



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DAMIÃO ABRANTES DE SENA

**O USO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM
ESTUDO DE CASO NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DO
SETOR FARMACÊUTICO NA CIDADE DE SOUSA-PB**

**SOUSA - PB
2008**

DAMIÃO ABRANTES DE SENA

**O USO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM
ESTUDO DE CASO NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DO
SETOR FARMACÊUTICO NA CIDADE DE SOUSA-PB**

**Monografia apresentada ao Curso de
Ciências Contábeis do CCJS da
Universidade Federal de Campina
Grande, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis.**

Orientador: Professor Me. Harlan de Azevedo Herculano.

**SOUSA - PB
2008**

DAMIÃO ABRANTES DE SENA

**O USO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL:
um estudo de caso nas micro e pequenas empresas do
setor farmacêutico na cidade de Sousa - PB**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO APROVADO EM ____ / ____ / ____

NOTA _____

Banca Examinadora

Prof. Ms.

Prof. Ms.

Prof. Orientador: Ms. Harlan de Azevedo Herculano

Aos nossos pais e amigos, pela força e dedicação durante toda essa jornada de dedicação e estudo, para que assim, mais um sonho fosse realizado.

AGRADECIMENTOS

- A Deus, pelo dom da vida e pela sabedoria de podermos conhecer, compreender e lutar por nossos ideais.
- A minha família, razão de mais uma conquista profissional, incentivo e força espiritual.
- A minha namorada que nos momentos mais difíceis é minha fonte de coragem e auto-estima.
- Aos meus amigos e companheiros de sala.
- Ao professor Harlan de Azevedo Herculano pela paciência e atenção, bem como a todos os mestres que contribuíram com essa graduação.

Crer é depositar confiança em qualquer coisa que possa acontecer, é citar qualquer coisa desconhecida, é inspirar-se em alguma idéia ou em algum poder, de onde se esperam energias ou resultados propícios. Todo homem tem fé, todo homem crê. A fé que mobiliza a vontade, que proporciona energias, que leva o indivíduo a superar-se, que produz na vida as transformações, os movimentos, os progressos e a superação – está é a fé que o homem pode ter em si mesmo. E o homem que tem fé em si mesmo, o homem de vontade forte, tem palavra de ordem! Agora. Nunca dispõe de tempo futuro. Agora, é sempre para ele o momento propício. Este minuto, este segundo, é a realidade que lhe oferece a oportunidade de conseguir resultados eficientes; de terminar o que iniciou; de iniciar o que precisa ser iniciado; de corrigir o que foi feito por engano; de tomar uma resolução há muito adiada; de cumprir a promessa feita, ainda não cumprida; de reconquistar o tempo perdido...

(Alberto Montalvão)

RESUMO

As grandes empresas brasileiras sofreram os efeitos de uma política recessiva a partir dos anos 80(oitenta), o que acarretou um grande volume de desemprego no Brasil levando o país a crise. Os governantes da época tiveram como solução para este problema um programa de investimento e facilidades especiais visando o desenvolvimento, a instalação e manutenção das micro e pequenas empresas no Brasil como válvula de escape para criação de novas vagas de emprego, conseguiu-se então, programas de financiamentos e acesso às técnicas de gerenciamento e gestão. Para entender o funcionamento de uma microempresa precisa-se, mesmo sem a exigência do governo, de uma boa análise em suas demonstrações, as quais refletem os métodos utilizados de: escrituração, de estoque, de financiamentos a longo e curto prazo, etc, deixando explícito a sua situação econômica e financeira podendo ser uma excelente ferramenta de gestão, ajudando no gerenciamento dos recursos. Nesse contexto, a contabilidade gerencial pode se caracterizar como uma aliada para os gestores de estabelecimentos farmacêuticos da cidade de Sousa-PB, fornecendo informações que darão base à tomada de decisão, formando com isso, uma toda árvore hierárquica da organização, de forma a distribuir cada informação para um setor responsável. Diante disso, o presente trabalho tem como finalidade analisar como se realiza a gestão, e se realiza forma como é utilizada a contabilidade e suas demonstrações visualizadas no gerenciamento das empresas do setor farmacêutico da cidade de Sousa – PB. Para isso, fez necessário utilizar a pesquisa bibliográfica e levantamento de dados, utilizando-se de pesquisa bibliográfica e estudo de caso, com o intuito de compreender as principais dificuldades dos empresários do setor, refletindo a importância das demonstrações contábeis para o desenvolvimento de técnicas de gestão destas microempresas. Com isso, observou-se que as empresas do setor farmacêutico da cidade de Sousa-PB, apresentam algumas singularidades no seu processo de gestão contábil, refletindo numa tomada de decisão centralizada na figura dos seus proprietários, que 80% são compostos por homens, os quais comportam-se de forma ainda leiga quanto a experiências voltadas para contabilidade gerencial,conferindo um certo grau de atraso nas suas relações com tais procedimentos.

Palavras-chave: Microempresas ; Gerenciamento; Contabilidade

ABSTRACT

Large Brazilian companies have suffered the effects of a recessive policy from the '80s (eighty), which led a large volume of unemployment in Brazil leading the country to crisis. The rulers of that time had the solution to this problem an investment program aimed at special facilities and the development, installation and maintenance of micro and small enterprises in Brazil as escape valve for creation of new job vacancies, there was then, programs of funding and access to modern management and administration. To understand the operation of a micro-precise place without the requirement of the government, a good analysis in their statements, which reflect the methods used to: bookkeeping, inventory, financing of the long and short term, etc., leaving explicit its economic and financial situation can be an excellent management tool, helping in the management of resources. In this context, the accounting management can be characterized as an ally for managers of pharmaceutical establishments in the city of Sousa-CP, providing information that will give basis for decision-making, forming with it, an entire tree of hierarchical organization in order to distribute information for each one sector responsible. The present study aims to examine how the management is performed, and how it performs is used to its accounting and financial management of companies viewed in the pharmaceutical sector of the city of Sousa - PB. For this, you must use the research literature and survey data, using literature search and a case study in order to understand the main problems faced by entrepreneurs in the sector, reflecting the importance of financial statements for the development of techniques for management of these enterprises. With this, it was observed that the pharmaceutical companies in the sector of the city of Sousa-CP, have some peculiarities in the process of management accounting, reflecting a decision-making centralized in the picture of their owners, that 80% are composed of men, which behave in such a way as to lay still focused on accounting managerial experience, with a degree of delay in its relations with these procedures.

Keywords: Micro; Management, Accounting

SUMÁRIO

RESUMO.....	8
ABSTRACT.....	9
INTRODUÇÃO.....	10
3 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA.....	12
4- OBJETIVOS.....	13
4.1 Objetivo geral.....	13
4.2 Objetivos específicos.....	13
5 JUSTIFICATIVA.....	14
6 METODOLOGIA.....	15
7 REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
7.1 SETOR FARMACÊUTICO NO BRASIL.....	16
7.1.1 Contextualização Histórica.....	16
7.2 MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.....	17
7.3 EMPRESA COMO SISTEMA ABERTO.....	21
7.4 CONTABILIDADE FINANCEIRA.....	22
7.5 CONTABILIDADE GERENCIAL.....	24
7.6 CONTABILIDADE FINANCEIRA x CONTABILIDADE GERENCIAL.....	26
7.7 SISTEMAS DE CUSTOS GERENCIAIS.....	28
7.8 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	30
7.8.1 Método de Custeio por Absorção.....	30
7.8.2 Vantagens e desvantagens atribuídas ao Custeio por Absorção.....	31
7.8.3 Método de Custeio Variável.....	32
7.8.4 Vantagens e desvantagens do Custeio Variável.....	36
7.9 Custo, Volume e Lucro.....	37
7.10 Ponto de Equilíbrio.....	38
7.10.1 Tipos de Ponto de Equilíbrio.....	40
7.10.1.1 Ponto de Equilíbrio Contábil.....	40
7.10.1.2 Ponto de Equilíbrio Financeiro.....	40
7.10.1.3 Ponto de Equilíbrio Econômico.....	41
7.11 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO.....	41
8 ANÁLISE DE RESULTADOS.....	43
9 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	50
REFERENCIAS.....	52
APÊNDICE.....	54

INTRODUÇÃO

O Mercado varejista passa por significativas mudanças no comportamento dos gestores, e consecutivamente afetando o setor farmacêutico, fazendo com que esse segmento busque se adaptar a um novo contexto competitivo, redirecionando seu foco de atuação para uma gestão mais competitiva e dinâmica, preparando-se para vencer futuros problemas, tais como: gerenciamento incorreto do estabelecimento, alto preço dos medicamentos, folha de pagamento, impostos entre outras despesas.

Nesta perspectiva a contabilidade gerencial que pode fornecer subsídios e informações privilegiadas, para se criar um modelo de gestão adequado a realidade da empresa, implementando seu próprio plano estratégico, que contemple, desde os fornecedores, credores e funcionários, até o cliente final.

As Microempresas e Empresas de pequeno porte vêm recebendo muitos incentivos por parte dos governos, federal, estaduais e municipais, só que os mesmos não tem sido o suficiente para evitar que um grande número de empresas feche suas portas antes dos dois anos de atividade no mercado.

Um auxílio importante para uma dinamização dos esforços gerenciais pode se dar através da contabilidade gerencial, podendo a mesma ser utilizada como uma fonte de informação na gestão dos recursos das empresas. Assim, nesse trabalho, analisou-se algumas micro e pequenas empresas do setor farmacêutico da cidade de Sousa-PB, Sob qual identificou-se algumas variáveis que envolvem o sistema de gerenciamento contábil das mesmas.

A intenção do trabalho consiste em analisar a percepção dos gestores das microempresas e pequenas empresas do setor farmacêutico da cidade de Sousa-PB, como são usadas suas práticas contábeis na organização de sua empresa, buscando entender algumas variáveis de como se dá o processo de gerenciamento contábil das mesmas.

Nesse sentido, o levantamento de informações que envolvem o processo de gerenciamento contábil, relevando-se pela carência de informações que envolvem o setor local, motivando com isso um estudo sobre determinado tema em questão, identificando o nível de utilização da contabilidade gerencial em pequenos empreendimentos do setor de farmácias, detectando se há um interesse, por parte do empresariado, em desenvolver a contabilidade

gerencial, utilizando informações precisas que podem ser extraídas dos próprios demonstrativos contábeis que eles produzem. Por sua vez, embora a empresa caracterize como micro, ela tem como se adaptar a um controle contábil gerencial, o qual terá reflexo positivo nas rotinas administrativas do estabelecimento, corrigindo falhas e maximizando os esforços para uma eficiência administrativa.

Assim, as empresas do setor farmacêutico da cidade de Sousa-PB, apresentam algumas singularidades no seu processo de gestão contábil, refletindo numa tomada de decisão centralizada na figura dos seus proprietários, bem como num processo de falta de informações que possam conduzi-lo ao desenvolvimento de novas medidas que facilitem o acesso a determinados procedimentos que dinamizem sua melhor forma de gerenciamento contábil. Esses gestores na maioria dos casos não possuem conhecimento do que sejam práticas de contabilidade gerencial, bem como a importância que a mesma representa para o desenvolvimento dessas empresas.

3 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

As Microempresas e Empresas de pequeno porte vêm recebendo muitos incentivos por parte dos governos, federal, estaduais e municipais, só que não é o suficiente para evitar que um grande número de empresas feche suas portas antes dos dois anos de atividade no mercado. Procurando entender essa problemática e sabendo-se do grande auxílio que pode ser dado através da utilização da contabilidade gerencial como fonte de informação para uma clara e vitoriosa gestão dos recursos de tais empresas, pretende-se analisar microempresas e empresas de pequeno porte do setor farmacêutico da cidade de Sousa-PB, diante disso emergiu-se a seguinte questão- problema:

Qual a percepção dos gestores das Micro e Pequenas Empresas do setor farmacêutico na cidade de Sousa-PB sobre as práticas de contabilidade gerencial ?

4- OBJETIVOS

4.1 Objetivo geral

- Verificar a percepção dos gestores dos micro e pequenas empresas do setor farmacêutico da cidade de Sousa-PB, sobre as práticas de contabilidade gerencial.

4.2 Objetivos específicos

- Analisar na literatura o conceito e utilização de algumas práticas de contabilidade gerencial;
- Evidenciar a importância do uso das práticas de contabilidade gerencial no contexto das micro e pequenas empresas do setor farmacêutico da cidade de Sousa-PB;
- Verificar o uso de práticas de contabilidade gerencial no setor farmacêutico na cidade de Sousa-PB.

5 JUSTIFICATIVA

A necessidade de conhecer melhor o mercado local, buscando detectar a percepção dos gestores dos estabelecimentos farmacêuticos sobre a importância da utilização de práticas de contabilidade gerencial na atualidade e em especial nas microempresas e empresas de pequeno porte do setor farmacêutico da cidade de Sousa-PB, motivaram a realização desse estudo. Nesse sentido, o intuito motivador desse estudo é saber o nível de utilização da contabilidade gerencial em pequenos empreendimentos do setor de farmácias, e se eles têm o interesse de desenvolver determinado procedimento gerencial no Processo de Tomada de Decisão.

A falta de informação, nem sempre se configura como opcional por parte dos pequenos empresários, ou seja, talvez eles não tenham oportunidade de aprender e ter acesso a informações básicas de contabilidade e administração para poder criar ou mesmo adaptar, um modelo de gestão adequado ao seu empreendimento.

A importância deste trabalho é tentar mostrar que, por mais que a empresa seja micro, ela tem como se adaptar a um controle gerencial, levando-a ao lucro, que é o produto final que costuma ser esperado pelos empresários, é cujo diferencial volta-se a adequada geração de recursos.

Segundo informações da Receita Estadual da Paraíba em 2008, em um universo de 1.181 (um mil, cento e oitenta e uma) farmácias existentes no Estado, o município de Sousa se encontra com 33 (tinta e três) farmácias em funcionamento, das quais, segundo dados do SEBRAE, 16 são plantonistas e 2 são associadas ao CDL (Câmara dos Dirigentes Lojistas). A referida cidade foi escolhida por representar o núcleo da região da grande Sousa que comporta várias cidades circunvizinhas.

A relevância desse trabalho, gira em torno de um levantamento de informações que entendam melhor os procedimentos adotados pelas farmácias da cidade de Sousa-PB, produzindo um referencial que possa servir de subsídio para futuros estudos e direcionamentos do empresariado local, como também na correção e adequação de suas rotinas contábeis. Assim, o trabalho aqui apresentado, reflete o comprometimento da academia em buscar soluções confiáveis em prol de um desenvolvimento econômico e financeiro das microempresas e empresas de pequeno porte da cidade de Sousa-PB.

6 METODOLOGIA

A metodologia utilizada no presente trabalho residiu em uma pesquisa bibliográfica, que segundo Fachin (1980, p. 102) significa: “conjunto de conhecimentos reunidos nas obras tendo como base fundamental conduzir o leitor a determinado assunto e à produção, coleção, armazenamento, reprodução, utilização e comunicação das informações coletadas para o desempenho da pesquisa.”

Neste contexto, recolheu-se informações relevantes, de autores renomados, artigos expostos em eventos, periódicos disponíveis na internet, literatura e legislação contábil, com o intuito de confrontar os conceitos para se chegar a um denominador comum no tocante a contabilidade gerencial e suas formas e métodos de mensuração e de adequação a realidade das microempresas e empresas de pequeno porte.

O levantamento de dados foi uma opção que deu suporte ao trabalho, proporcionando uma ação metodológica dentro de um contexto real, colhendo o máximo de informações detalhadas, por meio de várias técnicas de coletas de dados. Nesse sentido, foram visitadas 15 farmácias da cidade de Sousa-PB, no período de 27 de outubro a 05 de novembro, que segundo informações da Receita Estadual da Paraíba, comarca de Sousa-PB, tem um universo de 33 estabelecimentos, composto de pequenos empresários. Assim, através de uma entrevista semi-estruturada, buscou-se descobrir o nível de conhecimento, mensurando o quanto a contabilidade gerencial está presente nestas empresas.

Para se ter acesso aos dados pretendidos, realizou-se entrevistas com os administradores, além de poder ter um contato presencial com a realidade do dia-a-dia da empresa. Ao colher-se tais informações, as mesmas foram analisadas, em um processo que procura ligar a realidade existente, com o que foi estudado e pesquisado, confrontando conceitos e sugerindo adaptações, ou mudanças radicais dependendo da situação da empresa e tentar dar apoio à sua gestão gerencial.

7 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

7.1 SETOR FARMACÊUTICO NO BRASIL

O mercado cada vez mais competitivo intensifica ao longo das últimas décadas, a adaptação das empresas a um novo contexto de gestão contábil-administrativa. Nesse processo de mudanças, os clientes passam a ter mais opções e se tornam mais exigentes, tendo um maior acesso informações e disponibilidade de produtos e preços.

Assim, manter a competitividade num cenário concorrido, nesse caso de Sousa-PB, que consta com 33 farmácias de localização bem próxima, é buscar diferenciais que mantenham em evidência, ofereçam bons preços e maximizem os lucros. Tais fatos mostram o desafio da eficiência nas tomadas de decisões gerenciais, a qual proporciona a sua sobrevivência no mercado, reflexo de um ambiente de mercado cada vez mais concorrido.

De acordo com o estudo de um cronograma disponível no site da SINCAMESP (Sindicato do Comércio Atacadista de Drogas e Medicamentos no Estado de São Paulo) 2007, obtêm-se um relato dos principais acontecimentos ocorridos no setor farmacêutico, obedecendo à linha do tempo, fornecendo as informações a seguir:

É datada de 1.549 a chegada do primeiro boticário (farmacêutico) ao Brasil. Logo no ano seguinte, 1.550, os jesuítas, com a missão de evangelização, e de cuidar da parte sanitária da colônia, elaboraram remédios e começaram a tratar de doentes, tanto ensinaram como aprenderam com os preparos dos povos indígenas, mas somente em 1.640 foi permitido o funcionamento de boticas na colônia, o que melhorou bastante o comércio de medicamentos, surgindo à necessidade da primeira publicação médica no Brasil, em 1.685, de autoria de Romão Mósia Reinhipo, que foi, o Tratado Único das Bexigas e Sarampo. Mas só no ano de 1.700 surge o primeiro medicamento autenticamente brasileiro, Atriaga Basílica, que era composta de várias drogas nacionais, utilizadas como antídoto na mordedura de animais peçonhentos e em enfermidades febris.

No ano de 1.744 o físico-mor (médico) do Reino de Portugal, Drº Cypriano de Pinna Pestana proíbe o comércio ilegal de medicamentos, pois desde o princípio do século XVI, o comércio destes produtos, com ou sem receituário dos físicos, era privativo dos boticários. Ao passo que em 1794 Maria I, publica edital em que toda e qualquer botica, deve ter um exemplar da Pharmacopédia Geral, para ajudar na aquisição e também na facilidade de se encontrar o remédio certo. Já em 1.808 quando houve a transferência da sede da monarquia para o

Brasil, o príncipe regente Dom João IV cria a primeira escola de medicina, Escola de Cirurgia da Bahia, e em 05 de novembro do mesmo ano a Escola Anatômica, Cirúrgica e Médica do Rio de Janeiro e ainda por decreto cria a botica do Hospital Militar. No ano de 1.823, foram criados os primeiros cursos de Farmácia e em 1.860 o primeiro produto industrializado do Brasil, a pomada Boro-borácica criada pelo farmacêutico João Daudt Filho. A partir do ano de 1870 às boticas passaram a ser chamadas de Pharmácias, que atualmente se escreve farmácia, e os boticários além de serem obrigados a ter uma formação técnica ou acadêmica são reconhecidos hoje como farmacêuticos.

Antigamente para se regularizar, e estar em dia com o governo, além de pagar evidentemente os impostos em dia, a botica deveria conter um número mínimo, pré-estabelecido em uma lista, de medicamentos, em quantidades que atendessem às necessidades locais.

Ao longo das décadas, as boticas ou farmácias deixaram de ser monopólio dos assim ditos bem afortunados, para ser um negócio acessível aos pequenos investidores, com o advento das microempresas e empresas de pequeno porte, que devem ser administradas por pessoas competentes e que saibam fazer uso das informações intrínsecas dos demonstrativos contábeis.

Com base em estudo e visitas na maior parte dos estabelecimentos localizados no ambiente em estudo, constata-se que atualmente é visível o alto número de empreendimentos farmacêuticos, com um grande estoque de medicamentos e cosméticos, com folha de pagamento, receitas, despesas, lucros ou prejuízos, mas com gestores leigos com relação à administração desses e é justamente a capacidade de administrar esse tipo de empreendimento, que se faz necessário buscar, nas ferramentas contábeis, que geram informações confiáveis para a gestão do negócio, que esse trabalho visa, deixando claros os conceitos de contabilidade gerencial a serem adotados para que haja uma maximização dos lucros e conseqüentemente a continuidade da empresa.

7.2 Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

Objetivando incentivar o desenvolvimento das micro e pequenas empresas, a CF de 1988, determinou nos artigos 146-III-d, 170-IX e 179, tema que diz que a união, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem dispensar tratamento jurídico diferenciado e

favorecido às Microempresas (ME) e Empresas de pequeno porte (EPP). A constituição de 1988 diz:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

...d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Todos esses artigos, que dedicam algumas vantagens e facilidades para as microempresas e empresas de pequeno porte, encontrados na CF de 1988, visam fazer com que as pequenas e médias empresas do país se mantenham no mercado, segurando as vagas de empregos existentes e conseqüentemente criando outras, bem como possibilitando a geração de renda e melhorando a qualidade de vida das pessoas na comunidade em que vivem.

Após esse grande avanço com a CF de 1988 várias leis foram criadas, concedendo benefícios para as microempresas e empresas de pequeno porte. No ano de 1996 a União instituiu a Lei nº 9.317/96, pela qual foi criado um sistema simplificado de recolhimento de tributos e contribuições federais, que dava a oportunidade de se firmar convênios, podendo abranger os tributos devidos aos Estados e Municípios.

Segundo o manual da lei geral das micro e pequenas empresas, criado pelo SEBRAE e pela FENACON, nenhum dos estados aderiram ao simples instituindo regimes próprios de tributação o que resultou em 28 tratamentos diferenciados no Brasil.

A Lei Nº 9.317/96 veio com o intuito de facilitar a vida dos pequenos e médios empreendimentos, em contra partida os estados não se interessaram em firmar estes

convênios, optando por ditarem seus regimes próprios de tributação o que resultou em 28 tipos de regimes, dos 27 Estados e do Distrito federal.

O Estatuto Federal das microempresas e empresas de pequeno porte, aprovado pela Lei 9.841 de 1.999, atribui benefícios nas áreas administrativas, trabalhistas, de crédito e de desenvolvimento empresarial, sendo que esses benefícios estavam limitados à esfera de atuação do Governo Federal. A Lei 9.841/99 diz:

Capítulo I

Do Tratamento Jurídico Diferenciado

Art. 1º Nos termos dos arts. 170 e 179 da Constituição Federal, é assegurado às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado e simplificado nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial, em conformidade com o que dispõe esta Lei e a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

Parágrafo único

O tratamento jurídico simplificado e favorecido, estabelecido nesta Lei, visa facilitar a constituição e o funcionamento da microempresa e da empresa de pequeno porte, de modo a assegurar o fortalecimento de sua participação no processo de desenvolvimento econômico e social.

Como até o momento não representava a simplificação e o favorecimento proposto na CF de 1988, instituições de apoio e representações empresariais lutaram pela mudança e em 2003, com o movimento pela unificação das normas e ampliação dos benefícios foi aprovada em 19/12/2003 a emenda constitucional nº 42, alterando o art. 146 da CF que passou a sugerir Lei Complementar para estabelecer normas nacionais uniformes para o tratamento das mesmas. Algumas emendas feitas à Constituição Federal permitiram a Lei Complementar estabelecer um regime nacional único de arrecadação para unir tributos. O regime único deve ter as seguintes características segundo o parágrafo único do art. 146 da CF de 1988 com a alteração pela emenda nº 42 de 2003:

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

- I - será opcional para o contribuinte;
- II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;
- III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;
- IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

"Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo."

Foi apresentado à Câmara dos Deputados um projeto que regulamenta as emendas à CF no ano de 2004, o que acabou dando origem a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em que foi criado o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de pequeno porte. Nesta lei existem algumas normas não tributárias que facilitam a vida do micro e pequeno empresário como tais:

- Inscrição e baixa simplificada
- Acesso facilitado e privilegiado às licitações públicas.
- Simplificação das relações trabalhistas
- Incentivos ao crédito, à capacitação e a inovação tecnológica.

De acordo com essa lei as microempresas e empresas de pequeno porte são consideradas sociedades empresariais, sociedades simples e empresário individual conforme a Lei Complementar nº 123.

Capítulo II

Da Definição de Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

- I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);
- II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

As microempresas e empresas de pequeno porte representam as molas propulsoras da economia Brasileira, gerando emprego e renda para o país e desenvolvendo uma melhor qualidade de vida para a população e para a região em que estão localizadas.

A cidade de Sousa – PB possui um considerável número de ME e EPP, segundo dados obtidos da Receita Estadual da Paraíba no referido município existem 33 (trinta e três)

estabelecimentos farmacêuticos. Neste trabalho foi avaliada a capacidade de utilização das informações contábeis na gestão dos recursos das farmácias da do referido município e qual o nível de importância dada aos demonstrativos contábeis como fonte de informação, que mesmo pertencendo a contabilidade financeira, pode ajudar de forma legal a organização dessas empresas.

7.3 Empresas como Sistema Aberto

Um ponto de grande importância para a análise das empresas é justamente ver-se como um sistema aberto, pois os parâmetros decisivos para que uma empresa possa se destacar no mercado, não é só se estudando de forma interna, mas sim como um sistema aberto onde variáveis externas influenciam definitivamente o desenvolvimento e continuidade das mesmas no mercado. Motivo esse pelo qual se viu necessidade de explicar sobre tal assunto.

A concorrência hoje se tornou muito acirrada, muitas vezes até desleal, obrigando assim as empresas a se precaver contra possíveis ameaças do mercado externo e para isso precisam desenvolver técnicas para a sua defesa diante desses obstáculos.

Sistema segundo Padoveze (2007, p.45) "... pode ser definido como um complexo de elementos em interação", vários pontos devem ser levados em considerações quando fala-se em sistema, é como uma engrenagem, ou seja, uma unidade depende da outra, levando ao perfeito funcionamento do conjunto, onde a união dos mesmos otimizam todo o processo.

Ainda seguindo o pensamento do autor, os sistemas classificam-se em abertos e fechados, sistemas fechados são independentes do ambiente externo, ou seja, independentemente do que aconteça fora do processo interno, não sofrerá nenhuma surpresa ou mesmo intervenção, mas por outro lado, também não desfrutará de fatores positivos do ambiente externo, como acontece no mundo que vive intensamente a globalização.

Já o sistema aberto caracteriza-se por interagir com o meio externo e suas transformações e variações. Advindas do processo de globalização faz com que haja muitas mudanças no mercado ocasionando às empresas a necessidade de se adaptarem, estando sujeitas ao fracasso, caso essa adequação não seja praticada. A empresa deve ser vista como um sistema aberto, pois está diretamente ligada às modificações e acontecimentos relativos ao ambiente externo, da mesma forma como deve ser visto o sistema de informações que segundo Padoveze (2007) representa um conjunto de recursos humanos, materiais,

tecnológicos e financeiros agregados que segue uma seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações de forma a permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

Para se ter uma otimização dos resultados deve-se ter um bom sistema de controle gerencial que segundo Horngren, Sundem, Stratton (2006, p. 300) "O sistema de controle gerencial é uma integração lógica das técnicas para reunir e usar as informações a fim de tomar decisões de planejamento e controle, motivar o comportamento de empregos e avaliar o desempenho". Com um conhecimento mais elevado a respeito de sistemas controle gerencial, o gestor tem subsídios que podem fortalecer sua tomada de decisão, agindo de forma eficiente e com um menor risco de gerar problemas futuros em sua empresa e também diminuindo custos, aperfeiçoando assim suas técnicas gerenciais.

A informação certa e tempestiva pode ser o diferencial para que uma empresa se destaque, surpreendendo seus concorrentes e mantendo-se forte no mercado, mas precisa-se ter um sistema que agregue valor as relações com funcionários, fornecedores e clientes podendo-se criar um ambiente harmônico em todo ciclo do negócio levando a empresa ao sucesso.

A contabilidade de uma empresa pode produzir vários dados, que o auxiliem em sua manutenção no mercado, e a função da contabilidade gerencial volta-se à questão da interpretação desses dados, transformando-os em informações preciosas para o processo de gestão, fazendo com que o gestor tenha subsídios suficientes para a tomada de decisão.

7.4 Contabilidade Financeira

Sobre a contabilidade financeira Crepaldi (2007, p.20), afirma: "Contabilidade financeira é o processo de elaboração de demonstrativos financeiros para propósitos externos: pessoal externo à organização, como acionistas, credores, e autoridades governamentais".

Nesta mesma linha de raciocínio o próprio (Crepaldi 2007) em seu livro, mostra de forma simples como os usuários da contabilidade financeira utilizam as informações contábeis e cita exemplos como: governo, sindicato, fornecedores, fisco, etc, que tem interesse em conhecer a empresa. Sindicatos querem conhecer a capacidade de pagamento de salários, credores desejam saber se a empresa tem condição de honrar seus compromissos, ambientalistas querem conhecer qual a interação da empresa com o meio ambiente.

E por sua vez, através dos demonstrativos contábeis, que se pode atender a todos os usuários atuais e potenciais. Contudo, esse tipo de contabilidade é muito influenciado pelos órgãos governamentais, que são os que estabelecem, exigem e ditam padrões e regulamentos que determinam como os demonstrativos sejam elaborados pelas empresas.

De acordo com Padovezi (2007, p.36), "Contabilidade financeira é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão fora da organização."

Ambos os autores, (Padovezi 2007) e (Crepaldi 2007), possuem a mesma visão sobre a contabilidade financeira, que se apresenta como uma cumpridora dos requisitos formulados pelo governo e pelo fisco, mas também tem como função mostrar aos usuários externos, seus métodos de trabalho e como anda as finanças da empresa, trazendo novos investidores e clientes, por isso fica clara a importância de se ter demonstrativos completos e confiáveis em qualquer tipo de empresa.

Na visão de Herculano (2006, p.25) "a contabilidade trata da identificação, registro e comunicação dos fatos econômicos usando os termos contabilidade financeira ou societária quando presta informação aos usuários externos, obedecendo a um processo normativo...".

O autor frisa e concorda com outros autores sobre a característica principal da contabilidade financeira, que é gerar informações impreterivelmente para o usuário externo.

Isso não acontece em países que usam o modelo contábil Anglo-saxônico, adotado por países como: Estados Unidos, Canadá, África do Sul, etc, haja vista que percebem-se a existência de uma profissão forte e atuante, um sólido mercado de capitais, que busca atender primeiro os investidores e cuja informação que mais interessa volta-se a pouca influência do governo na definição de práticas contábeis. Esta última característica é quem difere a contabilidade financeira do Brasil e a destes outros países, fazendo com que nossos demonstrativos fiquem reféns de normas, leis e formalidades que padronizam a contabilidade financeira de forma a beneficiar o governo onerando cada vez mais os custos das empresas que não têm como se defenderem da elevada carga tributária imposta pelo governo brasileiro.

7.5 Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial está voltada mais para a administração, e para os gestores que as coordenam, fornecendo informações que darão base à tomada de decisão, ou seja, o objetivo geral da contabilidade gerencial é fornecer essas informações, a toda a empresa, sendo distribuída cada informação para o setor responsável.

O pensamento de Herculano (2006, p.25) explica a afirmação anterior: "O foco não é a divulgação de informações para o público. O processo de comunicação ocorre dentro dos vários níveis hierárquicos da empresa e a utilização da informação é diferente. Referem-se ao auxílio para a tomada de decisões pelos próprios gestores.". Isso mostra que o foco da contabilidade gerencial volta-se ao processo de mostrar informações tempestivas e úteis para a tomada de decisão.

(Herculano 2006) ainda aborda ainda as práticas de contabilidade gerencial:

O seu significado está relacionado com as ferramentas, sistemas e métodos que são orientados para obtenção dos atributos ligados ao ramo da contabilidade gerencial. Alguns desses conceitos são usualmente adquiridos através da experiência prática e da utilização dos termos usados nas disciplinas de contabilidade de custo, adquirida tanto nos cursos de graduação como de pós-graduação.

Nesse contexto observa-se a necessidade de se ter o conhecimento técnico do curso de graduação, haja vista que o mesmo fornece todo o arcabouço teórico que possa sustentar o poder de decisão baseado na teoria, nas hipóteses e comprovação realizadas através de pesquisas da importância deste tema, contudo não se deve desprezar a experiência adquirida por administradores e gestores com os fatos do passado atrelando as técnicas adquiridas nos cursos de graduação às experiências do dia-a-dia das empresas de forma a auxiliar no bom desempenho de uma administração eficiente e eficaz dentro de um empresa.

Crepaldi (2007, p.20), relata que:

A contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informação gerencial.

Seguindo o mesmo pensamento, Padoveze (2007, p.36) afirma que “Contabilidade gerencial é relacionada, com o fornecimento de informações para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações.”.

Ainda seguindo o pensamento de Padoveze, algumas práticas gerenciais abordadas no contexto são fruto de muita experiência ao longo dos tempos, empiricamente introduzida no mercado, e que tem muito valor para os atuais e futuros gestores, pois algumas dessas técnicas de gerenciamento foram conquistadas a duras penas, de grandes erros e falhas cometidas por gestores no passado, e que deixaram ensinamentos para que outros administradores não os cometa. Não existe uma técnica melhor do que aquela que foi moldada pelos erros do passado e que corrigidas podem se tornar dicas para o seu aperfeiçoamento.

Ainda seguindo o raciocínio do autor, se pode ter bons gestores ou administradores, sem que se tenham boas e tempestivas informações para embasar a tomada de decisão, pois assim, o risco de algo dar errado é muito menor, e o que uma empresa mais precisa, é justamente diminuir seus riscos e aumentar seus rendimentos. Quando uma empresa está num grau de risco alto ela compromete todo o seu desempenho, pois alguns investidores deixam de investir por medo do que possa acontecer com ela no futuro, ao passo que quando uma empresa possui um grau de risco baixo, a mesma se torna mais confiável atraindo mais investidores e com capacidade de crescer pelas vantagens oferecidas, diante desta situação.

A contabilidade gera demonstrativos ou relatórios de fundamental importância para todo e qualquer empreendimento, independentemente do seu tamanho, e se usados de forma eficaz, serão uma excelente ferramenta para se extrair dados, os quais podem-se transformar em informações preciosas, que tem a finalidade de embasar todo um processo de gestão, dando a oportunidade aos gestores de tomar as decisões corretas inerentes ao seu ramo de negócio.

Herculano (2006, p.25), retrata de forma objetiva a afirmação anteriormente feita:

“O papel da contabilidade nas complexas economias de mercado torna-se ainda mais importante uma vez que as organizações procuram sempre ser pró-ativas. Temos que escolher entre as melhores alternativas, e para identificá-las são necessários os dados contábeis.”

Conceituando mais sobre contabilidade gerencial, Atkinson (2000, p.36) define contabilidade gerencial como: “o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre eventos econômicos das empresas.”.

Trata-se de um processo dentro da empresa que necessita de habilidades que possam identificar, medir e proporcionar condições de contornar o problema, e analisar com olhos clínicos as possibilidades de resolução de problemas. A contabilidade gerencial busca desvendar a origem do problema com o intuito de resolvê-lo antes que possa por em risco a situação econômica da empresa.

Atkinson (2000, p.36), deixa explícito na sua concepção, um exemplo de informação gerencial contábil afirmando que: “Um exemplo de informação gerencial contábil é o relatório de despesas de uma seção operacional, tal como a seção de padaria de uma mercearia”.

Entende-se com isso que a informação gerencial contábil, deve gerenciar suas informações por setores, ou como é muito falado na linguagem gerencial, por células, sendo mais fácil a detecção de problemas, como também suas devidas soluções, podendo-se extrair todos os custos, gastos e despesas, definindo assim, todo o sistema de custeio, agilizando as decisões.

7.6 Contabilidade Financeira X Contabilidade Gerencial

Dependendo da finalidade das informações extraídas dos demonstrativos contábeis, temos dois tipos de contabilidade, a gerencial e a financeira. O quadro abaixo distingue melhor, contabilidade gerencial de contabilidade financeira:

Quadro 1: Contabilidade Gerencial X Contabilidade Financeira

FATOR	CONTABILIDADE FINANCEIRA	CONTABILIDADE GERENCIAL
Objetivos dos relatórios e seus destinatários	Facilitar a análise financeira dos usuários externos.	Facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisões pelos usuários internos (sócios e gestores).
Espécies e forma dos relatórios	BP, DRE, DLPA (DMPL), DFC e DVA, conforme os moldes legais, elaborados de forma resumida, preocupando-se precipuamente com a entidade como um todo.	Orçamentos, relatórios de desempenho, de custos e outros não rotineiros para facilitar a tomada de decisões, elaborados de forma detalhada, com especificidades de partes da

		entidade, como produtos, departamentos etc. e liberdade quanto à forma de elaboração (obs. 1).
Frequência dos relatórios e seu horizonte temporal	Relatórios anuais, semestrais ou trimestrais, conforme a legislação, com abrangência desse período.	Relatórios produzidos sempre que necessários pela administração, com horizonte temporal variável, que vai desde horas a vários anos.
Enfoque temporal dos valores utilizados	Primariamente históricos (orientação para o passado).	Históricos e esperados (orientação para o futuro). Uso formal de registros históricos e orçamentos.
Bases de mensuração dos dados	Moeda corrente.	Várias bases (moeda corrente, estrangeira – moeda forte, medidas físicas etc.).
Restrições nas informações	Princípios Fundamentais de Contabilidade.	Sem restrições, salvo as determinadas pela própria administração, como custos ou relevância das informações.
Arcabouço técnico e teórico	Ciência Contábil.	Ciência Contábil, Economia, Finanças, Estatística, pesquisa operacional e comportamental etc.
Características da informação	Somente para mensuração financeira e econômica, sendo objetiva (sem viés), verificável, relevante e tempestiva.	Engloba a mensuração física e operacional (processos, tecnologia, fornecedores, competidores etc.). Deve ser relevante e tempestiva, podendo ser subjetiva e possuir menores verificabilidade e precisão, desde que isso não prejudique a qualidade da informação.
Perspectiva dos relatórios	Orientação histórica.	Orientação para o futuro (planejamento, avaliação de desempenho e estabelecimento de metas) e histórica (avaliação de resultados obtidos para orientar a tomada de decisões futura).
Implicações comportamentais	Preocupação em mensurar e comunicar fenômenos econômicos, tendo as considerações comportamentais dos executivos importância secundária.	Preocupação com a influência que as mensurações e os relatórios exercerão sobre o comportamento cotidiano dos gestores.

Dentre as diferenças do quadro 1 se destacam para esse estudo as espécies e forma dos relatórios, porque os relatórios produzidos pela contabilidade financeira são mais técnicos e quase sempre voltados para o fisco, tendo assim um caráter normativo, obedecendo ao modelo exigido pelo governo. Enquanto que na contabilidade gerencial informações, por serem de suma importância para os gestores, tomam forma de relatórios que tem um caráter forte de precisão, por avaliarem a empresa dia-a-dia, haja vista que é deles que os administradores tiram todas as informações para criar seus planos estratégicos.

Outra diferença importante é: A freqüência dos relatórios e seu horizonte temporal, enquanto os relatórios financeiros são produzidos com espaços de tempo pré-definido, um ano, seis meses ou três meses, os relatórios gerenciais são produzidos tempestivamente no momento que se é requisitado, agregando ainda mais valor a informação adquirida para o processo decisório interno.

Claro que as informações dos demonstrativos financeiros podem ser acessadas por qualquer usuário, investidores ou credores, o que traz a grande diferença e que eles são uniformizados, normatizados, possuindo uma estrutura única, haja vista que neles devem conter as informações contábeis que interessam ao governo. Um exemplo disto é a DFC (Demonstração de Fluxo de Caixa), haja vista que muitas empresas brasileiras já faziam este demonstrativo há anos, e a diferença é que antes este instrumento era voltado à gestão, como um diferencial, ou seja, como ferramenta gerencial, pois a informação era interna da empresa, que guardava estes dados ou informações para uso próprio. Contudo, com o advento da Lei Nº 11.638/07, este demonstrativo que era estritamente gerencial, passa a ser elaborado com todas as normatizações do governo, passando a ser mais um demonstrativo financeiro.

7.7 Sistemas de Custos Gerenciais

Segundo (Martins, 2000), o sistema de custos adequado tem como objetivo apurar o custo dos produtos, oferecer a todas as áreas da Organização as informações de custos de sua responsabilidade e propiciar subsídios à administração para a tomada de decisão.

Para melhor entendimento da natureza dos custos, faz-se necessária a distinção entre os seguintes conceitos:

Custos → são sacrifícios que uma empresa tem que arcar para atingir seus objetivos, transformando insumos em bens ou serviços.

Segundo Horngren (1985, p. 47) define custos como: “um sacrifício ou a desistência do uso dos recursos para usá-los em determinado fim”.

Perez Junior et al (1999, p.16) refere-se a custos como sendo: “gastos relativos aos bens e serviços (recursos) consumidos na produção de outros bens e serviços”.

Classificação dos Custos

Os custos classificam-se em três tipos, que são:

1) Quanto à Natureza → classificação que se refere à identificação daquilo que foi consumido na produção. Muitas vezes a nomenclatura se assemelha à utilização para dar nomes a bens e serviços: insumos e materiais, mão-de-obra direta e indireta, manutenção e depreciação de máquinas e equipamentos, combustíveis e lubrificantes.

2) Quanto à identificação do produto → classificação que se refere à maior ou menor facilidade de identificar os custos com os produtos, através de uma medição precisa dos insumos utilizados, de relevância do seu valor ou da apropriação dos gastos por rateio, que podem ser diretos e indiretos.

Custos diretos → correspondem aos custos incorridos na instituição e que tenham possibilidade de identificação com um produto ou departamento. Para Beulke e Bertó (2000, p.35) “Os custos diretos caracterizam-se, pois, pela possibilidade de sua especificação por serviço prestado”.

Custos indiretos → consistem em itens de custos em que não há referência com um produto ou departamento, e a apropriação faz-se com o auxílio de algum critério de rateio. De acordo com Ching (2001, p.17) os custos indiretos: “não podem ser diretamente apropriados a um objeto de custo, senão por meio de rateios estimados e arbitrários”.

3) Quanto à sua variação quantitativa → classificação que se refere ao fato de que os custos podem variar proporcionalmente ao volume produzido ou podem permanecer

constantes, independentemente do volume e são denominados de custos variáveis e custos fixos.

Custos fixos → correspondem aos custos vinculados à infra-estrutura e não se alteram com as mudanças do volume de produção, dentro de determinada capacidade instalada, ou seja, o valor correspondente aos custos de natureza fixa permanece constante, independente de oscilações no volume.

Custos variáveis → correspondem aos insumos inerentes à produção dos serviços, sofrendo variações na mesma proporção do volume de produção.

Para Beulke e Bertó (2000:35):

A discussão do que é fixo ou variável está centrada no grau de variabilidade dos custos quanto ao nível de ocupação e não quanto à sua mutabilidade, determinada pelo ritmo inflacionário, entendimento errôneo que às vezes se tem observado por parte das pessoas não diretamente ligadas ao assunto.

7.8 Métodos de Custeio

7.8.1 Método de Custeio por Absorção

Segundo Crepaldi (2007,p.87) "O custeio representa um elemento essencial das atividades de contabilidade gerencial de uma empresa. O custo trata de estabelecer as despesas usadas por um produto, um grupo de produtos, uma atividade específica ou um conjunto de atividades da empresa"

Seguindo o raciocínio de Crepaldi (2007), O custeio tem como característica principal isolar as despesas inerentes a um produto, grupo de produtos ou atividade, com isso, pode-se obter informações como: Quanto de custo cada produto ou grupo de produto representa dentro do processo produtivo, se algum dos produtos está onerando a linha produtiva e principalmente, calcular a margem de lucro separadamente, sabendo-se onde a empresa deve investir mais ou até mesmo tirar um produto da linha de produção.

O custeio por absorção é o método adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal, sendo válida para apresentação das demonstrações financeiras e para cálculo e pagamento de IR(Imposto de Renda) . Nesse processo de custeio por absorção, apropriam-se todos os custos, fixos e variáveis à produção do período, sendo excluídos os gastos desvinculados da produção fabril.

De acordo com Padoveze (2007, p.345) " Para fazer o custeamento por absorção, para mais de um produto, é necessário adotar critérios de absorção ou rateio dos custos indiretos para os produtos." Os custos indiretos devem ser rateados, ou seja, divididos entre os produtos produzidos na linha de produção, isso no caso antes exposto de custeio por absorção.

Herculano (2006, p.71), detalha os passos para se ter um bom sistema de custeio por absorção afirmando que:

"As vantagens da utilização desse método é que a empresa não precisa ter dois métodos de custeio, um para fins gerenciais e outro para fins de apuração de resultado, para efeito do imposto de renda. A sua utilização é simples e direta e é importante seguir alguns passos como:

- 1 - identificação da ordem de produção selecionada para o objeto de custo;
- 2 - identificação dos custos diretos da ordem de produção;
- 3- identificação dos custos indiretos relacionados com a ordem de produção;
- 4- seleção da base de distribuição para a aplicação de cada conjunto de custos indiretos ao produto;
- 5- determinação da taxa unitária do critério de alocação adotado para aplicação dos custos indiretos à ordem de produção;
- 6- atribuição dos custos ao objeto de custos, pela adição de todos os custos diretos e indiretos."

Sobre as vantagens do custeio por absorção Padoveze (2000) afirma que a mais clara vantagem do custeamento por absorção é o fato de que ele obedece aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as leis tributárias brasileiras e que ainda ele pode trazer menos custos de implementação, já que o mesmo não separa os custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis, facilitando até mesmo o entendimento por parte tanto dos que administram como também por aqueles que se desfrutam dos lucros das empresas, mas sem muito conhecimento nessa área.

Existe aí, o outro lado da moeda, ou seja, tem-se a economia de se fazer um único sistema de custeio, mas perde-se toda a gama de informações úteis para a gestão e para o desenvolvimento da empresa.

7.8.2 Vantagens e Desvantagens Atribuídas ao Custeio por Absorção

Entre as vantagens atribuídas ao custeio por absorção, Garrison e Noreen (2001) comenta que estão na sua ampla aceitação tanto pelos princípios fundamentais de contabilidade para

efeito de auditorias externas como pela legislação fiscal, com o objetivo de avaliar adequadamente os estoques e o custo dos produtos vendidos.

Atkinson, et. al. (2000, p. 373) coloca que em três circunstâncias existem justificativas econômicas para utilização do método de custeio por absorção:

1. em muitos contratos, principalmente, firmados com o setor público, os preços são determinados pelos custos totais mais um *markup*¹;
2. no relacionamento de contrato de longo prazo com cliente para fornecimento de bens e/ou serviços. Pois o custeio por absorção incorpora todos os recursos de atividade, sendo relevantes para as decisões de preço e,
3. utilizado para estabelecimento do preço-meta, ou seja, o preço é estabelecido sobre os custos totais mais um *markup*, sendo que o preço real praticado, flutuaria em torno do preço-meta, conforme a variação da demanda.

Para Garrison e Noreen (2001, p.205) o problema fundamental do custeio por absorção é que os custos indiretos fixos de fabricação parecem variáveis em relação ao número de unidades vendidas. Essa percepção errônea de que os custos unitários do produto por absorção são variáveis pode levar os gestores a ter problemas gerenciais, incluindo decisões inadequadas de determinação de preço e de deixar de fabricar produtos que na verdade são lucrativos.

7.8.3 Método de Custeio Variável

Para Crepaldi (2007) o Custeio variável, também conhecido como custeio direto, é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção de período, apenas os custos variáveis incorridos.

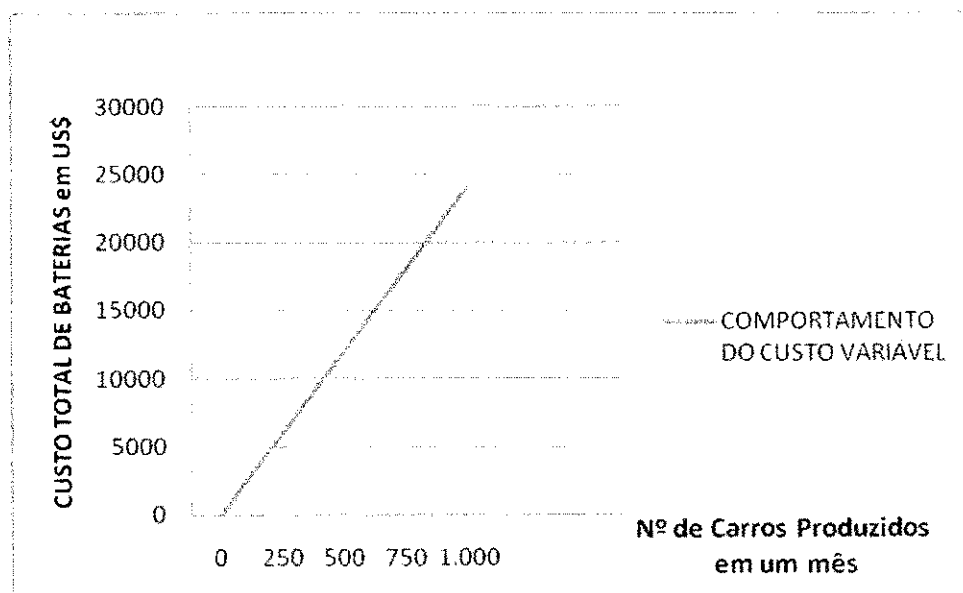
No método de custeio variável, não se leva em conta os custo fixos, que são tidos como despesas sendo encerradas no resultado do período. É feita uma separação dos gastos, entre gastos fixos e gastos variáveis, e devido a isto se precisa de uma contabilidade muito bem feita, onde se possua um bom plano de contas que deixe claramente separados os custos fixos e variáveis.

Já no entendimento de Padoveze (2007), fica claro que custeio direto ou variável não integra aos produtos, e aos inventários, o valor dos custos fixos e indiretos.

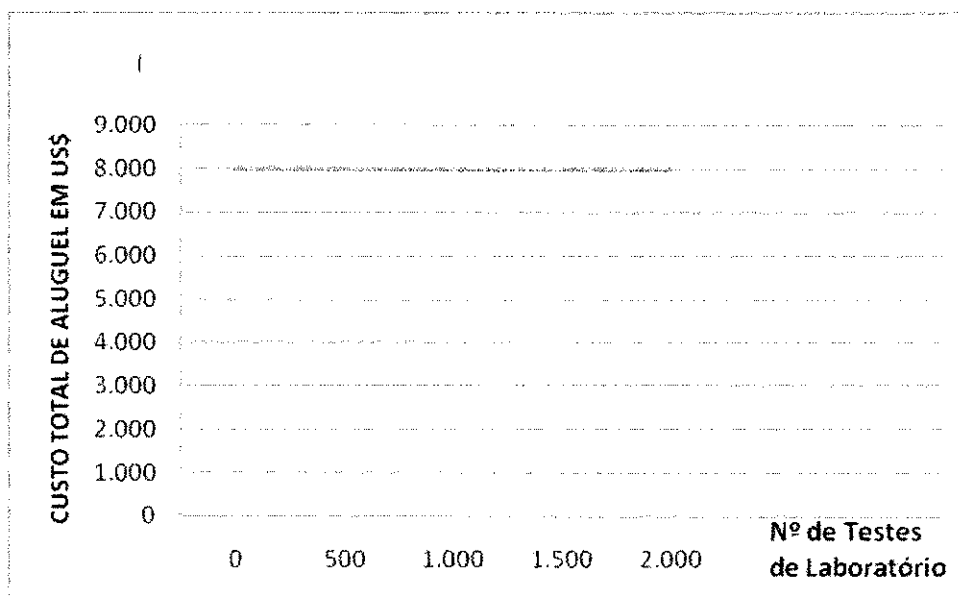
“Para fins de planejamento, um administrador deve ser capaz de prever qual dos dois resultados acontecerá; e se espera que um custo varie, o administrador também precisa ser capaz de estimar por quanto ele variará. Para ajudar a fazer tais distinções, os custos são geralmente classificados como variáveis ou como fixos”. (GARRISON , 2007, p. 37)

O comportamento dos custos de uma empresa é uma resposta de variação do nível de atividade. À proporção que o nível de atividade aumenta ou se reduz um custo específico também aumenta ou diminui, neste caso a denominação de custo fixo. Se o custo é variável, o custo total sobe ou desce quando o nível de atividade eleva ou cai. Quanto maior a produção, maiores são os custos incorridos de produção. A empresa tem a obrigação de produzir cada vez mais, mas com o cuidado de evitar que os custos aumentem desproporcional à produção, causando assim um declínio na produção. O quadro 2, que representa a variação do custo total de baterias para a Saturn, em função da quantidade de carros produzidos em um mês, ilustra o conceito de custo variável.

QUADRO 2: Comportamento do custo Variável



Fonte: Adaptado de (Garrison, 2007)

QUADRO 3: Comportamento do Custo Fixo

Fonte: Adaptado de (Garrison, 2007)

“Para planejar e controlar custos variáveis um administrador deve estar bem familiarizado com as diversas bases de atividade da organização. As pessoas às vezes acham que, se um custo não varia com a produção ou com as vendas, então não é um custo variável. Isto não é correto. Como é sugerido pela lista de bases mencionadas, os custos são causados por muitas atividades diferentes dentro de uma organização.”(Garrison 2007, p. 153).

É compreensível que um custo é variável em relação a uma base de atividade, também conhecida como fator gerador de custos. As horas de mão – de – obra direta, horas de uso de máquinas, unidades produzidas e unidades vendidas, o número de quilômetros percorridos por um vendedor, o número de leitos ocupados num hospital, entre outros são exemplos de fatores geradores de custos.

“O número e o tipo de custos variáveis numa organização dependem em grande parte, da estrutura e das finalidades da organização. Uma empresa concessionária de serviços de utilidades públicas, como a Florida Power and Light, com substanciais investimentos em equipamentos, tenderá a ter poucos custos variáveis. A maior parte de seus custos está associada à sua usina, e esses custos tenderão a ser insensíveis a variações dos níveis de serviços fornecidos. Uma empresa industrial como a Black and Decker, ao contrário, tenderá a apresentar muitos custos variáveis, esses custos estarão associados à fabricação e à distribuição de seus produtos aos clientes”. (Garrison 2007, p. 154)

A quantidade de custos variáveis de uma empresa está associada ao tipo de atividade que esta desenvolve. Quando se diz que um custo é variável é porque ele varia em função do volume de bens e serviços produzidos pela organização. Uma empresa industrial, devido às atividades de fabricação e distribuição de produtos, tenderá a apresentar muitos custos variáveis e numa empresa comercial o número de custos variáveis bem mais baixo.

O mesmo dilema vivido entre contabilidade financeira e contabilidade gerencial, é o que existe entre custeio por absorção e custeio variável, sendo o primeiro exigido pelos princípios fundamentais de contabilidade e o segundo, sendo utilizado internamente como ferramenta gerencial.

Uma das principais vantagens que se pode ver ao analisar o custeio variável, é que os autores dispõem sobre elas em suas literaturas é a produção de informações para a tomada de decisão gerencial. Com o custeio variável tem-se a possibilidade de saber a margem de contribuição (MC) que cada produto tem dentro do processo produtivo, sendo a MC calculada pelo preço de venda do produto menos o custo do mesmo. Com isso podem-se tomar várias decisões importantes para o destino da empresa, como: Estocar ou não, produzir ou reduzir a produção, eliminar ou não um produto da linha de produção, etc.

QUADRO 4

Característica / Método de custeio	Custeio por absorção ou tradicional	Custeio direto ou variável
Conceito	Método de custeio que incorpora aos produtos e serviços todos os custos de produção.	Método de custeio que incorpora aos produtos e serviços somente os custos variáveis.
Utilização pela contabilidade	Uso oficial	Uso gerencial
Finalidade	Atender a legislação tributária e societária, apurar o custo dos produtos e dos departamentos.	Serve como ferramenta para tomada de decisões gerenciais.
Tratamento dado aos custos e despesas	Despesas separadas dos custos e apropriadas diretamente ao resultado do exercício.	Despesas e custos variáveis são alocados aos produtos e os custos fixos são considerados despesas do período.

Fonte: Adaptado de Soares, Leal e Souza. Métodos de custeio utilizados pelas indústrias de cerâmica, 2005.

Esse quadro expõe de forma resumida e inteligente as principais características que diferem o sistema de custeio por absorção ou tradicional, do sistema de custeio direto ou variável, vindo a figurar todos os conceitos e citações vistas anteriormente.

7.8.4 Vantagens e Desvantagens do Custeio Variável

Vantagens

- A distinção entre custos variáveis e fixos permite levar em conta variações no volume de produção e de usar as técnicas do ponto de equilíbrio e orçamento flexível.
- O cálculo do lucro líquido pode ser mais rápido.
- Decisão rápida nos casos seguintes: parar atividades que não estão dando lucro; fixar preços de venda para encomendas especiais (volume maior com preço menor)

por unidade); uso de recursos de produção escassos; fazer, comprar ou alugar um produto.

Desvantagens

- É difícil e arbitrária a distinção entre custos variáveis e fixos e a divisão dos custos semivariáveis ou semifixos entre seus componentes fixos e variáveis;
- À medida que a produção fica cada vez mais intensiva em capital (automatização) a parte fixa dos custos cresce. No entanto, o custeio direto só tem sentido se a parte variável for maior ou significativa em relação à parte fixa (ou indireta).

7.9 Custo, Volume e Lucro

As empresas necessitam ter um conhecimento de quanto o custo ou mesmo o volume de vendas de uma organização influenciam no lucro da mesma. Nem sempre vender muito significa lucratividade maior, existem outras variáveis que podem comprometer o nível de lucro de uma determinada empresa.

Sobre custo, volume e lucro Garrison (2007, p.190) dispõe:

Como a análise CVL ajuda os administradores a entender as inter-relações de custos, volume e lucro, ela é uma ferramenta vital na maioria das decisões. Essas decisões incluem: que produtos e serviços se devem oferecer, que política de preços se deve adotar, que estratégia de marketing se deve empregar, e qual deve ser a estrutura básica de custos

A análise da relação entre custos, volume e lucro, (CVL) que fundamenta-se no conhecimento de como o lucro reage a preços, custos e volume de vendas, pode ser utilizado para responder algumas questões inerentes e se concentrar nas interações de cinco elementos:

- *O preço dos produtos
- *O volume
- *Os custos variáveis unitários
- *Os custos fixos totais
- *Compostos de produtos vendidos

A relação CVL explica como variações do nível de atividade afetam a margem de contribuição e o lucro operacional líquido, identificando o volume de equilíbrio da empresa, sua margem de segurança e as tendências decorrentes das alterações de preço, custo e volume. A apresentação das relações entre receita, custo e lucro pode ser efetuada em forma gráfica, como um instrumento útil para compreender de que modo e em que intensidade os custos e lucros reagem a variações do volume de vendas.

Horngren (2000), dispõe sobre análise do custo-volume-lucro, quando diz: A análise de custo-volume-lucro,(CVL) propicia uma ampla visão financeira do processo de planejamento, ela examina o comportamento das receitas totais, dos custos totais e do lucro, à medida que ocorre uma mudança no nível de atividade, no preço de venda ou nos custos fixos. Normalmente os gerentes utilizam o CVL como uma ferramenta para auxiliá-los a solucionar questões do tipo: Em quanto seriam afetados os custos e as receitas se vendêssemos 1.000 unidades a mais? Se aumentássemos ou diminuíssemos o preço de venda? Se expandíssemos o negócio para mercados no exterior? O CVL foi desenvolvido com o intuito de simplificar as hipóteses sobre os padrões de comportamento do custo e da receita.

Toda ação tem uma reação, principalmente quando se fala em mercado consumidor, em lucro e em expansão de negócio, pois existem fatores que podem alterá-los do dia para a noite, por isso a importância de se imaginar e retratar cenários na estratégia de gestão com o intuito de justamente prever e se antecipar aos problemas e de avançar quando estiver diante da percepção de boas oportunidades.

7.10 Ponto de Equilíbrio

Segundo Santos (2006) apud Zorzal (2007) o equilíbrio entre receitas de vendas e custos, torna-se indispensável como instrumento no processo de decisão gerencial. Um dos fatores para o sucesso financeiro de uma empresa está diretamente condicionado à existência da melhor informação gerencial.

Para Zorzal (2007), "o ponto de equilíbrio será obtido quando o total dos ganhos marginais, que é a somatória de todos os produtos comercializados, equivalerem ao custo estrutural fixo do mesmo período de tempo objeto de análise".

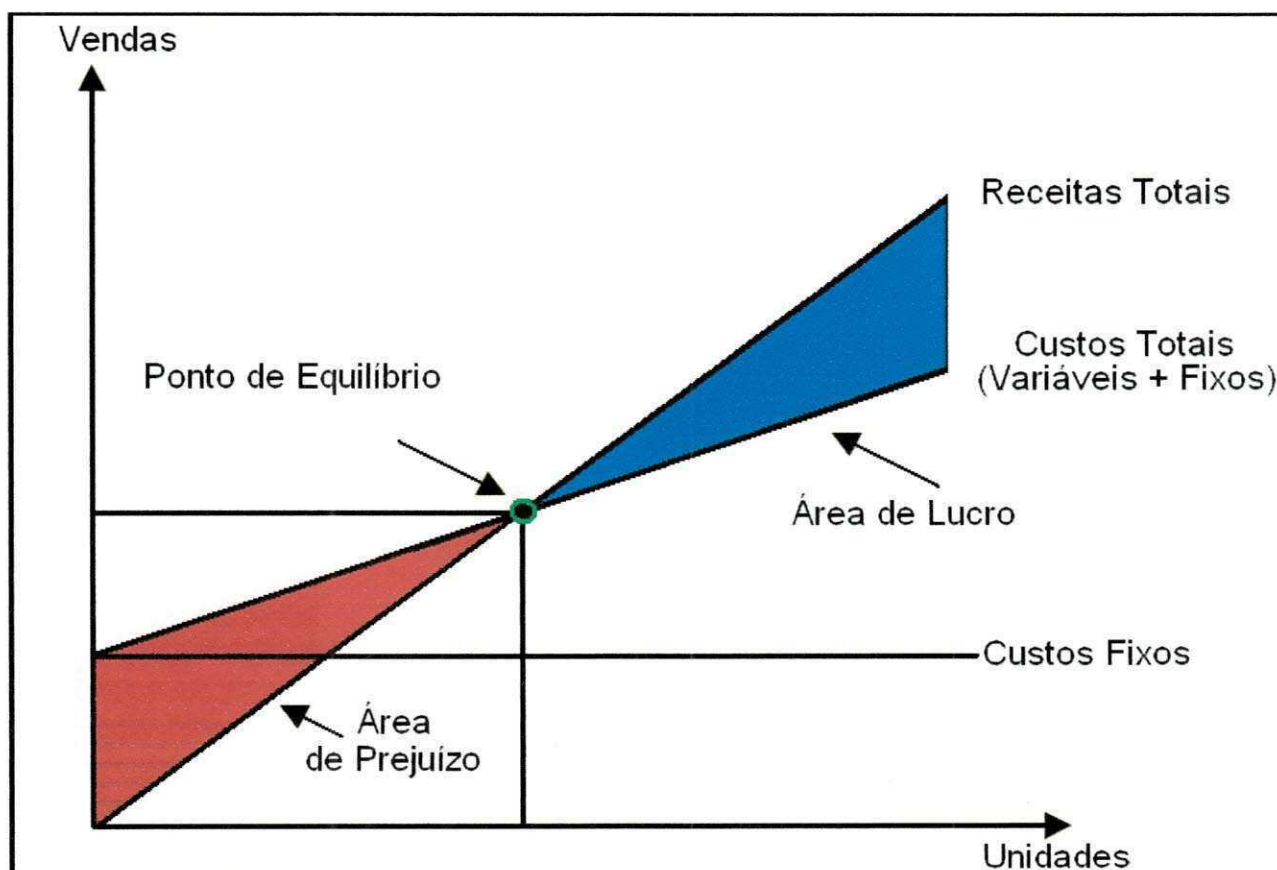
Atkinson et al. (2000) diz que o ponto de equilíbrio representa o momento da produção no qual são cobertos os custos dos recursos comprometidos, pelos lucros auferidos na

produção e vendas de bens e serviços. O autor deixa claro que Ponto de equilíbrio é o nível em que o volume de vendas cobre os custos fixos comprometidos.

Na concepção de Dutra apud Zorzal (2007), o ponto de equilíbrio, a empresa está produzindo o suficiente para gerar receita que se iguala ao custo, ou seja, a empresa não está tendo lucro nem prejuízo quando está operando em um nível de produção igual ao seu ponto de equilíbrio, porque ela está gerando recursos suficientes para remunerar os seus fatores de produção. Este ponto indica o mínimo de receita gerada pela produção para que a empresa não sofra prejuízo, sendo também denominado de ponto de ruptura, ponto de nivelamento, ponto crítico ou ponto de quebra.

Contudo, percebe-se que o ponto de Equilíbrio representa um fator interessante a ser levantado no processo de gestão, já que através dele a empresa pode traçar seus planos estratégicos de gerenciamento, sendo o mesmo representado pelo marco que divide o momento em que a empresa cobriu seus custos e passou a ter lucro, já que antes dele se encontrava em déficit.

Figura 1:

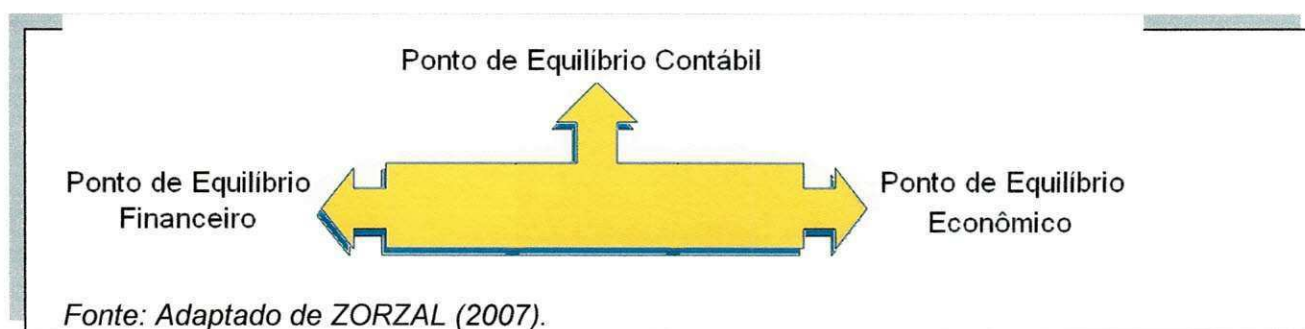


Fonte: Adaptado de ZORZAL (2007).

O gráfico acima mostra fielmente o que representa o ponto de equilíbrio (PE), demonstrando que até certo ponto das unidades vendidas à empresa encontrasse em prejuízo (vermelho), ao chegar ao seu ponto de equilíbrio (verde), encontrasse neutra, ou seja, nem auferiu lucro e nem prejuízo, já a parte azul do gráfico representa o lucro que a empresa passará a ter após o PE.

7.10.1 Tipos de Ponto de Equilíbrio

FIGURA 2: Tipos de ponto de equilíbrio



7.10.1.1 Ponto de Equilíbrio Contábil

Sobre o ponto de equilíbrio contábil, Perez apud Zorzal (2007) descreve que o mesmo define a quantidade de unidades que se deve produzir e vender. Para definir essa quantidade divide-se o gasto fixo total (custo fixo) pela margem de contribuição unitária (diferença entre o preço de venda e o gasto variável). A divisão do custo fixo pela margem de contribuição unitária demonstra a quantidade de produtos que devem ser fabricados e vendidos para cobrir os custos fixos.

A fórmula para calcular o PEC, é:

FIGURA 3:

$$PEC = \frac{\text{CUSTOS FIXOS}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

7.10.2 Ponto de Equilíbrio Financeiro

Martins apud Zorzal (2007), descreve que dentro dos custos e despesas fixos registrados no período podem também estar incluídos custos e despesas que não representam saída de caixa, como é o caso da depreciação. Neste caso, os custos e despesas identificados como não desembolsáveis, isto é, que não representam saída de caixa devem ser excluídos para se determinar o ponto de equilíbrio financeiro.

FIGURA 4 :

$$PEC = \frac{\text{Custos Fixos- Depreciação + Dívidas do Período}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

7.10.3 Ponto de Equilíbrio Econômico

Na opinião de Martins (2000) apud Zorzal (2007) o ponto de equilíbrio de uma empresa será obtido quando a soma das margens de contribuição totalizar o montante suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixos; este é o ponto em que contabilmente não haveria lucro ou prejuízo (supondo produção igual à venda), logo, este é o ponto de equilíbrio contábil. Mas um resultado contábil nulo significa que, economicamente, a empresa está perdendo (pelo menos juros sobre capital próprio), voltando ao conceito de custo de oportunidade. Portanto, o ponto de equilíbrio econômico será atingido quando a remuneração do capital aplicado atingir a rentabilidade desejada, cujo verdadeiro lucro da atividade será obtido quando contabilmente o resultado for superior ao retorno esperado.

FIGURA 5

$$PEC = \frac{\text{Custos Fixos + Lucro Desejado}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

7.11 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Para Martins (1996), a margem de contribuição unitária representa a diferença entre a receita obtida com determinado produto e os custos e despesas que podem ser diretamente relacionados a este produto, sem que sejam necessários procedimentos de rateio, ou seja, simboliza o que sobra para cobrir custos e despesas que não estão ligados diretamente ao produto.

Segundo Padoveze (2007) “Representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade de produto. Significa que em cada unidade vendida a empresa lucrará determinado valor”.

A margem de contribuição unitária obtida por cada um dos produtos fabricados em uma empresa, multiplicada pelas quantidades de produtos vendidos, indica a margem de contribuição total, sendo que desse valor serão deduzidos os custos fixos, apurando-se então o resultado, que poderá ser lucro ou prejuízo (MARTINS, 1996).

Para se ter uma margem de contribuição corretamente calculada é necessário que a contabilidade tenha um bom plano de contas que explicita o que representa custos e despesas fixas ou variáveis, de modo a deixar este cálculo mais simples, que pode ser usado como informação importante na gestão gerencial da empresa.

Nos dias de hoje é praticamente impossível se falar de custos em administração e gestão, sem que se relate e estude profundamente os ensinamentos da contabilidade gerencial e controladoria, que são a base para se ter o controle total da empresa, através das informações que elas geram.

8 ANÁLISES DE DADOS

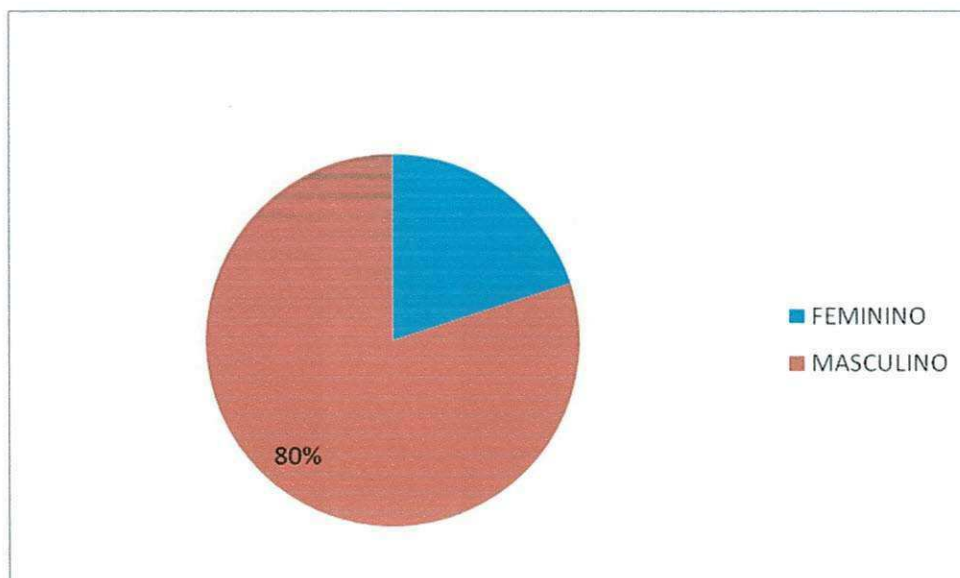
Uma empresa sem um controle sob o gerenciamento contábil trabalha observando as turbulências do mercado, e quem não se organiza burocraticamente se torna vulnerável às suas oscilações, gastando mais tempo e dinheiro em problemas que poderiam ser antecipados.

No entanto, através de visitas in loco, o que se percebe na cidade de Sousa/PB, é que nas micro e pequenas empresas do setor farmacêutico, o gerenciamento contábil ainda é uma realidade distante por parte do empresariado local, fazendo com que seus pequenos problemas gerenciais se tornem complexos e dispendiosos no fator tempo e dinheiro.

Nesse sentido, a gerência contábil pode ser usada como uma excelente saída para otimização dos custos, fator que ainda se mostra desorganizado nos estabelecimentos farmacêuticos da cidade de Sousa/PB, mas que o pequeno e micro empresário têm que ficar atento e analisar as tendências de mercado e se preparar para possíveis ameaças e oportunidades.

A presente pesquisa buscou com isso, analisar os dados que refletem alguns aspectos do mercado farmacêutico local, de forma que possamos traçar um diagnóstico da situação atual desse segmento. .

GRÁFICO 1: Sexo dos gestores

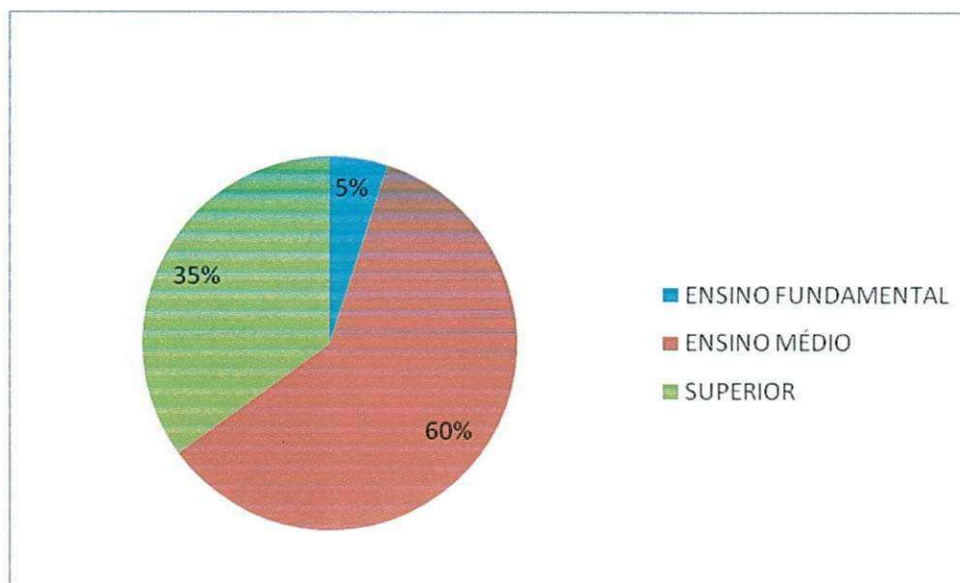


Fonte: entrevista da pesquisa, 2008.

A figura demonstra que 80% do empresariado local do setor fármaceutico é composto por pessoas do gênero masculino, representando uma parcela significativa do poder de

decisão. Enquanto apenas 20% é formada por mulheres, refletindo assim ainda uma certa timidez com relação à participação feminina na gestão de empresas do setor.

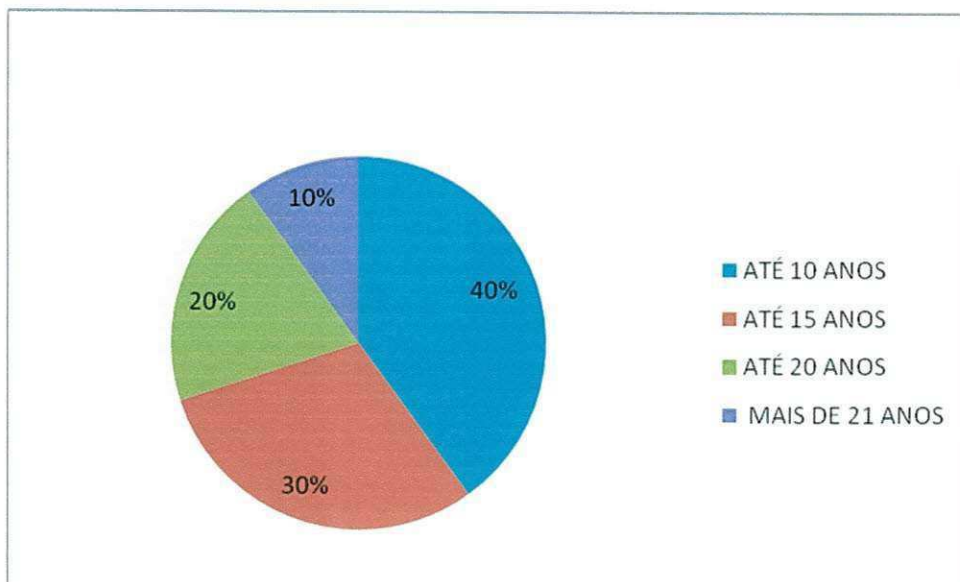
GRÁFICO 2: Escolaridade dos gestores



Fonte: entrevista da pesquisa, 2008.

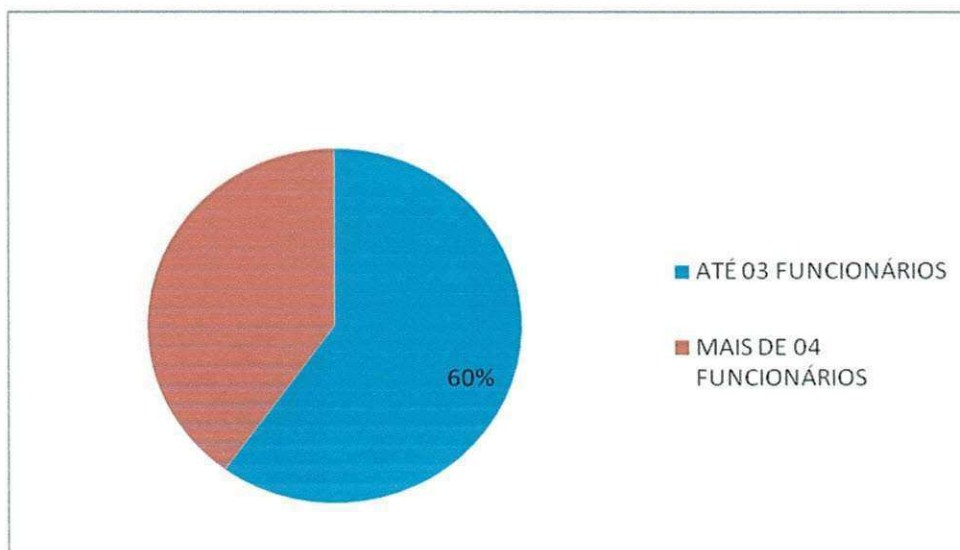
Outro fator apontado na pesquisa indica o nível de escolaridade dos proprietários de farmácias, em que 60% do empresariado se apresenta apenas com o ensino médio, enquanto 35% possuem nível superior, lembrando que dos 35% que possuem ensino superior, nenhum deles possui formação superior na área de gerenciamento de empresas, seja em contabilidade ou administração ou cursos afins e 5% tem nível fundamental. Isso pode justificar a falta de preparo para a busca de novas soluções contábeis gerenciais e a resistência em se adaptar a outras formas de gestão mais flexíveis ao mercado.

O novo sistema de mercado exige cada vez mais preparação e estudo sobre variáveis e riscos econômicos e financeiros. Para acompanhar determinados avanços se faz necessário que as empresas contratem cada vez mais profissionais qualificados, para suprir certas carências, das quais o empresariado em foco não está apto a desempenhar por falta de conhecimento técnico-teórico.

GRÁFICO 3: Tempo de existência da Farmácia

Fonte: entrevista da pesquisa, 2008.

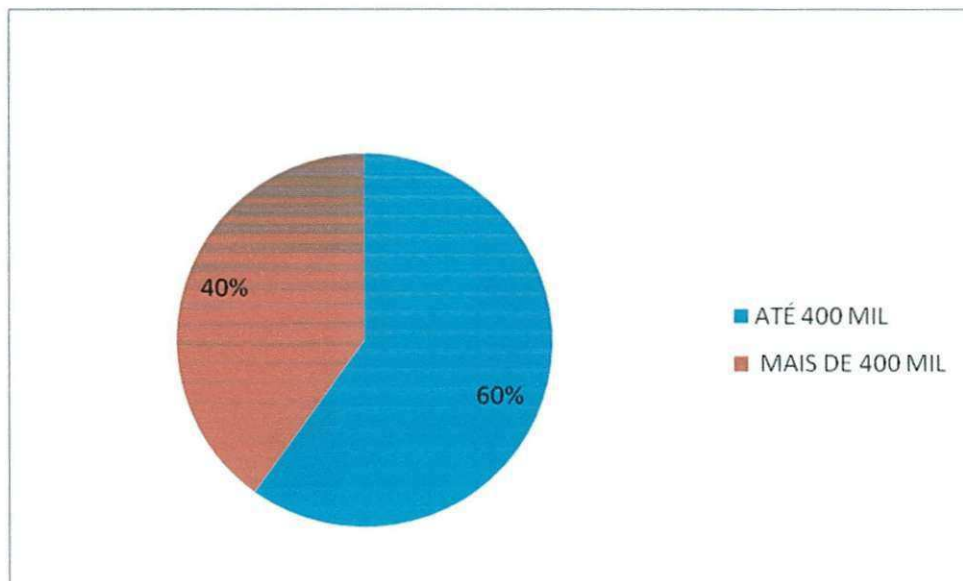
Quanto ao tempo de existência, a pesquisa relata que o mercado farmacêutico local é composto, na sua maioria, por estabelecimentos que estão no mercado à no máximo, 10 anos, em que apenas 30% estão com cerca de 15 anos, 20% com até 20 anos e apenas 10% permanecem há mais de 21 anos. Isso reflete o crescimento crescente da concorrência com o passar do tempo e a expansão dos novos empreendimentos.

GRÁFICO 4: Número de Funcionários

Fonte: entrevista da pesquisa, 2008.

O número de funcionários nos estabelecimentos farmacêuticos de Sousa/PB, demonstra a proporção do seu tamanho, ou seja, 60% das farmácias entrevistadas possuem no máximo 03 funcionários trabalhando. Só 40% das empresas possuem mais de 04 empregados em atividade. Refletindo com isso, o aspecto da sobregarga de trabalho e comprometimento na qualidade dos serviços, observando-se a demanda de clientes.

GRÁFICO 5: Faturamento médio anual



Fonte: entrevista da pesquisa, 2008.

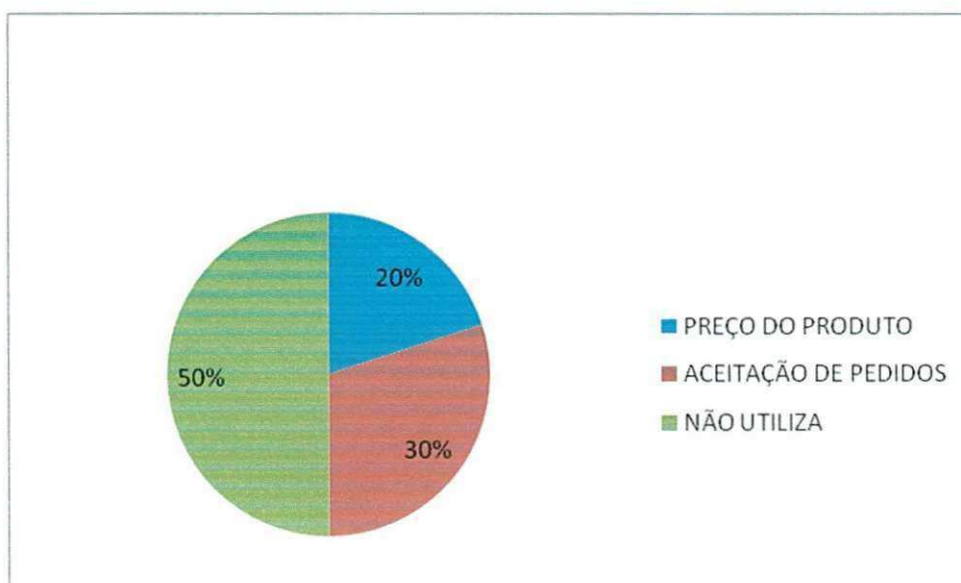
Analisando o faturamento das empresas pesquisadas, detectou-se que 60% dos estabelecimentos, declararam possuir uma receita menor que 400 mil reais por ano, enquanto 40% disseram ultrapassar esse valor, porém não ultrapassando 1 milhão de reais. Tais dados, mostram algumas disparidades encontradas no comércio local, que pode ser compreendida a partir de algumas variáveis que envolvem o processo de organização e relação com o cliente, as quais estão inseridas no processo de gerenciamento da mesma. Em sua maioria são classificadas como micro empresas que aderiram ao SIMPLES.

Buscando identificar a percepção dos gestores sobre as práticas de Contabilidade Gerencial, foram formuladas algumas indagações sobre o referido tema.

Verificou-se que a tomada de decisão do estabelecimento farmacêutico em 100% é dos proprietários, refletindo a falta de um profissional com conhecimentos apropriados para gerenciar a empresa.

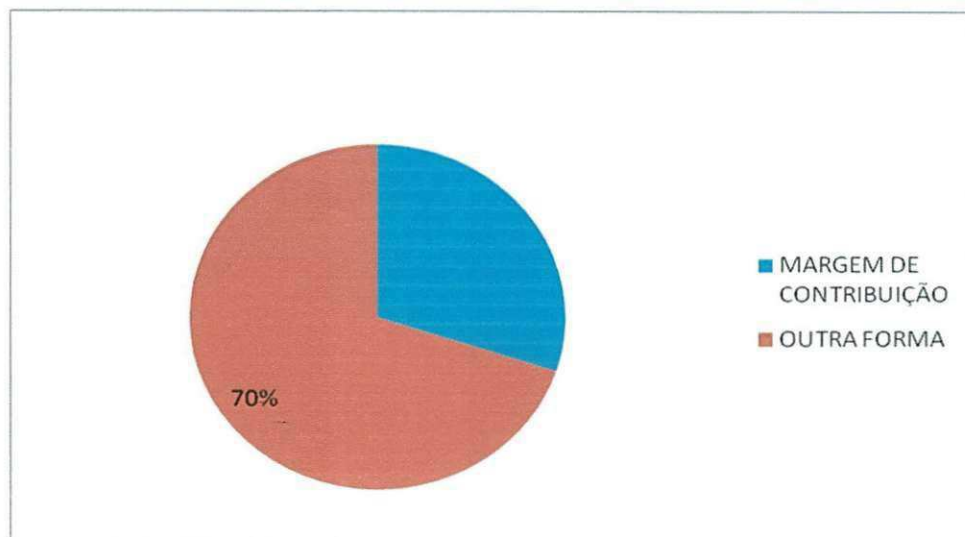
As micro e pequenas empresas do setor farmacêutico da cidade de Sousa/PB apresentam um panorama gerencial com algumas peculiaridades que demonstram certa precocidade e inexperiência por parte dos seus gestores, tais aspectos podem ser analisados a partir do demonstrativo produzido na pesquisa. Alguns dados merecem atenção para compreendermos melhor o perfil do empresariado farmacêutico de Sousa-PB.

GRÁFICO 6: APLICAÇÕES GERENCIAIS UTILIZADAS COMO DADOS DE CUSTOS



Fonte: entrevista da pesquisa, 2008.

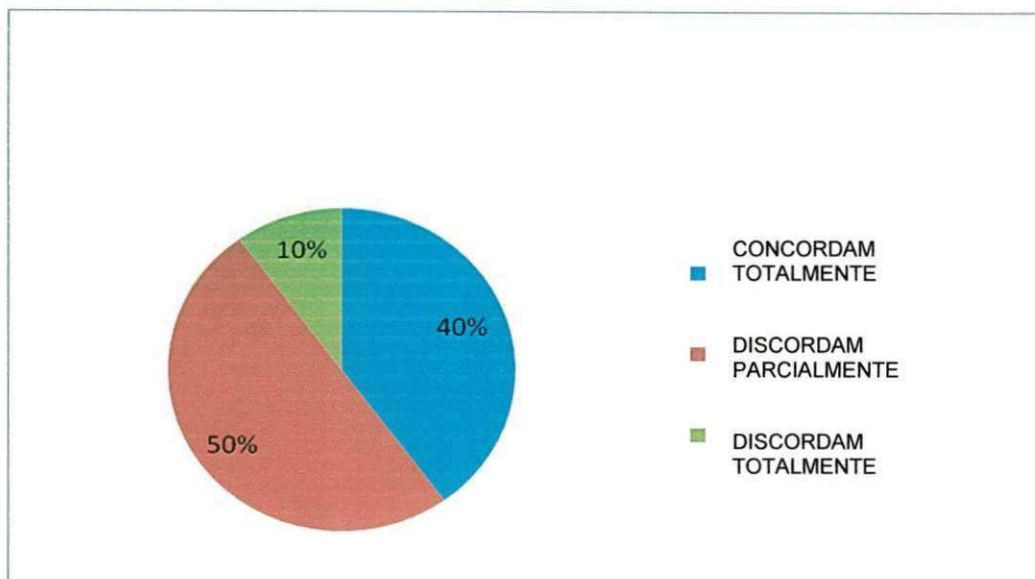
Quando pesquisado sobre as aplicações gerenciais utilizadas como Dados de custos, 50% do empresariado não utilizam esse tipo de procedimento, enquanto 30% usam a forma de Aceitação de pedidos, ou seja procuram efetuar pedidos todos os dias de acordo com a necessidade, quando detectam que está faltando algum produto, efetuam o pedido e no outro dia o produto é colocado no estoque e 20% optam pelo preço do produto, ou seja, procuram comprar àqueles fornecedores que têm menor preço. Isso significa dizer que existe uma lacuna a ser preenchida através de uma difusão de conhecimentos que pode ser desenvolvida pelo profissional contábil, buscando com isso suprir uma deficiência gerada pela falta de informação.

GRÁFICO 7: Cálculo do preço de venda

Fonte: entrevista da pesquisa, 2008.

Para o cálculo do preço de venda do produto, o gráfico 7 revela que 70% dos entrevistados afirmaram usar outras formas de cálculo, entre as mais citadas destaca-se o preço tabelado. Já 30%, baseiam-se na margem de contribuição, nesse aspecto, nota-se o predomínio da busca de um valor uniforme, restrito a uma tabela distribuída entre esses gestores, os quais aproximam as margens de lucro e preços praticados no comércio local. Nesse sentido, torna-se difícil uma informação precisa sobre a prática de algum controle de contabilidade gerencial que seja desenvolvido por essa rede de estabelecimentos, de forma que esse tipo de procedimento prejudica a elaboração mais sistêmica de uma planilha de preços que possa atuar de forma mais competitiva nesse mercado, pois eles desconhecem esse tipo gerenciamento de custos.

Nesse sentido, a maioria vê a necessidade de mudar suas técnicas no intuito de se sobressair diante das outras, mas acomoda-se na rotina burocrática que já utiliza há algum tempo, deixando sempre para depois algo que possa contribuir no melhoramento do gerenciamento das empresas do segmento farmacêutico.

GRÁFICO 8: O contador pode auxiliar no processo gerencial

Fonte: entrevista da pesquisa, 2008.

Sobre a possibilidade do contador responsável pela escrituração contábil da empresa auxiliar no processo de decisão, detecta-se um acentuado grau de rejeição que chega a 50%, enquanto 40% concordam totalmente e 10% discordam totalmente. Esses dados possibilitam analisar até que ponto chega a falta de informação e atraso no que se refere a rotinas contábeis gerenciais no setor farmacêutico local, que muito embora, apresente-se com uma receita positiva, ainda tem muito o que avançar no processo de modernização de seus estabelecimentos. Os mesmos desconhecem que adquirindo conhecimento a respeito de práticas gerenciais, localização, divulgação, promoções entre outras podem alavancar consideravelmente seus estabelecimentos. Na maioria dos casos os gestores não tem idéia do que seja práticas gerenciais, ou mesmo imaginam que as mesmas só são utilizadas em empresas de grande porte localizadas em grandes regiões.

Na maior parte dos entrevistados percebeu-se que os devidos contadores não se pronunciam com relação a esse ponto de tamanha importância, não buscam dispor de informações ou sugestões para o aprimoramento do estabelecimento de uma forma geral, mostrando que a visão do contador no referido município, na maioria dos casos, é de apenas escriturar e não como importante fonte de subsídios para a tomada de decisão dos gestores, agravado pelo contexto de ser micro-empresas com regimes diferenciados de Tributação e exigências de contabilização.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A falta de informação, muitas vezes não se mostra como uma opção dos pequenos empresários, ou seja, talvez eles não tenham oportunidade de aprender e ter acesso a informações básicas de contabilidade e administração para poder criar ou mesmo adaptar um modelo de gestão adequado ao seu empreendimento, como também devido à sua cultura, onde muitas vezes investimentos em pesquisa de mercado, análise de estoques são tidas como despesas e que devem ser evitadas.

O presente trabalho identificou a falta de conhecimento do empresariado do setor farmacêutico sobre os procedimentos que envolvem a contabilidade gerencial, bem como a falta de interesse em se adaptar novas práticas administrativas. Tais circunstâncias decorrem da falta de instrução dos seus gestores, que na sua maioria são os próprios donos dos estabelecimentos. O trabalho concluiu também que os a maior parte dos gestores não têm percepção do que sejam práticas de contabilidade gerencial, e vêem em si mesmo profundos conhecedores com relação ao gerenciamento de suas empresas, haja vista a sua experiência profissional adquirida ao longo dos anos no mercado.

No sentido de buscar uma adesão, por parte do empresariado local, para o uso da contabilidade gerencial, uma alternativa seria a realização de palestras e seminários que relatem a importância da sua aplicabilidade e a otimização dos resultados administrativos-contábeis, refletidos na eficiência e dinamização dos serviços. Determinados eventos, poderiam ser realizados com a parceria de instituições como UFCG, SEBRAE e Câmara dos Dirigentes Lojistas de Sousa e do Conselho Regional de contabilidade. Uma proposta para a conscientização do empresariado do setor farmacêutico local seria a exemplificar através de Estudos de casos, mostrando os resultados dos estabelecimentos que usam tais procedimentos.

Já que se trata de empreendimentos farmacêuticos, podemos dizer que a contabilidade gerencial cuidará totalmente da saúde dessas empresas, protegendo-as de problemas de curto e longo prazo, fazendo com que estas se beneficiem com os subsídios oferecidos pelos procedimentos contábeis que lhes são disponibilizados.

Se cada empresário entrevistado nesta pesquisa, mesmo de pequeno porte, tivesse a oportunidade de conhecer alguns conceitos de gestão e de contabilidade gerencial, com certeza seria uma grande chance de aprendizado, pois a mudança para um novo contexto de gerenciamento contábil abriria algumas portas e se desenvolveria novos conceitos.

Assim, o contador é a ponte não só para o desenvolvimento da escritura contábil como também um norteador de uma rotina burocrática dinâmica e moderna que visa facilitar a vida da empresa e do empresário, dentro de uma economia de mercado, onde o alvo é praticidade e satisfação do cliente.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Management Accounting**. New Jersey: Prentice Hall Inc. 1995.

ATKINSON, A. A. et al., **Contabilidade gerencial**, São Paulo: Atlas, 2000.

Análise de Desempenho Farmacêutico. Disponível em http://www.febrafarma.org.br/arqs_enviados/estudos/miolo_estudo5.pdf 07 de setembro de 2008.

BRASIL. Leis e Decretos. Disponível em <http://www.brasil.gov.br>. Acesso em 20 de setembro de 2008.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Lei das Sociedades por Ações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial Teoria e Prática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas.2004.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade Gerencial**/ Charles T. Horngren, Gary L. Sunden, William O. Stratton; traduzido para o português por Elias Pereira. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G., DATAR, S. M. **Contabilidade de Custos**. 9.ed. Rio de Janeiro:LTC,2000.

HERCULANO, H. de A., **Contabilidade Gerencial**: Dissertação (Mestrado); A Função da Contabilidade Gerencial na Eficiência Interna das Empresas – O Uso da Informação de Custos Nos Acertos das Decisões de Negócios: um estudo de caso em uma empresa industrial de embalagem de plásticos flexíveis na Paraíba. João Pessoa, 2006.

História da Indústria Farmacêutica no Brasil. Disponível em <<http://www.sincamesp.com.br/pg.asp?txt=HIFB>> Acesso em 07 de setembro de 2008.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, G. A.; LINTZ A. **Guia para Elaboração de Monografias e Trabalhos de Conclusão de Curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em Sistema de Informação Contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, C. L. O Paradoxo da Utilização do Método de Custeio: Custeio Variável por Absorção. **Revista CRC-SP**, ano 4, n. 12, p. 42-58, jun. 2000.

RAY, H. Garrison, Eric W. e Noreen, Peter C. Brewer. **Contabilidade Gerencial**; tradução e revisão técnica Antonio Zoratto Sanvicente. 11ª. Ed – Rio de Janeiro: LTC, 2007.

ZORZAL, Edmar José. Considerações Acerca do Ponto de Equilíbrio como Ferramenta Gerencial, 2007. Disponível em < <http://www.novomilenio.br/foco>>. Acesso em 20 de outubro de 2008.

APÊNDICE

**O USO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: um estudo de caso nas
micro e pequenas empresas do setor farmacêutico na cidade de Sousa-pb**

ROTEIRO DE ENTREVISTAS

1. Sexo: F () M ()
2. Faixa etária:
 - () 18 – 25
 - () 26 – 33
 - () 34 – 41
 - () 42 – 49
3. Função:
 - () Proprietário
 - () Gerente
4. Grau de Escolaridade:
 - () 1º grau incompleto
 - () 1º grau completo
 - () 2º grau incompleto
 - () 2º grau completo
 - () Superior
5. Tempo de existência da empresa:
 - () 01 - 05 anos
 - () 06 – 10 anos
 - () 11 – 15 anos
 - () 16 – 20 anos
 - () 21 anos ou mais
6. Número de Funcionários: _____
7. Faturamento médio anual: _____
8. Porte da empresa de acordo com a Lei nº 9.317/96 (SIMPLES): _____

PARTE 2 – IDENTIFICAÇÃO DA PERCEPÇÃO DOS GESTORES SOBRE AS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

1. Quais das aplicações gerenciais são utilizados dados de custos?

Preço do produto	
Aceitação de pedidos	
Avaliação de estoques	
Outro, qual?	
Não utiliza	

Observações: _____

2. Para o cálculo do preço de venda do produto quais medidas são utilizadas?

Margem de contribuição	
Análise custo volume lucro ou ponto de equilíbrio.	
Outro, qual?	
Não utiliza	

Observações: _____

3. Você pode afirmar, de acordo com sua percepção ou experiência, que o uso de ferramentas, métodos ou sistemas gerenciais deve ser utilizados para auxiliá-lo na tomada de decisão?

- Concordo Totalmente
- Concordo Parcialmente
- Neutro
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente

4. O contador responsável pela escrituração contábil da empresa poderia auxiliá-lo no processo de tomada de decisões gerenciais?

- Concordo Totalmente
- Concordo Parcialmente
- Neutro
- Discordo Parcialmente
- Discordo Totalmente