entanto, na contramão desta assertiva, percebe-se que os produtos têm ciclos de vida cada vez mais curtos e muitos produtos em indústrias maduras são revitalizados através da diferenciação e da segmentação do mercado.

Ultimando, constata-se que o gerenciamento do ciclo de vida de seus produtos é um grande desafio para as empresas, apesar de existirem, no mercado, alguns *softwares* que ajudam nesta gerência, haja vista ser um mecanismo bastante eficaz no auxílio do aumento de suas receitas.



Onde: \$ → Vendas;

t → Tempo.

Fonte: Adaptado de Wikipédia, 2013.

3 ANÁLISE DOS DADOS

Na fase de coleta dos dados, realizaram-se visitas *in loco*, no intuito de colher subsídios para separar-se receita, despesas e custos. Com informações fornecidas pela empresa, foram analisados a folha de pagamentos, os gastos com equipamentos, considerando-se uma depreciação de 10% ao ano, matérias primas utilizadas na produção, e as demais despesas administrativas. Os meses analisados foram os de novembro e dezembro de 2013 e janeiro de 2014 (conforme planilhas em anexo). Destes dados, chegou-se ao resumo, abaixo discriminado, separando-se administrativo (despesas) de operacional ou produção (custos), além de subdividir estas áreas em quadros de custos/despesas com pessoal, depreciação dos equipamentos, materiais e energia elétrica.

3.1 ADMINISTRATIVO

DESCRIÇÃO	MESES		
	NOV/2013	DEZ/2013	JAN/2014
Folha com Pessoal	10.150,30	10.150,30	10150,30
Materiais de escritório	1.182,80	1.620,72	494,39
Despesas diversas	3.287,52	2.838,24	2.196,83
Fardamento	130,00	-	-
Contabilidade	339,00	1.017,00	678,00
Sistema/Software	350,00	350,00	350,00
Manutenção dos Computadores	380,00	380,00	380,00
Aluguel do Imóvel	2.500,00	2.500,00	2.500,00
Seguro	179,31	179,31	179,33
Energia elétrica (COSERN)	140,40	140,56	149,50
Água (CAERN)	13,20	13,20	13,20
Telefone e internet	140,00	140,00	170,00
SERQUIP (Limpeza Urbana)	-	76,00	-
Segurança Eletrônica	125,00	125,00	125,00
Combustível	410,32	459,25	361,57

Água Mineral	27,00	40,50	52,00
Royalties (Franquia) – 10%	2.888,85	2.732,81	3.775,75
Royalties (Médicos)	1.202,00	-	1.762,00
Tributos (DAS e DAE)	-	-	1.608,17
IPTU	-	-	-
ANVISA	400,00	-	-
HABITE-SE	60,60	-	-
Contribuição Sindical	-	-	-
TEF	170,00	170,00	170,00
Taxas com Cartão de Crédito	-	-	-
SERASA	-	-	-
Depreciação de Equipamentos	86,92	86,92	-
IMETRO	-	-	-
PLANO DE SAUDE	-	-	1.351,00
VALOR TOTAL	20.072,37	23.019,81	26.467,04

3.2 PRODUÇÃO

DESCRIÇÃO	MESES		
	NOV/14	DEZ/14	JAN/14
Folha com Pessoal	3.160,55	3.151,69	3.247,23
Materiais (matéria-prima)	8.139,00	10.338,87	11.734,03
Despesas com Transportes	521,70	1.104,22	55,65
Energia elétrica (COSERN)	561,60	562,24	598,08
Água (CAERN)	52,80	52,80	52,80
CIM LABORATÓRIO (ÁGUA)	100,00	100,00	220,00
Depreciação de Equipamentos	461,84	461,84	461,84
ADCOS	295,50	204,00	350,25
VALOR TOTAL DA PRODUÇÃO	13.292,99	15.975,66	16.719,88

3.3 RESULTADOS

Dos dados levantados, foi possível chegar ao quadro resumo a seguir exibido, do qual se conclui que o empreendimento, talvez por estar em seus

primeiros meses de funcionamento, vem apresentando resultados de prejuízo, devendo ser tomadas ações estratégicas de redução de custos e despesas que possam alavancar o negócio. Vide tabela:

MÊS	RECEITA	DESPESAS	CUSTOS	RESULTADO
NOVEMBRO/13	R\$ 28.888,47	R\$ 20.072,37	R\$ 13.292,99	(-) R\$ 4.476,89
DEZEMBRO/13	R\$ 34.107,73	R\$ 23.019,81	R\$ 15.975,66	(-) R\$ 4.887,74
JANEIRO/14	R\$ 37.557,74	R\$ 26.467,04	R\$ 16.719,88	(-) R\$ 5.629,18

Após o levantamento do custeio pelo método ABC, observa-se nos resultados dos meses de novembro e dezembro de 2013 e janeiro de 2014, apesar de estar em curva crescente em suas receitas, demonstrando um aumento em suas vendas mês a mês, que o empreendimento também está aumentando seus custos e despesas. Esta tendência de aumento de custos tem que ser quebrada, devendo os gestores observarem em quais quesitos podem reduzir seus gastos. Ferramentas como *markup* e a análise do ponto de equilíbrio dos produtos podem auxiliá-los para que obtenham dados consistentes e possam embasar suas tomadas de decisões, trazendo, dessa forma, reações positivas ao empreendimento.

4 CONCLUSÃO

É cediça, no meio do empreendedorismo e das organizações, a grande importância que tem os temas custeio e precificação. No entanto, antes de se fazer acurada leitura e um estudo acerca destes, esta afirmativa permanece apenas no campo das verdades que não se sabe com muita precisão argumentar.

Por isso, após este apanhado teórico, pode-se constatar o que é muito comentado dedutivamente, confirmando que a escolha de um método de custeio, sua implantação, acompanhamento e utilização para embasar um sistema de formação de preços dentro de uma empresa, são de imprescindíveis valia.

Decorrente de toda a pesquisa teórica e da análise dos dados da Farmafórmula Petrópolis, a orientação da escolha mais acertada do tipo de custeio, é a opção pelo sistema de Custeio Baseado em Atividades – ABC, por ser ele uma

espécie de aperfeiçoamento dos demais tipos também analisados, quais sejam, o por absorção e o direto ou variável.

Entendido como uma espécie de momento posterior ao do levantamento dos custos, a formação de preço de venda dos produtos também se demonstram essenciais para uma boa gestão empresarial. O custeio, adicionado aos valores despendidos com despesas, permite a realização de uma coerente e real precificação dos produtos, oferecendo ao empresário e aos gestores a capacidade de gerir seus preços, sabendo até que margem poderá ir sem que sua lucratividade esteja prejudicada.

Complementando a pesquisa, percebeu-se a necessidade de se trazer à análise os temas *pricing* e ciclo de vida do produto, pois se configuram como meios de assessoramento na gestão dos preços dos produtos e na viabilidade ou não da permanência destes no mercado.

Além disso, ferramentas como *markup* e a análise do ponto de equilíbrio dos produtos também podem auxiliar aos gestores da FarmaFórmula Petrópolis para que obtenham dados consistentes e possam embasar suas tomadas de decisões, trazendo, dessa forma, reações positivas ao empreendimento. Devido ao tempo e ao objetivo inicial do trabalho, não foi possível aplicar estas ferramentas nesta pesquisa.

5 REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2011.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ANDRADE, Bruna Marques. *Como não fazer contabilidade na empresa*. Sarandi: Dedo, 2005.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de custos*. 9a. ed. Rio de Janeiro, LTC Editora, 2000.
- KOLIVER, Olívio. *Tópicos especiais de custos*. Belo Horizonte: Fundação Visconde de Cairu, 2003.
- LEONE, George Sebastião Guerra, et al. *Dicionário de Custos*. São Paulo: Atlas, 2004.

- MEGLIORINI, Evandir. *Custos*. 1.ed. São Paulo: Makron Books, 2001.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC Custeio baseado em atividades*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- NEGREIROS, Rafael Pelica. *Contabilidade Pelicana*. Maringa: Babos, 2007.
- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. *Formação de preço de venda*. In: <http://www.sebrae.com.br/momento/quero-melhorar-minha-empresa/utilize-as-ferramentas/formacao-de-precos>, acessado em 01 de dezembro de 2013.
- KLIEMANN NETO, F J. *Custos industriais*. Porto Alegre. PPGIP/UFRGS, 1993. Apostila.
- FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, P. C. *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SERRANO, Maria Jose Escudero. *Almacenaje de productos* (em espanhol). 2ª reimpressão 1ª ed. [S.I.]: Madrid (Espanha): International Thomson Editores Spain Praninfo, S.A., 2005.