

Formação do preço de venda: estudo de caso em uma farmácia de manipulação

Andressa MICHELS (UNOESC) - mana.michels@hotmail.com

Valmir Roque Sott (UNOESC) - valmirsott@gmail.com

Gressi Kele Amaro dos Santos (UNOESC) - ggressikkele@gmail.com

Mariane Moser (UNOESC) - mariane_moser@hotmail.com

Resumo:

O objetivo geral deste trabalho é analisar o processo de formação do preço de venda dos medicamentos manipulados em farmácias magistrais. Quanto aos procedimentos metodológicos, caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, por meio de um estudo de caso em uma farmácia de manipulação localizada no município de Guaraciaba-SC, com análise qualitativa dos dados. A coleta de dados ocorreu por meio de visitas à empresa e entrevistas ao empresário/proprietário. Os resultados apontam que os preços de venda dos medicamentos são definidos considerando-se apenas as matérias-primas e embalagens, sendo que a produção das fórmulas é feita sob encomenda atendendo as prescrições realizadas. Procurou-se mensurar os custos totais das formulações realizadas na farmácia, mediante a adoção do método de custeio por absorção e para a formação do preço de venda dos medicamentos, utilizou-se o índice Mark-up. Em uma das fórmulas analisadas os custos de fabricação foram superiores ao preço praticado pela farmácia. Concluiu-se que a contabilidade de custos é indispensável para todos os níveis gerenciais da empresa, auxiliando nas funções de planejamento, controle e tomada de decisões, bem como na formação do melhor preço de venda ser adotado para cada produto.

Palavras-chave: *Preço de venda. Medicamentos manipulados. Custos.*

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

Formação do preço de venda: estudo de caso em uma farmácia de manipulação

Resumo

O objetivo geral deste trabalho é analisar o processo de formação do preço de venda dos medicamentos manipulados em farmácias magistrais. Quanto aos procedimentos metodológicos, caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, por meio de um estudo de caso em uma farmácia de manipulação localizada no município de Guaraciaba-SC, com análise qualitativa dos dados. A coleta de dados ocorreu por meio de visitas à empresa e entrevistas ao empresário/proprietário. Os resultados apontam que os preços de venda dos medicamentos são definidos considerando-se apenas as matérias-primas e embalagens, sendo que a produção das fórmulas é feita sob encomenda atendendo as prescrições realizadas. Procurou-se mensurar os custos totais das formulações realizadas na farmácia, mediante a adoção do método de custeio por absorção e para a formação do preço de venda dos medicamentos, utilizou-se o índice *Mark-up*. Em uma das fórmulas analisadas os custos de fabricação foram superiores ao preço praticado pela farmácia. Concluiu-se que a contabilidade de custos é indispensável para todos os níveis gerenciais da empresa, auxiliando nas funções de planejamento, controle e tomada de decisões, bem como na formação do melhor preço de venda ser adotado para cada produto.

Palavras-chave: Preço de venda. Medicamentos manipulados. Custos.

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

1 Introdução

Em um cenário de crescente globalização, onde a competitividade se apresenta de forma cada vez mais acirrada, as empresas devem, frequentemente, examinar suas estratégias e promover as alterações necessárias para garantir o resultado esperado, crescer e se manter sustentável no mercado. Desta forma, o empresário encontra na contabilidade de custos, uma aliada indispensável, que oferece informações necessárias e importantes para processo decisório na empresa.

Segundo Araújo et al. (2015), o conhecimento e a análise do custo dos produtos são essenciais, visto a sua relação direta com o preço de venda praticado. A estruturação de um sistema adequado de custos juntamente com a correta formação do preço de venda são os diferenciais que definem a permanência ou extinção da empresa no mercado.

A realidade se estende também as farmácias de manipulação, também conhecida como farmácia magistral, focos do estudo. De acordo com o Sebrae (2016), as farmácias de manipulação geralmente são micro ou pequenas empresas, administradas na maioria das vezes pelo próprio farmacêutico/proprietário que matém a maior parte do seu tempo ocupado pela manipulação de fórmulas e assistência farmacêutica, negligenciando as estratégias administrativas como informações de gastos de produção dos produtos, ou ainda, as receitas auferidas com a venda, impactando diretamente nos ganhos da empresa.

Além disso, os medicamentos manipulados são comercializados por preços, em média, 35% mais baratos que os outros medicamentos vendidos na farmácia, como os genéricos, os similares e os de referência (PEREIRA; SERVILIERI, 2005; PAES, 2013). Diante disso, a formação de um preço de venda compatível com a realidade das farmácias magistrais se torna o elemento chave para garantir maior competitividade e conseqüentemente um maior lucro para essas empresas. Assim, surge a questão problema deste estudo: *Como ocorre o processo*

de formação do preço de venda dos medicamentos manipulados? Assim, o objetivo geral é analisar o processo de formação do preço de venda dos medicamentos manipulados.

Considerando a premissa exposta, o artigo tem como objetivos específicos: a) caracterizar a empresa, Farmácia Alfa, objeto do estudo; b) descrever o processo de fabricação dos medicamentos manipulados na farmácia; c) identificar os custos diretos e indiretos de fabricação, d) propor uma metodologia de custos e formação do preço de venda dos medicamentos manipulados.

Este estudo se justifica frente a deficiência das empresas, principalmente no que se refere aos custos, quanto a composição dos gastos incorridos na produção e a dificuldade de formar um preço de venda adequado (EIDT, 2006). Os preços formulados para os produtos manipulados devem ser mais baratos que produtos fabricados em série pelas grandes indústrias, no entanto devem ser suficientes para que a farmácia também tenha sua continuidade garantida (ZUNINO, 2007). Cabe destacar a relevância do estudo tendo em vista que a área de saúde é pouco explorada no aspecto gerencial das empresas que constituem o mercado magistral.

2 Fundamentação teórica

2.1 Contabilidade de custos

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que objetiva a produção de informações para diversos níveis gerenciais de uma entidade, auxiliando as funções de planejamento, controle e tomada de decisões com maior certeza (LEONE; LEONE, 2010; OLIVA et al., 2015). Martins e Rocha (2010) ressaltam a importância das informações fornecidas pela contabilidade de custos uma vez que potencializam a gestão, assessorando no gerenciamento e controle do sistema produtivo.

Os custos correspondem, segundo Pinto et al. (2008, p. 19), aos “gastos acumulados para executar uma atividade, fabricar um produto ou adquirir uma mercadoria”. Condizente á isso, compreende-se custos como os desembolsos diretamente relacionados ao consumo ou transformação de recursos no processo de produção de outros bens e serviços, no caso de indústria, ou no valor pago pela mercadoria, no caso de comércio (BOMFIM; PASSARELLI, 2009; MARTINS; ROCHA, 2010).

Sob a ótica contábil, os custos de transformação normalmente são divididos em matéria-prima, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação (LEONE; LEONE, 2010; RIPOLL et al., 2012).

Bomfim e Passarelli (2009, p.54), definem material direto como os “materiais comprados pela empresa com a intenção de incorporá-los fisicamente ao produto final, por meio do processo de produção, sendo, assim, parte integrante e essencial do produto”.

Quanto ao custo de mão de obra, Ripoll et al. (2012), afirma que dependendo da possibilidade ou não de identificação nos diversos produtos ou serviços que fazem parte das atividades da empresa, a mão de obra pode ser direta ou indireta. São enquadrados neste elemento todos os custos diretamente ligados aos trabalhadores em atividade de produção: salários, encargos sociais, indenizações, aposentadorias complementares, previdência social, vale transporte e alimentação (RIPOLL et al., 2012).

Por sua vez, os custos indiretos de fabricação não são atribuídos diretamente aos produtos. Segundo Bomfim e Passarelli, (2009, p. 55) “este terceiro componente representa todos os demais custos industriais que não podem ser identificados em um produto específico, devendo ser alocados ou distribuídos aos produtos na base de rateios”.

A expressão custos propõe especificações que necessitam de entendimento, proporcionando ao gestor o gerenciamento mais eficiente das informações, para tomar decisões de forma mais clara e precisa. Portanto, segundo Cardoso (2011), os custos podem

ser classificados em custos diretos e indiretos em relação ao produto, e em relação ao período como custos fixos e variáveis.

Os custos diretos são àqueles mensuráveis na produção e de fácil identificação por unidades produzidas, ou seja, podem ser fisicamente identificados em um produto ou uma linha de produção, sendo que quanto mais fácil mensurar e caracterizar no produto final, mais direto é o custo (PADOVEZE, 2007; RIPOLL et al., 2012; COGAN, 2013). Já os custos indiretos são os envolvidos no processo de produção que não podem ser identificados diretamente nas quantidades produzidas, ou seja, dependem de cálculos para serem apropriados aos produtos utilizando-se de parâmetros como critério de rateio (PADOVEZE, 2007; PINTO et al., 2008; MARTINS; ROCHA, 2010; COGAN, 2013).

Quanto aos custos fixos, estes são todos os custos que a empresa possui em determinado período sem relação com as quantidades produzidas (RIPOLL et al., 2012). Nesse sentido, compreende-se que os custos fixos ocorrem dentro de um período de tempo mesmo que nenhuma atividade de produção tenha sido desenvolvida nesse período enquanto que os custos variáveis, se alteram em proporções iguais ao volume produzido pela atividade da empresa (BOMFIM; PASSARELLI, 2009; RIPOLL et al., 2012).

Para mensurar o custo total de fabricação dos produtos, é necessário primeiramente identificar o sistema de acumulação de custos. A expressão sistema de acumulação de custos, segundo Pereira e Servilieri (2005, p. 12) “corresponde ao ambiente básico no qual operam os sistemas e as modalidades de custeio”. Logo, a empresa deve escolher o seu sistema de acumulação de custos orientando-se pelas características do sistema produtivo, ciclo operacional e modelo de gestão. (MARTINS; ROCHA, 2010).

Segundo Sott (2003) os dois sistemas básicos de acumulação de custos que se destinam a custear os produtos são: por ordem de produção e o por processo. Quando a empresa programa a atividade produtiva a partir de encomendas específicas de cada cliente, utiliza-se o sistema de acumulação por ordem de produção, na qual os custos são acumulados a um determinado produto (SOTT, 2003; PEREIRA; SERVILIERI, 2005; LEONE; LEONE, 2010). Já no custeamento por processo, a produção é contínua, onde são trabalhados produtos iguais, com mesma especificação, sem alterações frequentes (SOTT, 2003; MARTINS; ROCHA, 2010).

2.2 Formação do preço de venda

O preço de venda, segundo Padoveze (2007) é o valor que a empresa deseja, levando em consideração suas metas de rentabilidade e a satisfação do proprietário. De acordo com Marques (2008), as receitas que a empresa obtém em um determinado período derivam do preço de venda que ela pratica, cabe a ela encontrar o preço que melhor utilize o seu potencial e os seus recursos disponíveis.

Cogan (2013) define os seguintes métodos para a formação do preço de venda: método baseado no custo, na decisão dos concorrentes, nas características de mercado e o método misto que combina custos, decisões dos concorrentes e as características de mercado. Nesse aspecto, a tarefa de determinar o preço de venda leva em consideração múltiplos fatores, os mais comuns são custos, consumidor, concorrência e mercado (PADOVEZE, 2007; BARA, 2010; SILVA et al., 2015).

Conforme Pereira e Servilieri (2005), a maior deficiência encontrada pelos empresários de pequeno porte é a grande dificuldade em distinguir e separar os custos fixos dos custos variáveis e alocá-lo adequadamente ao preço de venda. No entanto, para atingir a missão da empresa que se resume em gerar lucros e manter-se competitiva, a formação do melhor preço de venda é essencial, para tanto, o método adotado para a precificação deve promover a recuperação de todos os custos envolvido na produção, os impostos, as despesas operacionais e também contemplar o lucro desejado. (Eidt, 2006).

Na maioria das vezes a empresa adota o método baseado nos custos, por tratar-se de um método mais simples, consistindo basicamente na somatória dos custos e despesas adicionando uma margem de lucro (MARQUES, 2008; BARA, 2010; COGAN, 2013).

De acordo com Mallmann (2012), o *Mark-up* pode ser definido como o parâmetro adotado para se chegar no preço de venda pretendido, ou seja, um índice – divisor ou multiplicador - que irá ser adicionado aos custos e despesas por meio de fórmula e resultará no preço de venda. Nesse caso, todos os componentes do *Mark-up* são determinados por meio de relações percentuais médias sobre os preços de vendas e posteriormente aplicados sobre o custo dos produtos (BARA, 2010; KACZANOSKI et al., 2013).

Mallmann (2012, p. 48) relata que “o conceito *Mark-up* é amplamente usado nas empresas para identificar e diferenciar os preços auferidos ao produto oferecido pela entidade segundo o método de custo por absorção”. Nesse caso aplica-se o *Mark-up* sobre o custo total absorvido pelos produtos pela seguinte fórmula: $Mark-up \text{ divisor} = (100 - (\% \text{ despesas} + \% \text{ Lucro} + \% \text{ impostos})) / 100$.

Para encontrar o preço de venda ideal, Araújo et al. (2015), ressaltam que o empresário deve ter o conhecimento dos custos envolvidos no sistema de fabricação de seus produtos bem como ter o entendimento do ramo no qual a empresa está inserida para assim promover o alinhamento da gestão dos custos com as estratégias adotadas quanto a formação de preço de venda. Além de analisar os itens que compõem o seu preço de venda, o empresário deve estar atento às estratégias de mercado, para que desta forma a empresa possa se tornar forte e competitiva no ramo em que atua.

2.3 Farmácia de manipulação de medicamentos

As farmácias de manipulação existem desde a origem da humanidade, quando o homem já se utilizava da natureza, por meio de teorias, técnicas e conhecimentos farmacêuticos, para se proteger e se curar das enfermidades adquiridas com o desbravamento de novos caminhos e lugares remotos (SEBRAE, 2016).

Farmácia de manipulação, de acordo com a Lei 13.021/2014, é o “estabelecimento de manipulação de fórmulas magistrais e oficinais, de comércio de drogas, medicamentos, insumos farmacêuticos e correlatos” (BRASIL, 2014). Também conhecida como farmácia magistral, é a organização voltada a área da saúde onde os medicamentos são elaborados de acordo com a necessidade de cada paciente, de maneira única de acordo com a receita emitida pelo profissional de saúde (ALMEIDA, 2012; PAES, 2013; SEBRAE, 2016).

Consideram-se medicamentos manipulados apenas os medicamentos que são elaborados nas farmácias ou hospitais. Este tipo de medicamento tem em sua composição componentes com princípio ativo, substância ativa, fármaco ou droga que serão manipulados de acordo com a prescrição médica de quantidade e forma farmacêutica apropriada, em virtude disso não são produzidos industrialmente (BRASIL, 2014). Outro fato importante sobre as farmácias de manipulação diz respeito ao preço dos medicamentos magistrais. Conforme Zunino (2007), trata-se de uma opção mais econômica, pois a quantidade manipulada é adequada ao tratamento, não prevendo desperdícios e evitando, também, a automedicação. Assim, cada medicamento manipulado é único e só deve ser utilizado pelo próprio paciente.

Conforme a Anfarmag (2016), o segmento magistral apresenta um mercado competitivo, todavia, “o maior impasse para o setor deve ser a pressão sobre as margens, reflexo da alta nos custos da matéria-prima”. Existem ainda fatores que influenciam favoravelmente o setor, como o aumento na renda nos últimos anos, o envelhecimento da população e o aumento no consumo de produtos de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos. (ANFARMAG, 2016). Em meio a este cenário em constante modificação e um mercado amplamente concorrente, as farmácias de manipulação precisam adotar estratégias inovadoras

para permanecerem competitivas no mercado, uma vez que, geralmente são Micro e Pequenas Empresas, devido as características e perfil que a atividade possui.

2.4 Estudos correlatos

Nesta seção observa-se alguns estudos voltados para a formação do preço de venda aplicados a empresas de diferentes segmentos de mercado.

Com foco na formação do preço de venda, Cardoso (2011) averiguou a apuração dos custos e sua relação com a fixação do preço de venda em restaurantes à lá carte. Os dados foram coletados por meio de entrevista semiestruturada a qual foi aplicada em três restaurantes. Os resultados mostraram que os custos dos insumos são apurados por todos os estabelecimentos, já a alocação dos custos indiretos nas preparações não é uma prática entre os restaurantes pesquisados. Para determinar o preço de venda, os restaurantes utilizam tanto métodos informais quanto métodos formais.

Na mesma linha de pensamento, Kaczanoski et al. (2013), buscou compreender quais aspectos tem relevância na formação do preço de venda e quais as contribuições da utilização do método *Mark-up* em uma indústria moveleira. Através do estudo de caso o autor identificou que o método *Mark-up* permite a empresa detalhar todos os impostos, a margem de lucro e o percentual de custos e despesas que incidem sobre determinado produto. Contudo, o autor afirma que o *Mark-up* é o método mais prático e seguro para que a empresa possa produzir sem gerar prejuízos.

Em relação as abordagens estratégicas das empresas a respeito da formação do preço de venda, Oliva et al. (2015) investigou a integração da atividade produtiva com a gestão empresarial como fator estratégico de competitividade no âmbito de custo de produção e preço de mercado. O estudo deu-se a partir do cálculo do preço de venda dos produtos de uma metalúrgica que atua no agronegócio. Os resultados indicam que um modelo de análise gerencial sobre o comportamento dos custos de produção podem trazer informações indispensáveis para controle e tomada de decisão mais acertada inclusive no quesito preço de venda.

Já Silva et al. (2015) pesquisou o preço de venda ideal de acordo com a estratégia da Teoria dos Jogos em uma empresa de prestação de serviço do setor hoteleiro que oferece três tipos de diárias aos seus clientes. Foram gerados preços de venda para cada serviço ofertado com base em sistemas de custeio e métodos de rateio dos gastos indiretos. Constatou que os preços de venda gerados pelo sistema de custeio direto ou variável foi o retratado pelos três tipos de serviços, o que representa a melhor opção diante dos preços da concorrência.

Logo, percebe-se que a formação de preços é muito mais do que o simples processo de acumular custos e acrescentar uma margem de lucro. Com muita frequência, a formação de preços é tratada de forma simplista e geralmente não oferece ao empresário o retorno esperado pois é formulado de maneira inadequada.

3 Métodos e procedimentos da pesquisa

No que se refere ao delineamento desta pesquisa, a mesma se caracteriza como qualitativa de acordo com o problema, quanto aos seus objetivos é descritiva pois descreve as características acerca de determinado assunto estabelecendo a relação entre os fatos e a coleta dos dados, deu-se por meio de um estudo de caso (Gil, 2010).

A pesquisa teve enfoque em uma farmácia de manipulação, situada no município de Guaraciaba – SC. Para este trabalho, os objetos em estudo são quatro formulações, sendo as mais solicitadas na farmácia.

O procedimento de coleta de dados, se realizou no mês de julho/2016, por meio de visitas à empresa e entrevistas com o empresário/proprietário, bem como aos demais

envolvidos no processo de manipulação dos medicamentos e formação de preço venda. Nas visitas foram observadas e descritas as etapas do processo produtivo dos medicamentos manipulados e checagem de documentos contábeis e relatórios gerenciais internos, tomando como base o mês de maio de 2016.

A interpretação dessas informações ocorreu por meio da análise das respostas sobre determinado questionamento, a fim de resolver os quesitos levantados nos objetivos específicos. Com o intuito de complementar a análise e interpretação dos dados coletados, foi utilizado material bibliográfico de diversos autores como livros, artigos, revistas e publicações, fundamentados em estudos científicos relacionados ao assunto.

Entre as limitações do estudo, destaca-se que por tratar-se de um estudo de caso, os resultados encontrados limitam-se a empresa objeto do estudo. Além disso, salienta-se que a empresa não possui uma contabilidade de custos organizada, assim, teve-se a necessidade de buscar dados estruturados nos controles adotados na empresa e documentos que comprovassem as informações coletadas como comprovantes de pagamento de despesas por exemplo.

4 Análise dos resultados

4.1 Caracterização da empresa objeto de estudo

O estudo de caso foi desenvolvido por meio de uma pesquisa de campo, na qual foram coletados dados do mês de maio/2016, de uma farmácia de manipulação de fórmulas magistrais.

A Farmácia Alfa atua no ramo do comércio de produtos farmacêuticos, comercializando remédios, produtos de higiene pessoal, cosméticos, mamadeiras, chupetas, bicos e protetores de mamilos, lixas, alicates, cortadores e palitos de unha, afastadores de cutícula, pentes, escovas, alimentos para dieta e suplementos vitamínicos. Em anexo a farmácia mantém-se o laboratório de manipulação dos medicamentos.

Iniciou suas atividades em 2004, na cidade de Guaraciaba-SC e continua até hoje sendo a única farmácia de manipulação do município, sendo que suas concorrentes se situam em municípios vizinhos. A empresa está no mercado há 13 anos e possui três colaboradores. Quanto a tributação, a empresa é optante do Simples Nacional e enquadra-se como Microempresa.

Para atender o fluxo contínuo de clientes a farmácia atende no horário comercial, de segunda-feira a sábado, sendo que as manipulações das fórmulas acontecem apenas de segunda a sexta-feira. Desde sua fundação, a Farmácia Alfa tem o compromisso com a qualidade no desenvolvimento de suas formulações, conquistando a confiança junto aos médicos e seus pacientes, é nesse sentido que a clientela da empresa é composta por pessoas de toda a região.

A farmácia é dividida em três grandes áreas que prestam serviços interligados entre si: administrativa, produção e dispensação. Na área administrativa são realizadas atividades voltadas a gestão, objetiva prover os recursos financeiros, humanos e materiais para o funcionamento da empresa. Desenvolve também atividades de compra de matérias-primas e embalagens. Na área produtiva, são realizadas as manipulações das fórmulas. Na área de dispensação ocorrem as atividades de recepção, entrega das fórmulas e relacionamento com os clientes.

A empresa utiliza para fins de controle e organização um programa chamado Trier sistemas, comprado desde o início das atividades em 2004. Este programa é específico para farmácias e segundo o proprietário integra todas as áreas, como por exemplo: orçamentos, vendas, controle de estoque, terminal de caixa, fluxo de caixa entre outras funções.

4.2 Manipulação das fórmulas

Os clientes que compram na Farmácia Alfa distinguem-se em dois grupos: pessoas que utilizam medicamento de uso contínuo e buscam um preço menor e outros que fazem tratamentos médicos especiais e têm a necessidade de medicamentos personalizados, específicos para cada paciente.

Na Farmácia Alfa, os produtos manipulados apresentam-se em quatro formas farmacêuticas, que são as cápsulas, cremes, sachês e soluções. Para a manipulação dos medicamentos o processo envolve a matéria-prima, as embalagens e o rótulo. Segundo o proprietário, as matérias-primas são adquiridas junto a fornecedores localizados em sua maioria no Rio de Janeiro e São Paulo, grande parte destas matérias-primas é importada, o que ocasiona oscilação de preços no mercado em curto espaço de tempo, prejudicando o controle e atualização do preço da matéria-prima com uma frequência ideal.

O processo de produção começa quando o cliente/paciente chega à farmácia com uma receita prescrita pelo médico, apresenta ao recepcionista e solicita que seja feito o orçamento da fórmula. Para que o atendente possa fazer o orçamento de uma fórmula, todos os itens são incluídos no sistema que a empresa possui.

De acordo com o manual do sistema o preço de venda dos medicamentos é definido multiplicando o preço de custo da matéria-prima e embalagem por um fator de rentabilidade, escolhido aleatoriamente pelo atendente, acrescidos de um valor fixo (valor predeterminado que segundo o entrevistado é para cobrir os custos fixos), encontrando assim o valor final de venda daquele medicamento. Lembrando que este valor final deve ser 35% mais barato que o valor do medicamento genérico, similar ou de referência. Além disso o preço de venda é comparado também com o preço do concorrente e o valor de mercado.

Após a preparação do orçamento, é informado ao cliente o valor de venda e a previsão de entrega do medicamento. Geralmente o prazo para a manipulação oferecido pela farmácia é de 4h. Quando o cliente aprova o orçamento, ocorre a inclusão da requisição, onde são inseridos dados como o nome do paciente, endereço completo, nome do médico e seu CRM. Neste momento os componentes da receita são confirmados e a recepcionista emite uma ficha de pesagem que é entregue ao laboratório juntamente com a receita do paciente.

O farmacêutico confere a ficha de pesagem com a receita, se os itens estiverem certos, começa a manipulação da fórmula. Caso ocorra algum erro na digitação da fórmula, o farmacêutico devolve os itens para a correção no sistema. A manipulação em si começa com a pesagem dos componentes descritos.

Após a pesagem e fim da manipulação, o produto final é rotulado e conferido novamente. A receita é carimbada e assinada pelo farmacêutico para comprovar que a mesma foi aviada na empresa. As fichas de pesagem utilizadas para todos os produtos manipulados são armazenadas por no mínimo um ano para posterior conferência, caso haja a necessidade. Se o paciente não retirar seu produto em um prazo de sessenta dias (prazo regulamentado pela ANVISA) o produto é descartado por meio de um contrato com uma empresa especializada na dispensação destes produtos farmacêuticos.

4.3 Identificação dos custos diretos e indiretos das fórmulas

Para este trabalho, os objetos de custo considerados são quatro formulações, sendo as mais solicitadas na farmácia. Para mensurar os custos destas formulações, foi necessário identificar-se o sistema de acumulação de custos na farmácia magistral.

Como a Farmácia Alfa produz suas fórmulas sob encomenda ela acumula seus custos em ordens de produção. Após a acumulação de custos, são adotadas metodologias de custeio. Nesse, sentido procurou-se mensurar os custos das preparações realizadas na farmácia em estudo, adotando-se o método de custeio por absorção, apropriando todos os custos de

produção aos produtos elaborados. Os custos diretos são identificados e apropriados diretamente aos produtos, enquanto que os custos indiretos são agregados aos produtos seguindo critérios de rateio. Os gastos considerados como custos diretos foram a matéria-prima, embalagem e a mão de obra.

Na Tabela 1 apresentam-se os valores destinados ao pagamento de colaboradores da farmácia com seus respectivos encargos, referente ao mês de maio/2016.

Tabela 1- Mão de obra direta (maio/2016)

Colaboradores	Farmacêutico	Técnica Laboratório	Recepcionista	Total
Salário	2.000,00	1.500,00	1.200,00	4.700,00
Provisão de Férias	166,67	125,00	100,00	391,67
1/3 férias	55,56	41,67	33,33	130,56
Provisão 13º Salário	166,67	125,00	100,00	391,67
Subtotal	2.388,89	1.791,67	1.433,33	5.613,89
FGTS 8%	191,11	143,33	114,67	449,11
Total	2.580,00	1.935,00	1.548,00	6.063,00
Custo Total				6.063,00

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 1, identificam-se os valores referente a mão de obra e encargos trabalhistas no mês de maio/2016. Apresenta-se o salário de R\$ 2.000,00 para o farmacêutico, R\$ 1.500,00 para a técnica do laboratório e R\$ 1.200,00 para a recepcionista, totalizando um gasto de R\$ 4.700,00 com salário. A variação salarial de um colaborador para outro se dá pela diferença de funções, em virtude da formação profissional. A partir desses valores é acrescido a provisão de férias, 1/3 de férias, a provisão do 13º salário e 8% de FGTS. O custo total derivado da mão de obra direta ficou em R\$ 6.063,00 no mês.

Na Tabela 2 observa-se o custo unitário e total de matéria-prima e embalagem necessária para a fabricação de um frasco com 30 unidades de sachê de Glucosamina 1.500mg/condroitina 1.200mg. Este medicamento é muito utilizado no tratamento de dores nas articulações e inflamações associadas à osteoartrite, artrose e outras doenças das articulações e ossos.

Tabela 2 - Matéria-prima Glucosamina/condroitina (frasco com 30 sachês)

Matéria-Prima	Quantidade	Custo unitário R\$	Custo total R\$
Glucosamina	59,85 g	0,0543	3,25
Condroitina	36 g	0,1347	4,85
Base efervescente	95,85 g	0,1049	10,05
Sachê de Alumínio	30 un	0,1000	3,00
Frasco	1 un	2,0000	2,00
Rótulo	1 un	0,1400	0,14
Matéria-prima e embalem total			23,29

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 2, o custo total de matéria-prima necessários para a fabricação de 30 unidades de sachê de Glucosamina 1.500mg/condroitina 1.200mg, incluindo a embalagem que consiste no sachê de alumínio, no frasco e no rótulo é igual a R\$ 23,29.

Na Tabela 3 apresenta-se o custo unitário e total de matéria-prima e embalagem necessária para a fabricação de um frasco com 30 cápsulas de Omeprazol 20mg. Este medicamento é utilizado para tratar os sintomas da doença de refluxo gastroesofágico e outras condições causadas por excesso de ácido no estômago.

Tabela 3- Matéria-prima Omeprazol (frasco com 30 cápsulas)

Matéria Prima	Quantidade	Custo unitário R\$	Custo total R\$
---------------	------------	--------------------	-----------------

Omeprazol	7,056 g	0,1644	1,16
Cápsula Tamanho 2	30 un	0,0167	0,50
Frasco	1 un	0,7500	0,75
Rótulo	1 un	0,1400	0,14
Matéria-prima e embalem total			2,55

Fonte: dados da pesquisa.

Evidencia-se na Tabela 3, que o custo total de matéria-prima e embalagem (frasco e rótulo) necessários para a formulação de 30 cápsulas de Omeprazol 20mg é igual a R\$ 2,55.

Na Tabela 4 considera-se o custo unitário e total de matéria-prima e embalagem necessária para a fabricação de um frasco com 60 cápsulas de Citalopran 20mg. Este medicamento é indicado para o tratamento e prevenção de depressão; transtornos do pânico; transtornos obsessivos compulsivo e ansiedade.

Tabela 4 - Matéria-prima Citalopran (frasco com 60 cápsulas)

Matéria Prima	Quantidade	Custo unitário R\$	Custo total R\$
Citalopran	1,5 g	1,7600	2,64
Excipiente	5,133 g	0,0487	0,25
Cápsula tamanho 4	60 un	0,0167	1,00
Frasco	1 un	0,7500	0,75
Rótulo	1 un	0,1400	0,14
Matéria-prima e embalem total			4,78

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 4, o custo total de matéria-prima necessários para a fabricação de 60 cápsulas de Citalopran 20mg, incluindo a embalagem que consiste no frasco e no rótulo é igual a R\$ 4,78.

Verificam-se na Tabela 5, o custo unitário e total de matéria prima e embalagens utilizadas na fabricação de um frasco com 30 cápsulas do medicamento Ginkgo Biloba 80mg. Este medicamento é indicado ao tratamento de problemas de memória, falta de energia e falta de concentração.

Tabela 5 - Matéria-prima Ginkgo Biloba (frasco com 30 cápsulas)

Matéria Prima	Quantidade	Custo unitário R\$	Custo total R\$
Ginkgo Biloba	2,4 g	0,1958	0,47
Excipiente	3,867 g	0,0517	0,20
Cápsula tamanho 2	30 un	0,0167	0,50
Frasco	1 un	0,7500	0,75
Rótulo	1 un	0,1400	0,14
Matéria-prima e embalem total			2,06

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 5 examina-se que o custo total de matéria prima e embalagem necessários para a manipulação de um frasco com 30 cápsulas de Ginkgo Biloba 80mg é de R\$ 2,06.

A Tabela 6 retrata os custos indiretos da Farmácia Alfa no mês de maio/2016.

Tabela 6 - Custos indiretos de fabricação maio/2016

Descrição dos Custos	Total do laboratório
Aluguel	210,00
EPI (Equipamento de proteção individual)	75,00
Energia Elétrica	125,00
Controle de Qualidade	291,90

Taxa de Lixo	31,00
PCMSO-Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional	37,50
PPRA- Programa de Prevenção de Riscos Ambientais	18,33
Manutenção do Laboratório	36,66
Água	6,00
Material de limpeza	75,00
Total	906,39

Fonte: dados da pesquisa.

Contata-se na Tabela 6 que no mês de maio/2016, a Farmácia Alfa teve um custo indireto total de R\$ 906,39, referente ao laboratório onde ocorrem as manipulações.

4.4 Metodologia de custos e formação do preço de venda

Para chegar ao custo de manipulação e posterior formação do preço de venda para as formulações em estudo foi elaborado uma metodologia de custos a ser aplicada na Farmácia Alfa. A Tabela 7 traz o total de minutos produtivos da empresa, durante o mês de maio/2016. Este tempo será utilizado como critério de alocação de valores de mão de obra e custos indiretos de fabricação.

Tabela 7 - Tempo em minutos referente ao mês de maio/2016

Mês Maio/2016	31 Dias
(-) Domingos	5
(-) Sábados	4
(-) Feriados	1
(=) Dias trabalhados	21
(X) tempo/8,8 horas	184,8
(=) Horas trabalhadas	184,8
(-) Tempo improdutivo (10%)	18,48
(=) Horas produtivas	166,32
(X) 60 minutos	9.979,2
(=) Total minutos produtivos	9.979,2

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 7, observa-se o cálculo do tempo produtivo, em minutos, na farmácia no mês de maio/2016. Para o cálculo, levou-se em consideração os dias do mês, dos quais desconsiderou-se os sábados, domingos e feriados, pois não se obteve manipulações nesses dias. Para este cálculo multiplicou-se o total de dias trabalhados no mês, pelas horas trabalhadas. Sobre essas horas descontou-se 10% equivalente ao tempo improdutivo, no qual compreende intervalos e interrupções obtidos no decorrer do trabalho. Obtém-se desta forma um total de 166,32 horas produtivas, equivalentes a 9.979,2 minutos.

O custo da mão de obra direta de cada colaborador envolvido no processo de fabricação foi obtido por meio da divisão das remunerações pelo total de minutos produtivos no mês analisado, sendo o valor de R\$ 0,2585 o minuto trabalhado do farmacêutico, R\$ 0,1939 o minuto da técnica do laboratório e R\$ 0,1551 o minuto da recepcionista.

Na Tabela 8 examina-se o tempo, em minutos, que cada colaborador gasta para que a manipulação da fórmula ocorra.

Tabela 8 - Tempo em minutos gastos x valor unitário e total da mão de obra direta

Fórmula	Mão de obra direta (MOD)	Tempo em min	Custo un por min R\$	Custo Total R\$
Glucosamina 1.500g/condroitina 1.200g (Frasco com 30 sachês)	Farmacêutico	30	0,2585	7,76
	Técnica do Lab.	30	0,1939	5,82

	Recepcionista	5	0,1551	0,78
	MOD total			14,36
Omeprazol 20g (Frasco com 30 cápsulas)	Farmacêutico	15	0,2585	3,88
	Técnica do Lab.	15	0,1939	2,91
	Recepcionista	5	0,1551	0,78
	MOD total			7,57
Citalopran 20g (Frasco com 60 cápsulas)	Farmacêutico	10	0,2585	2,59
	Técnica do Lab.	10	0,1939	1,94
	Recepcionista	5	0,1551	0,78
	MOD total			5,31
Ginkgo Biloba 80g (Frasco com 30 cápsulas)	Farmacêutico	15	0,2585	3,88
	Técnica do Lab.	15	0,1939	2,91
	Recepcionista	5	0,1551	0,78
	MOD total			7,57

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 8 identifica-se quanto tempo de mão de obra de cada colaborador são necessários para a manipulação dos medicamentos em estudo. Ao multiplicar o tempo gasto em minutos pelo valor do minuto produtivo de cada funcionário, obtém-se o valor da mão de obra utilizada para cada fórmula manipulada. Observa-se, por exemplo, que para a produção da fórmula de Glucosamina 1.500g/condroitina 1.200g são necessários 65 minutos sendo 30 minutos de mão de obra do farmacêutico, 30 minutos de mão de obra da técnica do laboratório e 5 minutos de trabalho da recepcionista. Para esta fórmula chegou-se a um custo total de mão de obra direta de R\$14,36.

O custo indireto de transformação por minuto é igual a R\$ 0,0908. Esse valor é obtido pela divisão do total dos custos indiretos pelo tempo em minutos produtivos no mês de maio/2016.

Na Tabela 9, identifica-se o rateio dos custos indiretos de fabricação, de acordo com o tempo de produção de cada fórmula.

Tabela 9 - Rateio dos custos indiretos de fabricação

Fórmulas	Tempo em min	Taxa base por min R\$	Custo total
Glucosamina 1.500g/condroitina 1.200g (30 un)	65	0,0908	5,90
Omeprazol 20g (30 un)	35	0,0908	3,18
Citalopran 20g (60 un)	25	0,0908	2,27
Ginkgo Biloba 80g (30 un)	35	0,0908	3,18

Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se na Tabela 9 que os custos indiretos de fabricação foram apropriados à ordem de produção, com base no número de horas de mão de obra direta. Se multiplicar o tempo gasto para a manipulação de cada medicamento em análise pelo valor do custo indireto por minuto chega-se ao valor total de custo indireto envolvido no processo.

Na Tabela 10 encontra-se o custo da matéria-prima, da mão de obra direta, o custo indireto de fabricação e o custo total para cada fórmula estudada.

Tabela 10 - Custo total das fórmulas manipuladas em estudo

Fórmulas	MP	MOD	CIF	Custo Total
Glucosamina 1.500g/condroitina 1.200g (frasco com 30 sachês)	23,29	14,36	5,90	43,55
Omeprazol 20g (frasco com 30 cápsulas)	2,55	7,57	3,18	13,30
Citalopran 20g (frasco com 60 cápsulas)	4,78	5,31	2,27	12,36
Ginkgo Biloba 80g (frasco com 30 cápsulas)	2,06	7,57	3,18	12,81

Fonte: dados da pesquisa.

Evidencia-se na Tabela 10 o custo total dos medicamentos manipulados analisados neste estudo. Observa-se que o custo total de cada manipulação se dá a partir da soma dos custos com matéria-prima, mão de obra direta e os custos indiretos de fabricação. Obtém-se assim o custo total de R\$ 43,55 para a fórmula Glucosamina 1.500g/condroitina 1.200g, R\$ 13,30 para o Omeprazol 20g, R\$ 12,36 para o Citalopran 20g e R\$ 12,81 para o Ginkgo Biloba 80g.

Na Tabela 11 retratam-se as despesas incorridas na farmácia de manipulação no mês de maio/2016.

Tabela 11 - Despesas operacionais da Farmácia Alfa maio/2016

Descrição das despesas	Total do laboratório
Mensalidade do sistema	100,00
Telefone e Internet	44,85
Material de expediente/uso e consumo	150,00
Honorários contábeis	66,00
Total	360,85

Fonte: dados da pesquisa.

Contata-se na Tabela 11 que no mês de maio/2016, a Farmácia Alfa teve uma despesa operacional de R\$ 360,85 referente ao laboratório onde ocorrem as manipulações.

O *Mark-up* foi obtido por meio da aplicação da fórmula do *Mark-up* divisor. Considerou-se a alíquota de 4,5% para impostos, 7,6% para despesas operacionais e margem de lucro de 20%. Obteve-se um *mark-up* divisor de 0,6790.

A Tabela 12 traz o preço de venda dos medicamentos calculados a partir do *mark-up* divisor e o preço de venda praticado atualmente pela farmácia.

Tabela 12 - Custo fórmula, *mark-up* e preço de venda

Fórmulas	Custo	<i>Mark-up</i>	Preço de venda <i>Mark-up</i>	PV praticado atualmente	Varição
Glucosamina 1.500g/condroitina 1.200g	43,55	0,6790	64,14	70,00	5,86
Omeprazol 20g	13,30	0,6790	19,59	10,00	(9,59)
Citalopran 20g	12,36	0,6790	18,20	59,50	41,30
Ginkgo Biloba 80g	12,81	0,6790	18,87	16,35	(2,52)

Fonte: dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 12, a divisão do custo pelo índice *mark-up* resulta no preço de venda sugerido para cada medicamento manipulado na farmácia em estudo. Nota-se que das quatro formulações analisadas duas estão com o preço de venda a baixo do sugerido (Omeprazol 20g e Ginkgo Biloba 80g) e as outras duas estão com o valor de venda a cima do preço calculado (Glucosamina 1.500g/condroitina 1.200g e Citalopran 20g).

Na Tabela 13 compara-se o preço de venda praticado e o preço de venda calculado e seus respectivos resultados, para os medicamentos manipulados utilizados no estudo.

Tabela 13 - Comparativo entre receita e lucro com base nos preços de venda

	Fórmula 1			Fórmula 2			Fórmula 3			Fórmula 4		
	PV pratic.	PV calc.	difer.	PV pratic.	PV calc.	difer.	PV pratic.	PV calc.	difer.	PV pratic.	PV calc.	difer.
Receita	70,00	64,14	(5,86)	10,00	19,59	9,59	59,50	18,20	(41,30)	16,35	18,87	2,52
Lucro	17,98	12,83	(5,15)	(4,51)	3,92	8,43	39,94	3,64	(36,30)	1,56	3,77	2,21
Varição	25,69	20,00	(5,69)	(45,10)	20,00	65,10	67,13	20,00	(47,13)	9,55	20,00	10,45

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 13, observam-se as variações entre os preços de venda praticado e calculado e os respectivos resultados obtidos. Na fórmula 1 o preço de venda praticado na

farmácia é maior que o valor calculado, no entanto a variação no resultado é pequena para este medicamento sendo igual a 5,69%. Já na fórmula 2 o preço de venda praticado pela empresa é menor que o seu custo de manipulação. Na fórmula 3 a variação entre os dois preços é considerável sendo que o preço de venda praticado é bem maior que o preço de venda sugerido, chegando a uma variação de 47,13% no resultado. Na fórmula 4 também se constata uma pequena variação, no entanto o preço praticado é menor que o preço sugerido, logo a diferença no resultado é de 10,45%.

5 Conclusões e recomendações

Esta pesquisa procurou analisar o processo de formação do preço de venda dos medicamentos manipulados em farmácias magistrais, por meio de um estudo de caso realizado na Farmácia Alfa, que atua no ramo do comércio de produtos farmacêuticos, mantendo anexo o laboratório de manipulação dos medicamentos. A empresa está no mercado há 13 anos e possui três colaboradores.

O processo de produção começa quando o cliente chega à farmácia tendo em mãos sua receita, apresentando-a ao recepcionista e que providencia o orçamento da fórmula. O preço de venda dos medicamentos é definido multiplicando o preço de custo da matéria-prima e embalagem por um fator de rentabilidade, escolhido aleatoriamente, acrescidos de um valor fixo predeterminado. Com a aprovação do orçamento por parte do cliente, emite-se uma ficha de pesagem, entregue ao laboratório anexa a receita do paciente. A manipulação em si, começa com a pesagem dos componentes descritos, sendo rotulado e conferido com a receita, após a pesagem e fim da manipulação. Caso o paciente não retirar seu produto dentro de sessenta dias o produto é descartado.

No que se concerne à identificação dos custos diretos e indiretos de fabricação, foram considerados, para este trabalho, quatro formulações, sendo as mais solicitadas na farmácia. Como a Farmácia Alfa produz suas fórmulas sob encomenda, atendendo as prescrições realizadas, os custos foram acumulados em ordens de produção. Os gastos considerados como custos diretos foram a matéria-prima, embalagem e a mão de obra. Identificaram-se as matérias-primas e embalagens que compõem cada fórmula analisada, com seus respectivos valores. Os valores relativos a salário dos colaboradores foram colhidos nos relatórios internos gerados pela empresa. Já os custos indiretos de fabricação, foram levantados junto ao proprietário e alocados em seu percentual correspondente ao laboratório de manipulação.

Para propor uma metodologia de custos e formação do preço de venda dos medicamentos manipulados, mensurou-se os custos totais das formulações realizadas na farmácia, mediante a adoção do método de custeio por absorção. Levantou-se o tempo produtivo no mês analisado e calculou-se a mão de obra de cada colaborador por minuto trabalhado. Constatou-se também o tempo de participação de cada colaborador no processo produtivo das fórmulas em estudo. Os custos diretos foram alocados diretamente aos medicamentos enquanto que os custos indiretos foram alocados por meio de rateio utilizando a mão de obra direta como critério de mensuração.

Para a formação do preço de venda dos medicamentos, objetos de estudo, utilizou-se o índice do *Mark-up*. Aplicando-se o índice sobre o custo total de cada fórmula, considerando a margem de lucro desejada pelo proprietário, obteve-se o preço de venda sugerido para a empresa. Constatou-se que em uma das fórmulas analisadas os custos de fabricação eram superiores ao preço praticado pela farmácia em estudo.

Concluiu-se que as informações fornecidas pela contabilidade de custos são de grande importância, pois potencializam a gestão, produzindo informações para diversos níveis gerenciais da empresa, auxiliando as funções de planejamento, controle e tomada de decisões bem como a formação do melhor preço de venda a ser adotado para cada produto comercializado pela empresa.

Entre as contribuições da pesquisa destaca-se a importância de acompanhar os custos envolvidos no processo de fabricação de medicamentos manipulados e a mensuração exata dos mesmos. Este estudo chama a atenção do empresário sobre as novas tendências do cenário econômico, possibilitando a adequação do preço de venda praticado e com o intuito de garantir o progresso da empresa.

A partir deste trabalho, outros estudos podem ser desenvolvidos, uma vez que tal estudo não esgota a possibilidade de pesquisas em relação ao tema. Para futuras pesquisas recomenda-se o estudo do preço de venda para os medicamentos genéricos, similares, de referência e demais mercadorias comercializadas pela farmácia. Também é recomendável o estudo do preço dos honorários médicos em convênios particulares ou em planos de saúde.

Referências

ALMEIDA, Simone de. **Propostas de abordagens para agregação de preferências de stakeholders para definição metodológica da precificação de produtos farmacêuticos**. 2012. Tese (Doutorado em Gerência da Produção) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2012. Disponível em: <<http://www.ppgep.org.br/teses/DO-0050.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

ARAÚJO Juliana Gonçalves et al. Arranjo Produtivo Local de Confeção do Estado de Pernambuco: Utilização de Práticas Gerenciais de Custos e Formação de Preço para Tomada de Decisão. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 15, 2015, Pernambuco. **Anais Eletrônicos...** Pernambuco, 2015. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos152015/56.pdf>>. Acesso em: 15 maio 2016.

ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE FARMACEUTICOS MAGISTRAIS. **Cenário estável para o setor farmacêutico**. São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://www.anfarmag.com.br/ler-comunicado/cenario-estavel-para-o-setor-farmacutico>>. Acesso em: 24 abr. 2016.

BARA, Suellen Nara. **Formação do preço de venda**. 2010. Monografia (Especialização em Finanças Empresariais) - Universidade Tuiuti do Paraná, Curitiba, 2010. Disponível em: <<http://teconline.utp.br/wp-content/uploads/2012/08/FORMACAO-DO-PRECO-DE-VENDA.pdf>>. Acesso em: 23 abr. 2016.

BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e Formação de Preços**. 6. ed. São Paulo: IOB, 2009.

BRASIL. Lei n. 13.021, de 08 de agosto de 2014. Dispõe sobre o exercício e a fiscalização das atividades farmacêuticas. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 08 ago. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13021.htm>. Acesso em: 17 maio 2016.

CARDOSO, Jaqueline de Fátima. Custos e preço de venda: um estudo em restaurantes à la carte. **Revista Hospitalidade**. São Paulo, v. 8, n. 2, p. 103-120, jul./dez. 2011. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/3494/custos-e-preco-de-venda--um-estudo-em-restaurantes-a-la-carte>>. Acesso em: 23 maio 2016.

COGAN, Samuel. **Custos e formação de preços: análise e prática**. São Paulo: Atlas, 2013.

EIDT, Jorge. **Gestão de custos em Indústrias do setor moveleiro estabelecidas na região do oeste do estado de Santa Catarina: um estudo multicaseos**. 2006. 234p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KACZANOSKI Aline et al. Formação do preço de venda baseada na planilha do método *Mark-up*. In: SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FSG, 6, 2013, Rio Grande do Sul. **Anais Eletrônicos...** Rio Grande do Sul, 2013. Disponível em: <<http://ojs.fsg.br/index.php/anaiscontabeis/article/viewFile/320/460>>. Acesso em: 18 maio 2016.

LEONE, George Sebastião Guerra; LEONE, Rodrigo José Guerra. **Curso de contabilidade de custos: contém critério do custeio abc, aplicação de métodos quantitativos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MALLMANN, Cristian Junior. **Análise dos custos e formação do preço de venda da reforma de tratores em uma oficina mecânica no município de São João do Oeste –SC**. 2012. 73 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Itapiranga, Itapiranga, 2012.

MARQUES, Rafael Teixeira. **Análise do processo de formação do preço de venda dos produtos manipulados na Pbbpharma**. 2008. 56 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Administração) - Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2008. Disponível em: <http://www.ccsa.ufpb.br/sesa/arquivos/monografias/2007.2/adm_marketing/analise_do_processo_de_formacao_do_preco_de_venda_dos_produtos_manipulados_na_pbbpharma.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2016.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVA Flavio Alberto et al. Gerenciamento da Atividade Industrial como ferramenta estratégica para formação do preço de venda. **Revista Colloquium Exactarum**, São Paulo: v.7, n.4, p.20-25, out./dez. 2015. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/18598495-Gerenciamento-da-atividade-industrial-como-ferramenta-estrategica-para-formacao-do-preco-de-venda.html>>. Acesso em: 18 maio 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PAES, Milton. **Manipulação de remédios vem registrando expansão**. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.cff.org.br/noticia.php?id=1280>>. Acesso em: 24 abr. 2016.

PEREIRA, Ana Cristina; SERVILIERI, Kerly Maire. Um estudo de caso sobre a mensuração dos custos em uma farmácia de manipulação. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9, 2005, Florianópolis. **Anais Eletrônicos...** Florianópolis, 2005. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/2204/2204>>. Acesso em: 02 set. 2016.

PINTO, Alfredo Augusto Gonçalves et al. **Gestão de Custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

RIPOLL, Vicente M. et al. **Contabilidade de custos**. Curitiba: Juruá, 2012.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. **Guia de Farmácias: aspectos legais e fiscais das farmácias, drogarias e farmácias de manipulação**. Brasília: Sebrae, 2016. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/58e979c8bd97a76e6a9ce685d73b9b2a/\\$File/5819.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/58e979c8bd97a76e6a9ce685d73b9b2a/$File/5819.pdf)>. Acesso em: 24 abr. 2016.

SILVA Alini da et al. Utilização da Estratégia Pura da Teoria dos Jogos para Determinação do Preço de Venda. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, Florianópolis: v. 8, n. 3, p. 187-204, set./dez. 2015. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/40239/-utilizacao-da-estrategia-pura-da-teoria-dos-jogos-para-determinacao-do-preco-de-venda>>. Acesso em: 23 maio 2016.

SOTT, Valmir Roque. **Uma contribuição ao custeamento e tomada de decisão em ambiente de produção conjunta**. 2003. 175 p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

ZUNINO, Gilsiane Pioner. A farmácia magistral no contexto da saúde. **Revista Pharmacia Brasileira**, Brasília, DF: Conselho Federal de Farmácia, v. 59 e 60, p. 44-48, mai./jun./jul./ago. 2007. Disponível em: <<http://www.cff.org.br/sistemas/geral/revista/pdf/8/044a048farmagistral.pdf>> Acesso em: 23 abr. 2016.