



XXXI Congresso Brasileiro de Custos
20, 21 e 22 de novembro de 2024
- São Paulo / SP -



Proposta de melhorias na gestão de custos de uma indústria farmacêutica

Ginaldo Rodrigues de Araujo Junior (USP ESALQ) - roarajunior@gmail.com

Jailson dos Santos Silva (UFSC) - jdss159@gmail.com

Adriano Matos de Oliveira (UFSC) - adriano687@hotmail.com

Eveliny Dias de Medeiros (UFPB) - eveliny.medeiros@academico.ufpb.br

Resumo:

A gestão de custos é uma prática gerencial importante para garantir o sucesso das organizações. No entanto, muitas empresas focam apenas na geração de receitas, negligenciando o controle dos custos e “maquiando” as ineficiências dos gastos em seus resultados contábeis. Assim, este estudo teve como objetivo avaliar e propor melhorias na gestão de custos em uma indústria farmacêutica, através de um estudo de caso. Para tanto, a metodologia empregada consistiu na análise documental dos relatórios de produção e financeiros da empresa, bem como uma entrevista com a gestora de produção para elucidar as especificidades do sistema produtivo. Quanto aos resultados, estes mostraram um custo de ociosidade do sistema muito elevado, representando cerca de 4% das receitas da empresa. Como medida para reverter essa situação, foi proposto um conjunto de ações a serem implantadas na organização. Foram elas: Revisão dos processos (e aqui o foco deverá ser dado à cronoanálise da produção), Renegociação de contratos (deverá ser feito sob à luz da Teoria das Transações), Adoção de novas metodologias de custeio (sugeriu-se a adoção do Custeio baseado em Atividade) e Revisão dos turnos produtivos (projetando-se um ganho de produtividade). Logo, espera-se que com a implementação das ações propostas, a empresa tenha mais controle dos seus processos, reduzindo custos e sendo mais competitiva no mercado.

Palavras-chave: *Cronoanálise. Custeio ABC. Custeio por Absorção*

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

Proposta de melhorias na gestão de custos de uma indústria farmacêutica

RESUMO

A gestão de custos é uma prática gerencial importante para garantir o sucesso das organizações. No entanto, muitas empresas focam apenas na geração de receitas, negligenciando o controle dos custos e “maquiando” as ineficiências dos gastos em seus resultados contábeis. Assim, este estudo teve como objetivo avaliar e propor melhorias na gestão de custos em uma indústria farmacêutica, através de um estudo de caso. Para tanto, a metodologia empregada consistiu na análise documental dos relatórios de produção e financeiros da empresa, bem como uma entrevista com a gestora de produção para elucidar as especificidades do sistema produtivo. Quanto aos resultados, estes mostraram um custo de ociosidade do sistema muito elevado, representando cerca de 4% das receitas da empresa. Como medida para reverter essa situação, foi proposto um conjunto de ações a serem implantadas na organização. Foram elas: Revisão dos processos (e aqui o foco deverá ser dado à cronoanálise da produção), Renegociação de contratos (deverá ser feito sob à luz da Teoria das Transações), Adoção de novas metodologias de custeio (sugeriu-se a adoção do Custeio baseado em Atividade) e Revisão dos turnos produtivos (projetando-se um ganho de produtividade). Logo, espera-se que com a implementação das ações propostas, a empresa tenha mais controle dos seus processos, reduzindo custos e sendo mais competitiva no mercado.

Palavras-chave: Cronoanálise. Custeio ABC. Custeio por Absorção.

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

1 INTRODUÇÃO

A indústria farmacêutica caracteriza-se por um agrupamento de oligopólios, termo utilizado para designar um grupo de organizações que dominam determinada oferta de bens e/ou serviços, com inúmeros produtos de diversas classes terapêuticas, onde o consumo é baseado principalmente pela prescrição médica (Oliveira, Labra, & Bermudez, 2006). Este mercado tem sido um dos mais inovadores desde a Segunda Guerra Mundial, época em que foi criado o tratamento com penicilina, e através dos tempos tem recebido cada vez mais investimentos em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos.

Em 2022, o mercado farmacêutico brasileiro movimentou R\$ 106,78 bilhões, representando um crescimento de 16,95% de reais se comparado ao ano anterior, tendo a fatia de 2% do mercado mundial, ocupando a 10ª posição em faturamento entre as 20 maiores economias mundiais. Entre os países latinos, o Brasil ocupa o 1º lugar, estando à frente do México, Colômbia e Argentina, de acordo com dados do Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos (SINDUSFARMA, 2023). Em 2022, o faturamento correspondeu a 1,1% do PIB [Produto Interno Bruto] brasileiro, que foi de R\$ 9,9 trilhões, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2023). Ainda de acordo com o IBGE, o setor farmacêutico aumentou sua taxa

de empregabilidade em 18,6% se comparado ao ano anterior, sendo que este crescimento corresponde ao dobro do que foi constatado na economia como um todo, que teve a taxa de 7,4%.

Apesar da importância do seu mercado farmacêutico, o Brasil depende muito da importação de princípios ativos oriundos principalmente da China e Índia, e com isso o déficit na balança comercial aumenta. Os custos de produção acabam sendo afetados quando há oscilação constante no câmbio (Pinto & Barreiro, 2013). Para o autor, por ser um dos segmentos mais rentáveis, há a necessidade de altos investimentos, o que torna também um dos setores mais competitivos, gerando sucessivas fusões e aquisições de empresas menores.

Ainda há o problema de incerteza da maioria dos empresários em investirem em medicamentos inovadores, já que o custo com Pesquisa e Desenvolvimento é alto e o retorno financeiro é de risco elevado. Além disso, há escassez na formação de doutores aptos a atividades de Pesquisa e Desenvolvimento, que não possuem formação adequada, devido instituições de ensino não os prepararem com metodologia científica de pesquisa desejável para sua inserção no mercado (Pinto & Barreiro, 2013).

Um dos grandes desafios da indústria farmacêutica é operar reduzindo custos, aumentando sua capacidade produtiva a fim de manter-se sustentável. É necessário tomar decisões com relação aos produtos que serão produzidos, e se os custos envolvidos neste processo estão adequados para a empresa, sempre buscando aumentar sua rentabilidade (Bernardinelli, Miyabara, & Popadiuk, 2000).

Buscando aumentar seus lucros, em meados de 2010, duas grandes farmacêuticas decidiram criar uma *Join Venture* com foco em prescrição médica. Esta nova empresa, que neste estudo será chamada de SX Farma, passou a distribuir alguns medicamentos fabricados pelas controladoras, e para poder seguir com suas operações como indústria farmacêutica, iniciou o processo de beneficiamento para as empresas controladoras. Este beneficiamento consistia no recebimento de materiais comprados pelas controladoras e utilização da mão de obra da SX Farma, que conseqüentemente, só cobrava pelos serviços prestados. Inicialmente, eram recebidos os semiacabados, e a linha de produção disposta era apenas de embalagem manual. Com o passar dos anos, a SX Farma evoluiu na área comercial e aumentou seu portfólio de produtos clones fabricados pelas empresas controladoras, expandindo consideravelmente o negócio em prescrição médica, trazendo resultados satisfatórios aos sócios. Enquanto mantinha sua pequena linha produtiva de beneficiamento operando apenas para manter o *breaking even* da operação.

Foram surgindo novos produtos de acordo com a necessidade das controladoras, em que a SX Farma precisou realocar esforços para aumentar sua linha produtiva. Novos equipamentos foram comprados, possibilitando-a produzir alguns produtos no formato *Full Service*, agregando outras linhas de produção: pesagem, manipulação, envase e embalagem semiautomática. Porém, os métodos de custeio não passaram por um estudo assertivo com o intuito de gerar margem para esta operação, já que o foco principal do negócio da empresa provém do lucro obtido pela prescrição médica fruto da revenda dos produtos clones.

Assim, surge o seguinte problema de pesquisa: *Como melhorar o sistema de custeio desta indústria farmacêutica, a fim de garantir a adequada gestão de seus custos?* Deste modo, este artigo teve como objetivo avaliar e propor melhorias para

o sistema de gestão de custos da empresa, a fim de reduzir o custo de produção e visando obter mais margem para a empresa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A gestão de custos é uma prática gerencial indispensável para otimizar a lucratividade dos negócios. Ela consiste em avaliar os itens de custos e promover ações para reduzi-los (Silva & Leite, 2023). Para este fim são adotadas sistemáticas para identificar, rastrear, analisar e ratear os itens de custo para os objetos de custeio dentro do sistema contábil (Lizot, Trojan, & Afonso, 2021; Omotayo, Bankole, & Olanipekun, 2020). Assim, são apresentadas a seguir os principais sistemas de custeio difundidos na literatura.

2.1 Custeio por absorção

Segundo Martins (2010) e Wernke (2004; 2005), o custo por absorção (ou custeio pleno) é o modelo mais tradicional, onde são atribuídos aos produtos todos os custos de produção, sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos. Ademais, é importante ressaltar que este é o único método aceito pelo fisco brasileiro para fins de contabilidade financeira (Megliorini, 2007).

Neste sistema de custeio a principal distinção operacional é a diferenciação entre custos e despesas, uma vez que as despesas são gastos tratados diretamente no resultado do exercício contábil, enquanto os custos deverão ser alocados aos produtos.

Porém, este método tem desvantagens, onde alguns critérios de rateios podem não estar claros e objetivos, gerando distorções de resultado, fazendo com que alguns produtos sejam beneficiados, enquanto outros prejudicados, comprometendo a margem dos produtos e ocasionando ineficiências e desperdícios produtivos. Outro ponto negativo é que os custos fixos têm um impacto grande no custo final do produto, e como esse método não faz distinção do item de custo quanto ao volume de produção, o custeio dos produtos são facilmente sub(super)dimensionados (Silva & Leite, 2023).

2.2 Custeio Variável

Este método é um sistema de custeio tradicional e que considera apenas o custo variável na composição de custo dos produtos, enquanto o custo fixo é tratado como despesa do exercício (De Lavor, Silva, Leite, & Leite 2023). Portanto, ele representa uma evolução em resposta às ineficiências destacadas do método de custeio por absorção, embora a principal crítica feita acerca desse método é a sua impossibilidade de uso para fins de prestação de contas com o fisco brasileiro (Megliorini, 2007; Silva & Leite, 2023).

Em comparação com o método anterior, o custeio variável varia somente em função da venda e não da produção, assim, seu uso impede que variações de produção que não sejam convertidas em vendas, distorçam o resultado do exercício analisado (Martins, 2010).

2.3 Custeio baseado em Atividade (ABC)

O *Activity based Costing* é uma sistemática contemporânea de custeio que surgiu em resposta ao aumento dos custos indiretos na estrutura de custos da

organização, buscando tornar o processo de custeio, portanto, mais realista, buscando ainda, refletir nos rateios as complexidades dos sistemas de produção (Khushvakhtzoda, 2022; Silva & Leite, 2023).

Em complementaridade, Kaplan e Cooper (1998) mencionam que o custeio ABC teve início na década de 80, tendo como principal objetivo ter informações mais precisas sobre o custo de cada atividade relacionada aos processos produtivos e geração de serviços.

Sua lógica de funcionamento parte da premissa de que os custos são gerados pelas atividades e não pelos produtos. Assim, o sistema funciona em duas etapas de alocação, a primeira busca transferir os custos dos recursos consumidos no sistema para as atividades em seu processo produtivo, e uma segunda rodada de alocação, das atividades para os produtos relacionados. Essa lógica permite que os custos de determinada atividade só sejam alocados aos produtos que tenham aquela atividade no seu fluxo de produção, trazendo, portanto, uma lógica de custeio mais fidedigna com a realidade (Econ, 2021; Megliorini, 2007; Tirol-Carmody, Kardash, Chang, & Ecker-Lyster, 2020).

Todavia, esse método apresenta alguns desafios e limitações, como o alto grau de arbitrariedade na escolha dos direcionadores de custos, bem como seu alto custo de implantação e manutenção (Kastanioti, Mavridoglou, Karanikas, & Polyzos, 2016; Silva & Leite, 2023).

3 METODOLOGIA

A metodologia utilizada neste artigo foi centralizada em um estudo de caso, já que parte das informações estão inseridas em um contexto da vida real, onde há pouco controle sobre os eventos, conforme destacam Yin e Fleury (2001). Com relação à sua natureza, tratou-se de uma pesquisa aplicada, a qual procurou aplicar teorias desenvolvidas para resolver problemas reais (Fleury, 2016). Em complementaridade, quanto à abordagem, esta adotou uma abordagem mista, que é a fusão entre abordagem quantitativa, aquela mais voltada a números e dados estatísticos, e abordagem qualitativa, baseada em análises e percepções dos autores.

Para tanto, este estudo teve duas etapas: teórica e prática. No que tange a parte teórica, foram utilizadas como fonte de pesquisa artigos científicos no *Google Acadêmico*, *SciELO* e instituições especializadas em informações sobre a indústria farmacêutica e métodos de custeio. Em paralelo, quando necessário complementar informações, houve o apoio de livros e publicações de especialistas em custos. As palavras-chave utilizadas na busca foram: indústria farmacêutica custos, indústria farmacêutica desafios, perfil indústria farmacêutica, gestão de custos e estudo de caso farmacêutica, onde foram utilizadas as informações mais pertinentes para o estudo. Já com relação à fase prática do trabalho, a Figura 1 apresenta as etapas seguidas.



Figura 1. Etapas da pesquisa

Fonte: Elaborado pelos autores

Na primeira fase ocorreu a busca por artigos científicos específicos à indústria farmacêutica, focando em estudos de casos que se baseiam em melhorias de processos de custos, assim como fundamentações teóricas de alguns autores sobre o assunto. Na segunda fase, definiu-se o objeto de análise, que no caso é uma pequena linha produtiva de uma indústria farmacêutica, que hoje produzem dois produtos, os quais serão utilizados nesta análise. Na terceira fase, a coleta de dados é feita através de documentos fornecidos pela empresa, lançados no sistema ERP (*Enterprise Resource Planning*) no ano de 2023. Ainda nesta fase, ocorreu uma reunião com a coordenadora da Produção, que demonstrou como funcionam os processos e quais são as formas de controle e apontamento de horas. Para a quarta fase, a escolha desta empresa baseou-se no intuito de aprimorar os processos hoje existentes, analisando toda estrutura, buscando alternativas ou complementos ao sistema de custos utilizado em sua operação industrial, que hoje é feito através do custeio por absorção. Por fim, na quinta fase foram elencados os métodos de custeio que possam aprimorar os processos hoje existentes.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

Durante o ano de 2023, foram levantados alguns pontos de melhoria nas linhas de produção da empresa, que poderão ser testados no decorrer do processo. Hoje, existem quatro linhas produtivas, onde estão alocados 15 colaboradores, dispostos da seguinte forma: Pesagem e Manipulação (2 colaboradores); Envase (4 colaboradores) e Embalagem (9 colaboradores).

No que tange ao portfólio de produtos, há apenas dois produtos que são industrializados nestas linhas:

- **Produto A:** produzido para uma das sócias, este produto passa pelo processo completo de produção, desde a pesagem e manipulação, até o envase e embalagem final;
- **Produto B:** a outra sócia envia o produto em sua embalagem primária, ficando apenas a parte da embalagem secundária para ser finalizada na SX Farma.

Apesar do quadro de colaboradores ser enxuto, de acordo com os controles criados pela gestão e os apontamentos de produção lançados em sistema no exercício, é notável que há muita ociosidade. Não há um planejamento e controle da produção assertivo, e muitas vezes os operadores são direcionados a desempenhar outras atividades que não trazem retorno ao processo produtivo. Segundo Negra, Negra, Pires, Resende Filho e Lage (2004), o custo de ociosidade é uma espécie de desperdício invisível, mas que pode ser percebido nos resultados das companhias, trazendo perdas que não podem ser recuperadas. Para Gama, Souza e Da Silva (2009) e Bornia (2002) a ociosidade é caracterizada pelo não funcionamento, no período correto e determinado, do processo produtivo. Com isso, a companhia acaba tendo um custo alto de produção, impactando diretamente na margem de seus produtos.

Para mensurar a ociosidade, a coordenação da área da empresa realiza um cálculo para chegar ao indicador, porém, este procedimento não é o mais adequado. Foram calculadas as horas de trabalho disponíveis, de acordo com o número de colaboradores e suas respectivas jornadas de trabalho. Partindo disso, a gestão compara as horas teóricas disponíveis e as horas apontadas de produção, que

foram levantadas no sistema ERP da empresa, assim como as despesas reais com mão de obra. Na Tabela 1 está demonstrado um resumo dos dados.

Tabela 1

Apontamento de horas

	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	Média
Nº colaboradores (A)	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Jornada diária (em horas) (B)	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5	8,5
Dias úteis (mensal) (C)	11	17	23	18	23	22	21	23	19	20	18	16	19
Horas teóricas (A x B x C)	1.403	2.168	2.933	2.295	2.933	2.805	2.678	2.933	2.423	2.550	2.295	2.040	2.454
Horas apontadas	902	1.402	1.920	1.560	1.740	1.703	1.702	1.845	1.566	1.630	1.403	1.305	1.557
Produtividade	64%	65%	65%	68%	59%	61%	64%	63%	65%	64%	61%	64%	63%
Ociosidade	36%	35%	35%	32%	41%	39%	36%	37%	35%	36%	39%	36%	37%
Despesas com Pessoal (Média em R\$)	125.000	125.000	125.000	125.000	125.000	125.000	125.000	125.000	125.000	125.000	125.000	125.000	1.500.000
Custo Total da Ociosidade (em R\$)	44.608	44.146	43.159	40.033	50.831	49.109	45.542	46.355	44.195	45.098	48.584	45.037	548.739

Fonte: Elaborado pelos autores

Na primeira linha da Tabela 1 está demonstrado o número total de colaboradores que trabalham diretamente nas linhas de produção. Na segunda linha está definido a jornada diária de oito horas e meia, sem considerar horário de intervalo. Na sequência, os dias úteis considerados em cada um dos meses, sendo que nos meses de janeiro e dezembro, está subtraído os dias de férias coletivas. Para alcançar as horas teóricas disponíveis, da quarta linha, multiplica-se o número de colaboradores, jornada diária e dias úteis, chegando a uma média do que seriam as horas totais que poderiam ser recursos para a produção. Na quinta linha estão as horas apontadas no sistema ERP da empresa, de acordo com as ordens de produção finalizadas dentro de cada mês. Para calcular a produtividade, fez-se a proporção das horas apontadas em sistema pelas horas teóricas disponíveis e, conseqüentemente, a proporção restante seria a ociosidade. Por fim, foi calculado a porcentagem de ociosidade sobre o valor médio das despesas com pessoal durante o exercício. Logo, em 2023 a empresa teve um custo de ociosidade próximo a R\$550.000,00, sendo este montante 4% do faturamento anual da empresa. Este cálculo é utilizado pela gestão industrial da empresa para avaliar a utilização dos recursos, mas cabe ser considerado a utilização de recurso de cronoanálise para ter um cálculo mais fidedigno.

A ferramenta de cronoanálise analisa métodos, ferramentas, materiais e instalações que serão utilizados para execução de uma tarefa, com o foco em encontrar uma forma mais sustentável em aprimorar os processos. Para Toledo e Kuratomi (1977), a cronoanálise é a base para a racionalização da produção, da estrutura física, das máquinas e do capital humano. De acordo com Barnes (1977), o estudo de movimentos e de tempos, a cronoanálise, tem como objetivo desenvolver e padronizar métodos e sistemas que priorizam a redução de custos, determinando o tempo de trabalho gasto de um colaborador treinado e qualificado para executar uma tarefa ou operação específica.

Será necessário reavaliar o planejamento de produção a fim de reduzir o nível de ociosidade hoje presente, desde a revisão dos processos por cronoanálise, renegociação de contratos de volume de produção, remodelação do formato de custeio atual, revisão de jornadas e turnos, transferência de setores e até mesmo

possíveis demissões. Essa reavaliação poderá ser feita em fases, conforme diagramado na Figura 2.

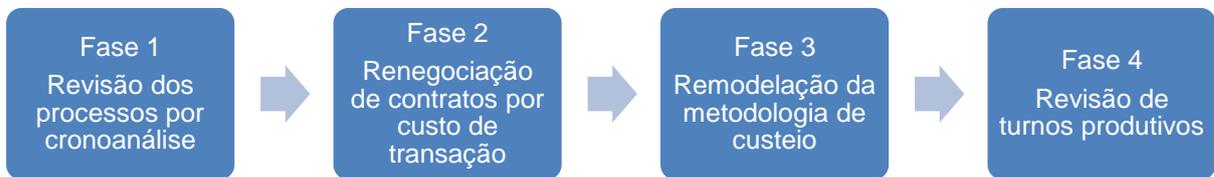


Figura 2. Propostas de melhorias e suas fases de implantação

Fonte: Elaborado pelos autores

Na primeira fase, será definido uma programação para realização da cronoanálise. Para isso, será necessário a escolha de uma empresa parceira para realização deste trabalho disponível no mercado, após pesquisa da gerente industrial em conjunto a área de compras da companhia, a qual deverá ser aprovado pela diretoria. Após as definições sobre o parceiro e processos burocráticos, como firmamento de contrato de garantia do serviço, faz-se a programação de início da revisão dos processos. Este cronograma precisa estar alinhado com as demandas de produção, para que não gere impactos no processo industrial e não atrase faturamentos aos clientes. O processo de cronoanálise deverá ser realizado em cada uma das linhas de produção minuciosamente, analisando cada etapa dos processos, e identificando os gargalos que ocorrem, sendo calculado o tempo necessário para cada rotina, operadores e recursos necessários, a fim de gerar redução de ociosidade e custos no processo produtivo. As mudanças que virão a ocorrer nos processos, inicialmente poderá ocasionar resistência de alguns operadores, mas toda readaptação a processos leva tempo, então a gestão precisa estar preparada para coordenar bem este processo de mudança com o intuito de não gerar outros gargalos nas atividades, e ainda mais custos.

Na segunda fase, será necessária uma renegociação de contratos com os clientes, e para isso poderá ser utilizada a teoria de custo de transação como recurso. Esta teoria foi criada por Ronaldo Coase, em 1937, onde ele define que as partes envolvidas na negociação podem se utilizar da barganha para alcançarem a melhor forma de alocar seus recursos. Para Coase (1937), o custo de organizar a produção tem que ser mais claro, e o empreendedor tem o poder sobre o contrato, onde a alocação de recursos não é definida apenas pelo mecanismo de preço. No caso da SX Farma, a negociação ocorre diretamente com as empresas sócias, que a princípio pode ser uma negociação difícil, já que elas possuem maior peso de decisão sobre os negócios da companhia, mas será necessário expor todos os pontos para que estas entendam os benefícios desta revisão de contrato.

Negociar e trazer outros produtos para industrialização ou beneficiamento, vai gerar mais benefícios para ambas as partes, já que vai suprir a lacuna gerada pela margem baixa da empresa, enquanto para os sócios (clientes) estariam deixando livre parte de sua linha de produção, que pode ser utilizada para a produção e desenvolvimento de novos medicamentos no mercado. Esta negociação com os clientes deverá ser feita em conjunto com as áreas de PCP (Planejamento e Controle da Produção), gerência industrial e diretoria, elencando todos os problemas atuais que estão gerando prejuízos a companhia.

Diante do exposto, espera-se que sejam firmados novos acordos de negócios entre as partes. Porém, a empresa precisa estar preparada para uma negativa em

novos acordos, e com isso avaliar a necessidade de se aprofundar em pesquisa e desenvolvimento de novos produtos para comercialização da própria SX Farma para acompanhar o crescimento do mercado, e tentar mitigar a baixa margem do negócio.

Para a terceira fase, será utilizado custeio ABC, o qual aloca os custos indiretos aos produtos através da lógica de consumo dos recursos pelas atividades inerentes ao processo de fabricação, em detrimento da lógica tradicional pautada no volume de produção.

Atualmente, a SX Farma compõe o seu orçamento anual de acordo com o volume de vendas pré-definido com as duas empresas sócias. Com base neste volume, a gerência industrial define quais serão os recursos utilizados para compor o orçamento das despesas dos centros de custos que envolvem as linhas produtivas e suporte à produção. A área de planejamento financeiro, compila as informações e de acordo com as horas estimadas de produção e despesas industriais, chega-se a uma taxa horária. Esta taxa é aplicada no cálculo do custo do produto, e em cima deste custo é aplicada uma margem de 10%, de acordo com negociação firmada com os sócios, para se chegar ao preço. Este método seria ideal se o volume inicial do orçamento fosse cumprido. Porém, no decorrer do ano, os sócios acabam não cumprindo o volume proposto no orçamento, vindo a fazer pedidos menores, fazendo com aqueles recursos já despendidos na produção, gerem altos custos e prejuízos.

Durante o ano, as despesas com colaboradores, manutenção e consumo continuam de acordo com o previsto, porém como o método de custeio atual é custo por absorção, que se baseia na distribuição das despesas por rateio, de acordo com o tempo despendido em cada centro de custo, os apontamentos de horas produtivas incluídas no sistema ERP da empresa são menores acompanhando o volume produzido, fazendo com que a taxa horária fique maior e, conseqüentemente, o custo do produto vendido afete a margem.

Partindo deste ponto, faz-se necessário o complemento do método de custeio ABC de forma gerencial, com o intuito de ter um custo mais assertivo. Este modelo de custo tem uma forma mais apurada, onde são mapeados todos recursos e atividades destinadas realmente a realização do produto. Tomando como base os recursos definidos no orçamento, estes serão avaliados de acordo com cada atividade fabril. Nas linhas de produção de pesagem e manipulação, serão rastreados todos os custos relacionados a manutenção e depreciação de equipamentos, os custos com materiais de consumo, e os custos com salários, encargos e benefícios dos dois colaboradores responsáveis por estas linhas. Com a compilação destes custos, serão definidos os custos para a atividade de pesagem e manipulação, e com isso, os produtos que passarem por esta linha assumirão os custos definidos para estas atividades. Isso será feito para as demais linhas, envase e embalagem. A linha de embalagem será a linha mais onerosa, sendo que tem o maior número de operadores, e o equipamento que exige mais suporte de manutenção, devido sua alta produtividade, já que detém a última etapa de todos os produtos hoje fabricados e beneficiados pela SX Farma.

O custeio ABC pode melhorar significativamente o sistema de contabilidade de custos na indústria farmacêutica, fornecendo uma alocação mais precisa dos custos, particularmente no gerenciamento de despesas relacionadas a equipamentos valiosos, evitando a sobrevalorização e a subvalorização (Chatzis, Thanasas, & Koulidou, 2023). A eficácia do ABC reside em sua capacidade de determinar custos, auxiliar na tomada de decisões informadas sobre preços, reduzir custos, aumentar a produtividade, economizar tempo e recursos, e elevar a

qualidade da produção, todos aspectos cruciais para empresas farmacêuticas que buscam um gerenciamento eficiente de custos (Saeed, Widyaningsih, & Khaled, 2023). Ao implementar o ABC, as empresas farmacêuticas podem lidar com as complexidades do setor, garantir uma alocação precisa de custos e, finalmente, melhorar seu desempenho financeiro geral e seus processos de tomada de decisão.

Em momentos de parada de alguma das linhas produtivas, será necessário a readequação dos colaboradores ociosos para outras atividades, ou em um esquema de *job rotation* em outros departamentos, visando o ganho de produtividade também em outras áreas da companhia. Para isso, os colaboradores teriam que passar por treinamentos para que atendessem os requisitos, e em contrapartida, estariam se desenvolvendo profissionalmente. As linhas de pesagem, manipulação e envase, são as linhas que podem ocorrer estas paradas, já que em determinados períodos, a empresa apenas trabalha produtos na linha de embalagem. Os colaboradores das linhas de pesagem, manipulação e envase, podem absorver as atividades da linha de embalagem, funcionando como *backup* na separação de materiais e expedição de produtos acabados para o armazém, ganhando tempo para que estes produtos sejam faturados sem atrasos para os clientes.

Na última fase, seria avaliada a necessidade de dois turnos produtivos, já que a demanda de produção tem sido sazonal. Após a reestruturação gerada pela atividade de cronoanálise, revisão dos contratos com clientes e readequação das atividades com base no custeio ABC, é possível que a empresa passe a ser mais produtiva, e caso a demanda aumente, pode ser necessário a contratação de mão de obra temporária para supri-la em um possível segundo turno produtivo.

No entanto, ao considerar a implementação das propostas de melhoria, é essencial realizar uma análise crítica dos desafios e resistências que podem surgir, como: resistência interna, necessidade de treinamento dos funcionários para garantir uma compreensão clara dos novos processos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho foi analisar alguns pontos que precisavam ser revistos no processo produtivo de uma indústria farmacêutica, que não tem o foco principal a produção de medicamentos, mas sim a revenda de produtos clones de suas duas sócias, também farmacêuticas. Por não ser o *core* principal da empresa, o processo produtivo não tem tido a devida atenção da diretoria, e com isso nota-se constante perda de margem em seus produtos industrializados e beneficiados. Analisando todos os processos da área fabril da companhia foram levantadas oportunidades de melhorias nos custos industriais, que sendo readequados ao negócio, reduziriam as chances de prejuízos na venda de seus produtos.

A utilização da cronoanálise para realinhar as atividades das linhas produtivas tende a ser um sucesso, já que são levantados todos os gargalos destas atividades, realocando os recursos necessários e aprimorando as rotinas existentes, reduzindo custos de ociosidade e tendo um controle mais detalhado acerca do tempo necessário para realização de cada um dos processos.

A revisão dos contratos com os dois clientes/sócios é de grande importância, já que é necessário expor os problemas atuais causados pelo não cumprimento do planejamento de produção combinado inicialmente, que nos últimos anos acabaram não sendo cumpridos no decorrer do exercício, fazendo com que a SX Farma tenha despendido de mão de obra e recursos de acordo com este planejamento, porém os recursos não foram utilizados em sua totalidade. Um comum acordo entre as partes minimizaria os custos gerados pela oscilação de volume de produção.

Finalizando as mudanças no processo e sendo o ponto mais importante, o complemento do método de custeio da companhia tem grande valia, já que o hoje utilizado custo por absorção, acaba gerando altos custos que não são agregados ao produto. Concluiu-se que o método de custeio mais adequado seria o custo ABC, onde são mapeados e alocados todos custos e recursos necessários para determinada atividade, fazendo com que o produto detenha este custo e seja devidamente alocado ao preço.

Com base neste estudo, foram apresentadas estas alternativas de soluções para melhorar o negócio, que mesmo promissor, no caso de indústrias farmacêuticas, pode estar ameaçado devido à baixa produtividade e falta de acompanhamento da gestão com relação aos custos. Uma empresa que busca o crescimento deve estar em constante revisão de processos, buscando sempre a sustentabilidade do negócio. O processo de levantamento de pontos de melhoria é muito enriquecedor, já que baseando-se em outros estudos, pode-se ter uma percepção melhor do negócio, entendendo que processos que pareciam estar coerentes ao desenvolvimento da empresa, muitas vezes não são os mais adequados. Será necessário mudar a cultura atual da diretoria e sócios para que estas melhorias sejam implantadas, e estas devem ser revisadas regularmente com o intuito de sempre aprimorar o processo de custos da companhia.

Como limitação deste estudo, é possível destacar que o plano apresentado não foi implementado no momento de apresentação deste estudo, carecendo, portanto, de validação empírica dos resultados esperados. Assim, pesquisas futuras devem buscar discutir os impactos e resultados obtidos com as ações aqui propostas.

REFERÊNCIAS

- Barnes, R. M. (1977). *Estudo de movimentos e de tempos: projeto e medida do trabalho*. Editora Blucher.
- Bernardinelli, A., Miyabara, W., & Popadiuk, S. (2000). Métodos de custo adotados pela indústria farmacêutica e suas influências na decisão de promover um produto. *RAM. Revista de Administração Mackenzie*, 1(1), 128-142.
- Bornia, A. C. (2002). *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman.
- Chatzis, A., Thanasas, G. L., & Koulidou, A. (2023). Exploring the Relationship between Industry Characteristics and the Adoption of an Innovative Cost Accounting Method: A Literature Review on the Greek Context. *Theoretical Economics Letters*, 13(6), 1608-1619
- Coase R. (1937). *The nature of the firm*. Ed. 1. United Kingdom: Oxford University Press.
- De Lavor, A. J. S., Silva, J. dos S., Leite, M. J. F., & Leite, A. G. F. (2023). Gerenciamento Estratégico De Custos: O Caso de um Pub. *Revista Del Instituto Internacional de Costos*, 23, 91–104.
- Econ, C. (2021). Gestión y costos de producción: Balances y perspectivas. *Revista de Ciencias Sociales*, XXVI(1), 302–314.

- Fleury, M. T. L., & da Costa Werlang, S. R. (2016). Pesquisa aplicada: conceitos e abordagens. *Anuário de Pesquisa GVPesquisa*.
- Gama, I. S., de Souza, M. P., & da Silva Sato, S. A. (2009). Apreciação dos custos ocultos na indústria de laticínios do município de Cacoal–Rondônia. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). (2023). PIB. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/36371-pib-crece-2-9-em-2022-e-fecha-o-ano-em-r-9-9-trilhoes#:~:text=PIB%20crece%20%2C9%25%20em,9%20trilh%C3%B5es%20%7C%20Ag%C3%Aancia%20de%20Not%C3%ADcias>>. Acesso em: 17 de outubro de 2023.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. Futura.
- Kastanioti, C., Mavridoglou, G., Karanikas, H., & Polyzos, N. (2016). ABC analysis: a tool of effectively controlling pharmaceutical expenditure in Greek NHS hospitals. *Journal of Pharmaceutical Health Services Research*, 7(3), 173–179. <https://doi.org/10.1111/jphs.12137>
- Khushvakhtzoda, K. (2022). Analysis of Modern Instruments for Strategic Management Accounting at Agricultural Enterprises. *Scientific Horizons*, 25(9), 126–133. [https://doi.org/10.48077/scihor.25\(9\).2022.126-133](https://doi.org/10.48077/scihor.25(9).2022.126-133)
- Lizot, M., Trojan, F., & Afonso, P. (2021). Combining total cost of ownership and multi-criteria decision analysis to improve cost management in family farming. *Agriculture (Switzerland)*, 11(2), 1–20. <https://doi.org/10.3390/agriculture11020139>
- Martins, E. (2010). Contabilidade de custos. 10 ed. São Paulo: Atlas.
- Megliorini, E. (2007). *Custos: análise e gestão* (2. ed.). Pearson Prentice Hall.
- Negra, C. A. S., Negra, E. M. S., Pires, M. A. A., Resende Filho, N. D. S., & Lage, W. M. (2004). Controle de gestão: caso de lavanderia hospitalar. In *Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Oliveira, E. A. D., Labra, M. E., & Bermudez, J. (2006). A produção pública de medicamentos no Brasil: uma visão geral. *Cadernos de Saúde Pública*, 22(11), 2379-2389.
- Omotayo, T., Bankole, A., & Olanipekun, A. O. (2020). An artificial neural network approach to predicting most applicable post-contract cost controlling techniques in construction projects. *Applied Sciences (Switzerland)*, 10(15). <https://doi.org/10.3390/app10155171>
- Pinto, A. C., & Barreiro, E. J. (2013). Desafios da indústria farmacêutica brasileira. *Química Nova*, 36, 1557-1560.
- Saeed, A. M. M., Widyaningsih, A., & Khaled, A. S. (2023). Activity-based costing

(ABC) in the manufacturing industry: A literature review. *Journal of Development Economics*, 8(2).

Silva, J. dos S., & Leite, M. S. A. (2023). Tools For Cost Management: Discussion And Challenges. *Revista Produção Online*, 23(4), 1–25.

SINDUSFARMA (Sindicato da Indústria de Produtos Farmacêuticos). (2023). Perfil da Indústria Farmacêutica e Aspectos Relevantes do Setor. Disponível em: <<https://sindusfarma.org.br/publicacoes/exibir/20651-perfil-da-industria-farmaceutica-e-aspectos-relevantes-do-setor>>. Acesso em: 17 de outubro de 2023.

Tirol-Carmody, K., Kardash, N., Chang, K., & Ecker-Lyster, M. (2020). Adopting an Activity-Based Cost Management Model at A Community College: A Case Study. *Community College Journal of Research and Practice*, 44(7), 482–491. <https://doi.org/10.1080/10668926.2019.1616005>

Toledo I. & Kuratomi S. (1977). *Cronoanálise base da racionalização, da produtividade de redução de custos*. Ed 3. São Paulo: Itysho.

Wernke R. (2004). *Gestão de Custos: uma abordagem prática*. Ed. 2. São Paulo: Atlas.

Wernke R. (2005). *Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais*. Ed. 11. São Paulo: Saraiva.

Yin R. & Fleury M. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Ed. 2. Porto Alegre: Bookman.