

GESTÃO DE CUSTOS: PRÁTICA EMPRESARIAL ACESSÍVEL A PEQUENAS EMPRESAS - ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO SETOR DE FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO

Vera Maria Duch Crosta

Maria Carolina de Azevedo Ferreira de Souza

Miguel Juan Bacic

Resumo:

O presente artigo mostra que a gestão de custos é uma ferramenta acessível e fundamental para qualquer empresa, independente de seu tamanho. Adotando um caso prático em uma pequena empresa do segmento de farmácia de manipulação os autores comprovam que a empresa estudada conseguiu superar os desafios internos e externos que comprometiam sua permanência e sobrevivência no mercado. Essa superação foi resultado da mudança no estilo gerencial, que teve como base técnicas gerenciais sólidas compatíveis com os desafios atuais e a gestão de custos, de forma simples e eficiente, possibilitando melhorias administrativas, técnicas e de relacionamento que determinaram sua permanência e consolidação no mercado, tornando-a uma das líderes de seu segmento.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

GESTÃO DE CUSTOS: PRÁTICA EMPRESARIAL ACESSÍVEL A PEQUENAS EMPRESAS - ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO SETOR DE FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO

Vera Maria Duch Crosta

Universidade Estadual de Campinas
vcrosta@uol.com.br

Maria Carolina de Azevedo Ferreira de Souza

Universidade Estadual de Campinas

Miguel Juan Bacic

Universidade Estadual de Campinas

O presente artigo mostra que a gestão de custos é uma ferramenta acessível e fundamental para qualquer empresa, independente de seu tamanho. Adotando um caso prático em uma pequena empresa do segmento de farmácia de manipulação os autores comprovam que a empresa estudada conseguiu superar os desafios internos e externos que comprometiam sua permanência e sobrevivência no mercado. Essa superação foi resultado da mudança no estilo gerencial, que teve como base técnicas gerenciais sólidas compatíveis com os desafios atuais e a gestão de custos, de forma simples e eficiente, possibilitando melhorias administrativas, técnicas e de relacionamento que determinaram sua permanência e consolidação no mercado, tornando-a uma das líderes de seu segmento.

Área Temática: 8 Gestão de custos nas empresas de Comércio e de serviços

GESTÃO DE CUSTOS: PRÁTICA EMPRESARIAL ACESSÍVEL A PEQUENAS EMPRESAS - ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DO SETOR DE FARMÁCIAS DE MANIPULAÇÃO

1. Introdução

O objetivo deste artigo é evidenciar que as práticas relativas à gestão de custos podem ser implantadas em empresas de pequeno porte (PEs) sem que isso signifique mudanças muito complexas e de alto custo, o que poderia torná-las inviáveis. Busca-se mostrar os benefícios que a aplicação de técnicas de gestão empresarial, centradas na gestão dos custos sem desconsiderar a qualidade, têm sobre uma pequena empresa. A argumentação é complementada com a apresentação de um estudo de caso em uma pequena empresa (com 30 funcionários, o que em termos da média do segmento a situa como uma empresa já consolidada) do segmento de farmácias de manipulação.

O estudo de caso focaliza uma empresa que pode ser considerada uma típica PE, parte integrante de um segmento composto em sua grande maioria por PEs, segundo o critério mais comumente utilizado na literatura – o número de empregados (no caso de comércio até 50 empregados) – e aqui adotado. Ao longo do texto procura-se mostrar os passos na implantação de ferramentas gerenciais, visando melhorias administrativas, técnicas e de relacionamento que possibilitassem sua permanência e consolidação no mercado.

2. Gestão de Custos como Etapa Básica no Processo de Organização da Empresa

Em um contexto de rápidas mudanças, instabilidade e intensa disputa de espaços em mercados com clientes cada vez mais exigentes, as empresas são obrigadas a dinamizar sua estrutura operacional. Preço, qualidade, flexibilidade e inovações (não necessariamente radicais) passam a ser condições essenciais e simultâneas para a sobrevivência.

A esse respeito, Nakagawa (1991) ressalta que as empresas de classe mundial estão em busca dos melhores processos e técnicas, para que possam competir simultaneamente nas quatro dimensões competitivas: preço, qualidade, confiabilidade e flexibilidade.

A simultaneidade, porém é resultado de um processo de construção no qual diferentes e cada vez mais complexas etapas devem ser cumpridas e consolidadas. Esse processo requer clara definição e persistência de propósitos. Para Bolwijn e Kumpe (1990) essa evolução é descrita em função do tempo e do crescimento da empresa e segue as demandas do mercado, cada nova etapa sendo uma extensão da etapa anterior, conforme pode ser visualizado no quadro a seguir. Saltar etapas parece ser difícil, pois é melhorando a fase anterior que se alcança o sucesso da fase seguinte e assim sucessivamente. A abordagem dos autores foi centrada em grandes empresas (GEs), mas pode ser estendida para pequenas empresas. Ocorre que para muitas destas, pelas típicas fragilidades, sequer a primeira etapa -

condições de calcular custos e preços (sem que isso signifique supor que o preço calculado internamente possa ser efetivamente praticado) - foi alcançada. Essa constatação constitui uma das principais motivações para o desenvolvimento deste estudo.

Quadro 1 - Requisitos do Mercado, Critérios de Desempenho e Tipo Ideal de Empresa no período 1960-2000.

Período	Requisitos do Mercado	Critérios de Desempenho	Tipo Ideal de Empresa
1960	Preço	Eficiência	Eficiente
1970	Preço e Qualidade	Eficiência + Qualidade	De Qualidade
1980	Preço, Qualidade e Linha de Produtos	Eficiência + Qualidade + Flexibilidade	Flexível
1990	Preço, Qualidade, Linha de Produtos e Diferenciação	Eficiência + Qualidade + Flexibilidade + Habilidade para Inovar	Inovativa

Fonte: Bolwijn, P.T. & Kumpe, T. (1990).

Levando-se em conta as diferenças entre grandes e pequenas empresas, pode-se utilizar o estudo de Bolwijn e Kumpe. Uma das razões para isso é o fato de que atualmente, grande parcela das PEs é derivada e/ou influenciada diretamente pelas GEs, usualmente como suas fornecedoras ou parceiras (Souza, 1995). Dessa forma, os comportamentos gerenciais adotados nas GEs passam a ser cada vez mais estendidos (ou exigidos) para as PEs, que ficam expostas aos reflexos diretos das ações positivas e/ou negativas das GEs. As PEs são compelidas a se adequarem rapidamente às mudanças requeridas para que possam continuar no mercado. Em alguns setores, como o automobilístico, essa relação é sentida mais amiúde.

Adotando-se o modelo de Bolwijn e Kumpe para as PEs, no qual as etapas devem ser seqüenciais, primeiramente ter-se-ia a empresa eficiente. Nesta, o critério de desempenho é medido pela eficiência e a exigência de mercado, pelo preço. Por sua vez, esse preço para ser devidamente dimensionado necessita de conhecimento, adequação e gerenciamento dos custos da empresa. Entretanto, o conhecimento dos custos da organização tem se mostrado raro entre as PEs. Muitos dirigentes de pequenas empresas ainda não conhecem os custos de suas próprias empresas, ou têm o preparo para conhecê-los, entendê-los e utilizá-los a favor de sua empresa, embora os métodos de custos sejam já bastante difundidos e disponíveis em diversas publicações especializadas e por meio de consultores. A falta de dados disponíveis, critérios claros, controles gerenciais eficientes e eficazes não são exceções nas PEs, o que faz do conhecimento, controle e gestão dos custos uma tarefa difícil.

O processo de melhoria em qualquer empresa requer como etapa básica uma atitude positiva dos dirigentes no que se refere às necessárias mudanças. Isso é particularmente importante no caso de pequenas empresas, pois as decisões estão, em geral, concentradas em uma única ou em poucas pessoas, os empresários. Isto é, a implantação e a consolidação de qualquer processo de melhoria passam pela aceitação da mudança de atitude do próprio empresário (Lisondo, 1995). Outra barreira no caminho de um processo de melhorias é justamente o desconhecimento

dos custos. Para isso se faz essencial o estudo da gestão dos custos, questão primordial para se alcançar a primeira etapa da mencionada evolução das empresas: o preço. Por essa razão será dedicada atenção especial a esse assunto a seguir.

As mudanças nas formas de competição tornam a questão dos custos, um dos principais focos. As empresas, independentemente do porte, buscam reduzir o custo de seus produtos, através da eliminação de desperdício, ou seja, eliminação de todas as formas de custo que, sob a ótica do consumidor, não adicionam valor ao produto. A eliminação de desperdícios requer uma análise criteriosa das etapas e atividades do processo, com o intuito de torná-las mais eficazes e eficientes. Etapas são os passos do processo e atividades são aquelas ações que se tornam necessárias para atingir as metas e os objetivos da função. Etapa e atividades que não adicionam valor ao produto são aquelas que podem ser eliminadas, sem que os atributos do produto (desempenho, função, qualidade, valor reconhecido) sejam afetados.

Freqüentemente, dirigentes de pequenas empresas são compelidos a agir por impulso, sem um apoio técnico e teórico que o leve a direção correta na tomada de decisão, principalmente devido à falta de esclarecimento sobre critérios e métodos adotados ou mesmo por puro desconhecimento de métodos de gerenciamento elementares, ou ainda por estar atrelado a uma estrutura de custeio tradicional.

Segundo Nakagawa (1991) muitas empresas utilizam sistemas de custeio e de controle gerencial tradicionais, antigos, formulados há muitas décadas e que não se aplicam mais a um ambiente competitivo como o atual. Essa estrutura tradicional permite avaliação de inventários, mas não leva na devida conta a busca da eficiência e eficácia das operações das áreas funcionais e informações precisas, elementos fundamentais para a gestão e mensuração dos custos e desempenho das atividades no atual ambiente competitivo.

De acordo com Maital (1996) a velocidade com que os custos se modificam faz com que mesmo depois de um grande e bem sucedido esforço para diminuí-los, o processo não possa ser interrompido, pois a cada mudança novos requisitos surgem e devem ser atendidos para que resultados de esforços anteriores não se tornem inúteis. Mas a velocidade da mudança não é a única dificuldade quando se trata da gestão de custos. Às vezes, a adoção de um sistema de acompanhamento rigoroso de custos encontra mais barreiras em empresas que aparentemente estão em uma fase de lucratividade, mesmo que já se façam presentes alguns sinais de perda de espaço no que se refere a custos e qualidade, em relação aos concorrentes. Quando há prejuízos, fica evidente para todos os envolvidos a urgência de providências e planos de administração de custos encontram menor resistência.

Conhecer e monitorar os custos reais da empresa facilita a formação do preço do produto ou serviço que ela oferece, pois custos e formação do preço de venda são itens relacionados entre si. Muitas vezes acontece de o empresário, por não conhecer seus custos, atribuir preços aos seus produtos aleatoriamente, acreditando que está cobrindo todos os custos e auferindo lucro.

A dinâmica da formação do preço de venda acompanha a evolução ocorrida no gerenciamento de empresas, conforme se ilustra no quadro a seguir.

Quadro 2 - Situações Possíveis Quanto à Formação do Preço de Venda

<i>Equação</i>	<i>Resultado</i>	<i>Poder de Mercado</i>	<i>Estabelecimento do Preço</i>
$P = C + L$	repasso automático dos custos	Forte	Empresa estabelece
$P - L = C$	lucro é o estabelecido pelo mercado	Fraco	Concorrência estabelece

onde: P=Preço; C=Custo; L=Lucro

Fonte: Elaboração Própria

A primeira equação expressa o poder de gestão de custos e de repasse de eventuais aumentos para o preço de venda sem perda significativa de posições no mercado. O preço é o resultado direto dos custos já estruturados e do lucro desejado e possível. A segunda equação aplica-se mais a empresas “tomadoras de preços”, com menor poder de repasse de aumentos de custos a preços. Nessa situação, empresas submetidas a condições de intensa rivalidade tornam-se mais frágeis tanto no que se refere a preços, quanto no que tange à sua continuidade no mercado. Nessas condições, a gestão dos custos desempenha papel crucial, pois o preço não é de domínio próprio, segue a “ditadura” da concorrência e a obtenção de lucro passa a estar fortemente vinculada a uma correta gestão dos custos.

Aos elementos preço, custo e lucro, Maital (1996) acrescenta o elemento valor. Para esse autor, custo é o que a empresa paga aos funcionários e a fornecedores em geral para colocar um bem no mercado; preço é o que os consumidores pagam por esses bens; valor é o grau de utilidade que esses bens e serviços representam para os consumidores. Lucro é a resultante do equilíbrio dos três primeiros. Ainda segundo o autor, empresas nas quais se conhece o custo exato dos produtos e o valor que têm para os clientes de forma a poder avaliar a posição relativa no que tange aos custos, valores, preços e serviços da concorrência, terão maiores chances de resultados positivos, pois saber quais são e onde estão os custos - questões básicas da estratégia empresarial - contribui de forma efetiva para que as decisões estejam baseadas em fundamentos sólidos.

3. Estudo de Caso em uma Pequena Empresa do Segmento de Farmácias de Manipulação

Nesta parte do trabalho relatam-se os passos seguidos para a implantação e manutenção de um programa de estruturação gerencial da empresa, com especial ênfase na gestão de custos, tendo como pressuposto um imprescindível e rigoroso sistema de qualidade de processos e produtos¹. De início observou-se uma lacuna no que tange a conceitos básicos de gerenciamento, como a coleta sistemática das informações diárias e mensais, sua compilação e análise, conhecimento dos custos, etc. Como é usual no segmento em particular e no geral quando se trata de pequenas empresas, o envolvimento do empresário com os problemas cotidianos da empresa e o esforço para se manter “mais um dia no mercado” não deixava espaço para uma dedicação a um efetivo controle gerencial, incluindo-se aí a gestão financeira e de custos.

¹ Para mais detalhes ver Duch Crósta, 2000

No caso do segmento aqui focado, as dificuldades típicas de gestão de uma pequena empresa foram acentuadas pela intensificação da concorrência nos anos recentes, com multiplicação de farmácias de manipulação, acrescida de leis de defesa do consumidor e maior fiscalização das atividades pelos órgãos competentes. Esse quadro requer uma mudança mais radical de atitudes, principalmente por se tratar de um setor que trabalha diretamente com a saúde da população. Um erro em qualquer etapa da manipulação e dispensação da fórmula, quer seja na digitação, dosagem, utilização de matérias primas de procedência não idônea, armazenamento e identificação duvidosa, métodos de manipulação, entre outros, torna-se uma poderosa fonte de autuação e comprometimento da permanência e sobrevivência da empresa do mercado.

3.1. O contexto da busca de mudança com prioridade para melhorias na gestão de custos

A empresa objeto do estudo de caso foi uma das pioneiras na atividade de manipular fórmulas personalizadas, difundindo suas vantagens e servindo de exemplo de atuação e ética para outras empresas do segmento. A farmácia em estudo desenvolve suas atividades tanto na área de manipulação quanto de drogaria, embora se caracterize fortemente pela primeira, sendo esta responsável por aproximadamente setenta por cento do faturamento. A organização interna também respeita essa divisão e tem como foco a manipulação de fórmulas.

Desde a fundação, o proprietário trabalhou na empresa, muitas vezes assumindo sozinho todas as funções dentro dela. Como reflexo da formação técnica do empresário, a área gerencial da empresa encontrava-se dispersa e com muitas carências. Dividido entre a gerência administrativa e a técnica, esta última também sofria as conseqüências da falta de controles gerenciais e da estrutura arcaica existente. Falta de ações rotineiras ou inovadoras para o andamento da empresa não era um problema, ao contrário: muitas ações e decisões eram tomadas, mas raramente eram precedidas de um planejamento e acompanhamento e avaliação dos resultados.

Os balanços eram incompletos, contendo informações que pouco acrescentavam ao proprietário sendo entregues vários meses após o término do mês em referência, o que o tornava inutilizado na tomada de decisão, quando necessário. Não havia informações organizadas de forma a permitir o conhecimento dos custos. Estes eram calculados com base em uma questionável fórmula, baseada em dados coletados dos balanços. O controle de compras e dos estoques também era bastante precário, não existindo padronização dos critérios para compra, histórico para conhecer os gastos, a sazonalidade e rotatividade das matérias primas e os preços praticados anteriormente para auxiliar no processo decisório.

Essas práticas não permitiam que se identificassem e classificassem os custos em função de sua natureza ou pelos setores em que eram originados. Igual dificuldade ocorria no caso das receitas, inviabilizando o cálculo do lucro por produto ou setor (considerava-se lucro o que sobrava no caixa, após pagas as contas do mês). Em decorrência, a formação do preço de venda dos produtos também ficava comprometida, pois tanto os custos fixos e os custos variáveis, como os dados de compra e estoque eram presumidos, resultando em preços que não refletiam a realidade da empresa.

O uso inadequado do sistema de informática também era fruto da falta de planejamento e gerenciamento. Programa específico para gerenciamento de farmácia de manipulação havia sido comprado, entretanto não havia computadores em número suficiente e adequados e pessoal treinado para gerenciar tal programa, o que resultava em um aproveitamento de não mais que 5% da capacidade total do programa, comprometendo o armazenamento de um arsenal importante de dados e informações para um melhor gerenciamento. Na época, esse programa era dos mais completos, integrando a operação e fechamento de caixa, controle de estoque, inclusão das compras, controle das saídas, inclusão e impressão das fórmulas magistrais, emitindo relatórios gerenciais das diversas áreas para acompanhamento.

Mesmo enfrentado as dificuldades mencionadas, a empresa até então vinha se posicionando à frente de seu mercado, liderança que podia ser atribuída à pouca concorrência existente até então, à seriedade e ética e ao respeito que o proprietário, farmacêutico de longa data, inspirava. Entretanto, com a intensificação da concorrência e as novas exigências para as empresas do segmento, o empresário decidiu investir em um processo de melhor estruturação da empresa com especial atenção para a padronização de procedimentos, considerada parte fundamental para a melhoria e garantia da correta manipulação das fórmulas e tarefa de vital importância em uma atividade tão estreitamente relacionada à área de saúde.

3.2. A adoção de um sistema (simples) mais estruturado para a gestão de custos

O processo de reestruturação interna teve início a partir de entrevistas com o proprietário a partir da qual foram listados os pontos fortes e fracos da empresa e do próprio empresário. Isso possibilitou estabelecer direcionamento e prioridades tendo em vista as necessidades mais agudas. Dentre os pontos fortes sobressaiu a afinidade do proprietário com as atividades da empresa, a seriedade profissional, a grande capacidade de trabalho. Nos pontos fracos destacou-se o relacionamento por demais paternalista com os funcionários, falta de capacitação dos funcionários no que se refere a tecnologias como a informática, atualização nas técnicas de manipulação, nas novas matérias primas e equipamentos, desorganização na definição das funções e responsabilidades, ausência de planejamento, desconhecimento de técnicas produtivas para melhoria dos processos e dos custos reais e finalmente adequação das técnicas de marketing e venda.

A partir dessas constatações foi realizado um diagnóstico da empresa baseado principalmente nas áreas administrativa, técnica e de relacionamento. Para orientação foi utilizado um roteiro com os principais tópicos a serem levantados, conforme se ilustra no quadro a seguir.

Quadro 3 - Implantação de Rotinas / Solução de Problemas – Roteiro

IMPLANTAÇÃO DE ROTINAS / SOLUÇÃO DE PROBLEMAS	
- CONHECIMENTO DA SITUAÇÃO	
- IDENTIFICAÇÃO DE PROBLEMAS	
- OBTENÇÃO DE DADOS	
- <i>PRODUTOS</i>	- Relacionar por família - Aplicação - Características de Qualidade que o produto exige
- <i>CLIENTES</i>	- Estratificação - Cadastramento - Características de Qualidade que o cliente quer - Orçamentos não aprovados - Horários mais procurados - Comentários mais ouvidos
- <i>FORNECEDORES</i>	- Conhecer os fornecedores permanentes e eventuais - Não conformidades identificadas
- <i>CUSTOS</i>	- Composição - Estratificação
- <i>CONCORRENTES</i>	- Pesquisar produtos e serviços oferecidos - Conhecer os preços de venda - Comentários dos clientes sobre o concorrente
- <i>MERCADO</i>	- ATUAL - Novos clientes - Desenvolvimento de novos produtos/mercados com os recursos atuais - FUTURO - Tendências - Possíveis consumidores
- <i>PESSOAL</i>	- Conhecer e estudar as funções de cada funcionário - Programa de treinamento - da função / de GMP / de TQC
- <i>QUALIDADE</i>	- Conhecer as não conformidades detectadas - implantar as ferramentas para a sua obtenção

Fonte: Elaboração própria

Entretanto, muitos eram os problemas a serem analisados e solucionados. Do diagnóstico efetuado, surgiram diversas linhas de ação que deveriam ser percorridas, mas conforme já apontado, uma empresa que não organiza os dados e as informações que lhe permitam conhecer custos e preços não cumpriu a primeira etapa de uma possível evolução. Na empresa analisada eram por demais evidentes as carências quanto a finanças e custos, o que praticamente inviabilizava uma continuidade se as lacunas identificadas nessa área não fossem tratadas, tornando-a prioritária. A área financeira e de custos foi eleita como ação prioritária imediata.

Pelo porte da empresa não se poderia pensar em sistemas muito sofisticados e difícil operacionalização. Tratava-se antes de mostrar ao dirigente a funcionalidade de uma gestão de custos mesmo que de início apoiada em controles simples e compatíveis com o perfil da empresa.

Como passo inicial foi realizado um levantamento dos poucos dados existentes, englobando desde a visão orgânica da empresa, o fechamento e fluxo de caixa até os processos principais. Esse levantamento possibilitou um conhecimento profundo da rotina das ações referentes a esses e outros procedimentos na empresa. A partir desses dados foram desenhadas ações que favorecessem o início das mudanças.

O retrato da empresa, seu macrofluxo, pela primeira vez foi desenhado e a partir dele pôde-se ter uma visão sistêmica do conjunto. Isso foi de grande valia no entendimento da própria empresa pelo proprietário e funcionários, bem como na localização de cada setor dentro da estrutura.

O controle dos custos foi iniciado com a elaboração de um fluxograma do fechamento e fluxo de caixa diário, do controle do movimento mensal e de um balancete mensal da empresa apontando o lucro econômico da empresa.

A coleta de dados e o entendimento do fluxo financeiro possibilitou uma visão da situação e trouxe à tona, onde estavam e quais eram as falhas do controle financeiro da empresa. A fim de coletar os dados, planilhas foram elaboradas facilitando a rastreabilidade e a confiabilidade dos mesmos. As planilhas de controle de fluxo diário de caixa - discriminando todas as receitas, sua origem, as saídas e seu destino - evidenciavam todas as fases do processo, que foram, a partir de então, monitoradas diariamente e diretamente pelos proprietários.

Paralelamente, dados gerenciais mensais de um período de referência - três meses a partir do início do projeto - foram levantados e organizados a partir de anotações manuscritas difusas, que eram parte do “controle gerencial” do empresário. Foram listados os itens necessários e os conceitos básicos sobre custos e sistematizados em um quadro, conforme se ilustra a seguir. A partir deles foi elaborada uma planilha de custos - Movimento Mensal – na qual eram discriminados, item a item, as receitas obtidas e os respectivos custos fixo, variável, impostos, investimentos e outros do período de referência. Dessa planilha derivou-se um balanço mensal mostrando o lucro econômico (ou prejuízo) da empresa.

Quadro 4 - Itens e Conceitos Básicos sobre Custos para as Planilhas de Movimento Mensal

Receita	faturamento da empresa, ou seja, o resultado da venda de produtos ou prestação de serviço.
Despesas	<p>todos os gastos efetuados na empresa. divididos em:</p> <p>Fixos custos rotineiros que cobrem os gastos que permitem a existência física da empresa e o seu funcionamento, divididos em: mão-de-obra gastos gerais</p> <p>Variáveis referentes ao CMV - Custo de Matérias-Primas Vendidas, ou seja, o valor gasto em matéria prima para fazer os produtos vendidos no período em análise.</p>
Impostos	encargos devidos ao Fisco a nível Municipal, Estadual ou Federal
Investimentos	capital empregado na aquisição ou reforma de bens ou em ações que tragam melhorias físicas ou organizacionais para a empresa.
Pró Labore	valor da remuneração dos proprietários que exercem funções na empresa .

Fonte: Elaboração Própria

Esse conjunto de documentos passou a ser utilizado como ferramenta gerencial e de decisão. Compilados esses dados, foram estabelecidos os itens de *Controle Gerencial* a serem analisados. Gráficos representativos desses itens foram elaborados facilitando sua visualização e a análise gerencial.

A apresentação e a discussão dos resultados foi a etapa final do diagnóstico e contou com a participação ativa do empresário. Nessa etapa foi feita uma análise minuciosa da situação de cada item de controle gerencial e também da situação global da empresa, com espaço para sugestões de melhorias nos campos necessários.

Essa estratégia de ação, bem como as ferramentas adotadas mostraram-se adequadas à realidade da empresa e passaram a ser utilizadas como rotina de gestão e como instrumento de apoio às decisões.

O estudo da formação do preço de venda foi um passo necessário para um conhecimento da lucratividade (ou não) dos produtos manipulados. Os itens que compõem a formação do preço e os seus respectivos pesos foram estudados. A formação do preço era tradicional e parte integrante do programa de computador, entretanto o empresário não sabia exatamente quais eram os elementos na sua composição. Foi então estudada a estrutura da formação do preço de venda em uso e proposto um novo modelo. No sistema em uso, foi verificado que o preço de cada

fórmula era formado pela somatória dos preços de compra de cada matéria prima utilizada para manipular essa fórmula mais o preço de compra da embalagem, multiplicado pelo lucro desejado de cada item, que somados, resultavam no valor total de matéria prima daquela fórmula, o qual multiplicado por um custo fixo, resultava no preço de venda final da fórmula. Com esse custo fixo pretendia-se englobar todos os custos fixos para se produzir uma fórmula, porém não representava a realidade, já que existiam parâmetros pré determinados para cada tipo de fórmula - números aleatórios - que não eram alicerçados em dados reais, confiáveis e também não incluíam o imposto devido.

Quadro 5 - Formação do Preço de Venda de uma Fórmula - Modelo Antigo

Preço de Compra M.P. a	Lucro	Preço Venda M.P.a	} somatória dos P.Vs.	=	Valor de	X	Custo	=	Preço de		
Preço de Compra M.P. b	X	Lucro								=	Preço Venda M.P.b
Preço de Compra M.P. c	Lucro	Preço Venda M.P.c									
Preço de Compra da Embalagem	Lucro	Preço Venda M.P.Embalagem									
					Matéria Prima		Fixo		Venda da Fórmula		

Fonte: Elaboração Própria

A proposta de um modelo para a modificação da estrutura da fórmula de formação do preço de venda foi desenvolvida, buscando-se adequar e otimizar as ferramentas que o programa de computador dispunha. Esse novo modelo considerava o custo das mercadorias vendidas, o valor realmente gasto de matéria prima para manipular cada fórmula, os custos fixos, impostos pagos e o lucro esperado.

Para o custo das mercadorias foi efetuado um estudo estatístico para identificar as faixas de preço e a freqüência de sua ocorrência. Como esse item era um dos dados que o programa de computador oferecia, procurou-se fazer com que o programa fosse devidamente alimentado e atualizado a fim de gerar dados confiáveis. O dado sobre o custo fixo foi retirado da planilha movimento mensal da empresa. O imposto era o percentual pago ao fisco e o lucro era decorrente do valor encontrado no CMV de cada fórmula. Esse estudo estatístico possibilitou montar uma tabela progressiva na qual, de acordo com o valor total de CMV da fórmula, chega-se a um lucro correspondente.

Na nova fórmula utiliza-se dados de um período de referência para se conhecer a relação custo fixo/CMV desse mesmo período e extrapola-se como valor de referência a ser utilizado. O custo total de uma fórmula é estabelecido em função de seu CMV. O preço de venda da fórmula passa a ser formado pelo custo total da fórmula mais o imposto incidente sobre ela mais um lucro que é relacionado ao CMV dessa mesma fórmula. A relação custo fixo/CMV deve ser constantemente monitorada, para garantir o controle do processo.

Quadro 6 - Formação do Preço de Venda de uma Fórmula - Modelo Proposto

Preço de Compra M.P. a	Preço Venda M.P.a	} Somatória dos P.Vs.	=	Valor de	X	Fator	=	Preço de		
Preço de Compra M.P. b	=								Preço Venda M.P.b	
Preço de Compra M.P. c	Preço Venda M.P.c									
Preço de Compra da Embalagem	Preço Venda M.P.Embalagem									
				Matéria Prima		Fixo		Venda da Fórmula		

onde: Custo Fixo = Valor do CMV fórmula x (1 + CO/CMVf) + Imposto + Lucro

Fonte: Elaboração Própria

Para dar mais consistência à metodologia proposta para a gestão de custos, foi sugerido que esta se integrasse à formulação do planejamento estratégico da

empresa. O planejamento parte do estabelecimento de uma meta que se desdobra até chegar nas ações básicas de implementação, como uma árvore e suas ramificações. Dessa forma, consegue-se visualizar quais são os itens a serem abordados, quais as ações para sua concretização e a extensão dessas ações. No planejamento estratégico da empresa foi definida como meta, aumentar 10 vezes o lucro em três anos e dobrar o faturamento anual em um ano. A partir dessa meta, foram relacionados os grandes ramos destacando os itens necessários e prioritários a serem executados; cada um é motivo de um processo próprio de implantação.

O conhecimento e capacitação nos recursos de informática foi outro ponto crucial para a obtenção de dados confiáveis e gerenciamento tanto do sistema de informática como da empresa. Foi preciso uma força tarefa entre os fornecedores do programa em uso, os funcionários diretamente envolvidos e profissionais do ramo contratados para conhecer e avaliar o programa e auxiliar em seu total aproveitamento. Todos tiveram parte ativa nessa força tarefa e conseguiu-se conhecer na íntegra e utilizar cerca de 95% das suas funções. As demais eram funções não aplicáveis à empresa.

Em paralelo às ações prioritárias na área de gestão de custos, a parte técnica, fundamental, não foi descuidada e nesse sentido a capacitação da equipe foi privilegiada, sem o que todos os demais avanços seriam prejudicados. Essa capacitação ocorreu interna e externamente na empresa. Externamente, cursos de aperfeiçoamento para os profissionais farmacêuticos foram procurados objetivando expô-los e capacitá-los as novidades referentes às técnicas farmacêuticas e matérias primas atualizadas.

Internamente, uma grande gama de ações de qualificação, educação e treinamento teve início envolvendo todos os funcionários diretos da manipulação das fórmulas farmacêuticas. A metodologia adotada para os treinamentos incluiu reuniões de grupo para exposição dos temas e aplicação prática dos conceitos aprendidos. Nessa reuniões o assunto era exposto e debatido entre todos, utilizando ferramentas que possibilitassem a implementação imediata de alguns itens abordado pelos funcionários, que retornavam na reunião seguinte, com resultados e dúvidas para novo debate e assim sucessivamente.

A implantação dos novos métodos foi sempre acompanhada de um cronograma de implantação, definindo as ações a serem executadas, seus responsáveis e o prazo de implantação. Reuniões de treinamento e acompanhamento foram feitas durante todo o período de implantação. A partir de então, as modificações do processo passaram a ser avaliadas e estabelecidas com base no fluxograma existente.

O processo de compra, recebimento e armazenamento das matérias primas foi totalmente revisto. As compras foram unificadas, seguindo critérios de análise de estoque, rotatividade e sazonalidade das matérias primas, tendo como responsável uma pessoa de cada laboratório para comunicar as faltas ao comprador, que por sua vez, realiza pesquisa de preços e condições com os fornecedores cadastrados. Esses fornecedores foram previamente analisados e selecionados, segundo sua idoneidade técnica - baixa percentagem de reprovação das matérias primas, apresentação de laudo técnico para cada matéria prima, identificação correta das matérias primas com nº de lote e prazo de validade, embalagens apropriadas - e administrativa com condições e prazos de pagamento competitivos, disponibilidade e entrega imediata das matérias primas.

No procedimento de recebimento de matérias primas, foi estabelecido a conferência da integridade da embalagem e do rótulo na ocasião do recebimento e

posteriormente, o controle físico-químico das matérias primas, adotando-se a análise das características macroscópicas (visuais: cor, textura) e testes específicos para cada matéria prima (determinação do ponto de fusão, de densidade, de pH) de acordo com o padrão existente e descritos nas farmacopéias.

Deste estudo uma das primeiras ações efetuada foi a implantação de procedimento para a identificação, rotulagem e armazenamento das matérias primas, devido a grande parte das matérias primas utilizadas em farmácia de manipulação serem, visualmente, muito semelhantes - um pó branco. Ao mesmo tempo que são semelhantes em aparência, são distintas no uso e podem ser mortais em efeito no organismo do cliente.

Para identificação, acondicionamento, rotulagem e armazenamento das matérias primas, foram adotados critérios de ordem alfabética, localização estratégica para sua utilização, ou seja, qual laboratório que a usa, condições físico-químicas diferenciadas que requerem cuidados especiais (termolábeis, fotosensíveis, corrosivas, higroscópicas e outros), periculosidade (psicotrópicas, puras, diluição) e tamanho, forma e tipo de rótulo. Essas matérias primas foram acondicionadas em frascos de vidro âmbar ou potes de plástico, com rótulos padronizados, com nome, validade e diluição, quando existente, ou quando não, com a inscrição: puras. O espaço físico foi adequado para receber móveis com prateleiras em número suficiente de modo a comportar todas as embalagens lado a lado, facilitando o seu manuseio prevenindo acidentes. As matérias primas com condições diferenciadas tiveram espaço reservado nos locais adequados (geladeiras, armários fechados com chaves). O uso de cada matéria prima, baixa do estoque, segue o critério de utilização da mais antiga para a mais recente aquisição, confrontando sempre com o prazo de validade, ou seja, a primeira a chegar é a primeira a sair – FIFO. As matérias primas controladas são registradas em livros e mapas mensais, trimestrais e anuais e toda documentação referente a elas, arquivada em local seguro.

Outro campo onde foram necessárias profundas mudanças diz respeito aos funcionários. O desperdício de mão de obra nas funções era intenso o que fez com que as funções fossem reavaliadas, permitindo uma otimização das funções e do tempo, elementos essenciais para uma gestão de custos que se proponha a ser mais que um monitoramento *a posteriori* do que ocasionou os custos.

Também no sentido de otimizar o tempo e a alocação dos funcionários, foi feito um levantamento diário e horário do fluxo de clientes na farmácia para o atendimento de fórmulas e balcão. Foram desenvolvidas planilhas fáceis de serem preenchidas pelos próprios funcionários a cada atendimento. Resultante disso foram dados inéditos e confiáveis na empresa que, após compilados, geraram o *Gráfico de Ocupação*, instrumento útil para a análise de otimização do tempo disponibilizando a mão-de-obra de acordo com o fluxo horário de atendimento. Maior fluxo, mais pessoas disponibilizadas para o atendimento, menor fluxo, redirecionamento das atividades para setores necessitados. Isso gerou um maior grau de satisfação para funcionários e clientes.

O monitoramento da implantação do conjunto de mudanças foi apoiado com avaliações semanais, visto que iniciado um programa como esse é salutar escolher sempre pontos de execução simples, em que todos participem e cumpram metas e prazos, o que contribui na credibilidade e funcionalidade das ações e do programa. Nesse sentido, a fim de ajudar a implantação, definir responsabilidades e acompanhamento das alterações a serem efetuadas, foi utilizado uma ferramenta gerencial, formatada como uma planilha, com os procedimentos referentes à ação a

ser tomada: o que, quem, quando, onde, como e porquê. O que - descreve a ação; quem - determina o responsável pela ação; quando - determina a data ou o prazo para a ação ser implementada; onde - é local que será afetado pela ação; como - descreve a maneira de como a ação será efetuada; porquê - justifica a atitude da ação.

Como observação complementar deve-se ressaltar que ao final a principal, e fundamental, mudança ocorreu com empresário, que não só aceitou o desafio, como também dispôs-se a promover mudanças no seu próprio comportamento como empresário, o que muito beneficiou a implantação e consolidação das mudanças propostas.

4. Universo potencialmente beneficiado com a aplicação das técnicas de gestão de custos

Segundo as Estatísticas sobre Farmácia do Conselho Federal de Farmácia havia em dezembro de 2003, 3.958 farmácias de manipulação. Estas farmácias, são objeto direto do caso de gestão de custos apresentado. Há, no Brasil também, segundo o mesmo Conselho, 931 farmácias homeopáticas, as que por sua natureza, também manipulam produtos. Além das farmácias de manipulação há farmácias e drogarias que não manipulam produtos. Segundo as estatísticas do Conselho, atingem 51.249 estabelecimentos. (Fonte: Estatísticas Sobre Farmácia - Dezembro de 2003, Comissão de Fiscalização do Conselho Federal de Farmácia Fonte: <http://www.cff.org.br>)

Mesmo que o caso aqui apresentado seja aplicado a uma farmácia de manipulação, os princípios de gestão de custos apresentados, podem ser generalizados, com os devidos cuidados para todas as pequenas drogarias. Dado que os dados do Conselho Federal de Farmácia não discriminam os estabelecimentos por porte, é necessário procurar outra fonte de informações, que permita uma separação por porte.

Para tanto pode-se consultar o relatório emitido pelo *Intercontinental Marketing Service IMS*, que é o principal instrumento de consulta dos fabricantes de produtos farmacêuticos para realizar seus estudos de mercado. A *IMS* emite o *Pharmacy Distribution Report (PDR)*, que informa o valor das compras dos produtos farmacêuticos pelas drogarias em todo o território nacional. Os dados são segmentados em 6 categorias de drogarias, segundo o volume médio mensal de compras, tal como pode ser visto no quadro 7.

Quadro 7 - PDR - Categorização das drogarias por volume médio mensal de compras

Categorias	Volume médio mensal de compras - janeiro 2004
1	menos que US\$ 4.000
2	US\$ 4.000,01 a US\$ 8.000
3	US\$ 8.000,01 a US\$ 16.000
4	US\$ 16.000,01 a US\$ 31.960
5	acima US\$ 31.960,01
8	mais de 6 lojas

Fonte: *IMS, Pharmacy Distribution Report, 2004.*

No quadro 8 é possível verificar o número de drogarias segundo volume mensal de compras:

Quadro 8 - Número de drogarias e compras por categoria – jan. 2004

Categoria	Independentes					Total	Redes	
	1	2	3	4	5		8	Total Geral
Nº drogarias	28.612	10.411	5.792	2.355	938	48.108	3.685	51.793
% de drogarias	55,2	20,1	11,2	4,5	1,8	92,9	7,1	100

Fonte: IMS, *Pharmacy Distribution Report, 2004*.

As primeiras duas categorias abrangem drogarias de baixo volume de compras mensal. Essas drogarias representam quase 40 mil estabelecimentos e correspondem por 75% das drogarias do Brasil. Dadas as características e peculiaridades das pequenas empresas (Souza, 1995), é muito provável que muitas dessas drogarias sejam gerenciadas de forma precária. Os princípios e as técnicas apresentados neste trabalho podem ser de utilidade para essas empresas, tal como o foram para a empresa que foi objeto do caso.

4. Considerações Finais

Os instrumentos e técnicas simples adotadas no processo de estruturação da empresa visando uma gestão de custos, adequados a seu perfil e respeitando as características do empresário, sem que isso não significasse que não tivesse de mudar ele próprio, propiciou um crescimento contínuo, baseado em princípios sólidos e tangíveis. O conhecimento e o gerenciamento dos custos facilitaram o investimento em melhorias a médio e longo prazo, nas áreas administrativas, técnica e de relacionamento humano. As mudanças foram totalmente assimiladas e o uso de ferramental gerencial tornou-se rotina. Uma das mudanças mais significativas foi sem dúvida a mudança radical de atitude do proprietário em relação a si próprio e à empresa. Esse processo de mudança pessoal não foi fácil, mas o desafio foi encarado e vencido, representando para a empresa uma administração bem mais profissional. A análise dos dados econômicos da empresa indica crescimento significativo na evolução da receita e do resultado, tendo alcançado um faturamento quatro vezes maior do que o do início da análise, em paralelo a uma consistente redução dos custos, resultando em ganhos na lucratividade.

Utilizando-se práticas simples de gestão de custos, foi possível chegar a uma empresa estruturada e com otimização das funções, custos conhecidos e gerenciados, com percepção concreta de seu ponto de equilíbrio, com posicionamento firme no mercado.

5. Bibliografia

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE FARMACÊUTICOS MAGISTRAIS. **Manual de Recomendações para Aviamentos de Formulações Magistrais – Boas Práticas de Manipulação**. 1a. edição. São Paulo, 1997.

- BOLWIJN, P.T. & KUMPE, T. Manufacturing in the 1990's – Productivity, Flexibility and Innovation, **Long Range Plannin**. Great Britain. v. 23. n. 4. pp.44 a 57, Agosto 1990
- CONSELHO FEDERAL DE FARMACIA. **Estatísticas Sobre Farmácia** – Dez.2003, Comissão de Fiscalização do Conselho Federal de Farmácia, www.cff.org.br/
- DUCH CRÓSTA, V.M. **Gerenciamento e Qualidade Em PMEs: Um Estudo no Segmento de Farmácia de Manipulação**. Dissertação de Mestrado em Qualidade. Campinas, SP. IMECC / UNICAMP, 2000
- DEMING, W.E. **Qualidade: A Revolução da Administração**, Rio de Janeiro : Marques-Saraiva. 1990.
- LISONDO, H. R. **Qualidade: Mudança, Crise e Resistência**. Dissertação de Mestrado em Qualidade. Campinas. SP: IMECC / UNICAMP, 1995.
- MAITAL, S. **Economia para Executivos: Dez Ferramentas Essenciais para Empresários e Gerentes**. Rio de Janeiro: Campus, 1996, 262p
- NAKAGAWA, M. **Gestão Estratégica de Custos: Conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.
- INTERCONTINENTAL MARKETING SERVICE – IMS - **Pharmaceutical Market Brazil**. São Paulo, 2004.
- SOUZA, M.C.A.F. **Pequenas e Médias Empresas na Reestruturação Industrial**. Brasília : Edição SEBRAE, 1995. 255p