

Vol 6 Issue 2 Nov 2016

ISSN No : 2249-894X

*Monthly Multidisciplinary
Research Journal*

*Review Of
Research Journal*

Chief Editors

Ashok Yakkaldevi
A R Burla College, India

Ecaterina Patrascu
Spiru Haret University, Bucharest

Kamani Perera
Regional Centre For Strategic Studies,
Sri Lanka

Review Of Research Journal is a multidisciplinary research journal, published monthly in English, Hindi & Marathi Language. All research papers submitted to the journal will be double - blind peer reviewed referred by members of the editorial Board readers will include investigator in universities, research institutes government and industry with research interest in the general subjects.

Regional Editor

Manichander Thammishetty
Ph.d Research Scholar, Faculty of Education IASE, Osmania University, Hyderabad.

Advisory Board

Kamani Perera Regional Centre For Strategic Studies, Sri Lanka	Delia Serbescu Spiru Haret University, Bucharest, Romania	Mabel Miao Center for China and Globalization, China
Ecaterina Patrascu Spiru Haret University, Bucharest	Xiaohua Yang University of San Francisco, San Francisco	Ruth Wolf University Walla, Israel
Fabricio Moraes de Almeida Federal University of Rondonia, Brazil	Karina Xavier Massachusetts Institute of Technology (MIT), USA	Jie Hao University of Sydney, Australia
Anna Maria Constantinovici AL. I. Cuza University, Romania	May Hongmei Gao Kennesaw State University, USA	Pei-Shan Kao Andrea University of Essex, United Kingdom
Romona Mihaila Spiru Haret University, Romania	Marc Fetscherin Rollins College, USA	Loredana Bosca Spiru Haret University, Romania
	Liu Chen Beijing Foreign Studies University, China	Ilie Pinteau Spiru Haret University, Romania
Mahdi Moharrampour Islamic Azad University buinzahra Branch, Qazvin, Iran	Nimita Khanna Director, Isara Institute of Management, New Delhi	Govind P. Shinde Bharati Vidyapeeth School of Distance Education Center, Navi Mumbai
Titus Pop PhD, Partium Christian University, Oradea, Romania	Salve R. N. Department of Sociology, Shivaji University, Kolhapur	Sonal Singh Vikram University, Ujjain
J. K. VIJAYAKUMAR King Abdullah University of Science & Technology, Saudi Arabia.	P. Malyadri Government Degree College, Tandur, A.P.	Jayashree Patil-Dake MBA Department of Badruka College Commerce and Arts Post Graduate Centre (BCCAPGC), Kachiguda, Hyderabad
George - Calin SERITAN Postdoctoral Researcher Faculty of Philosophy and Socio-Political Sciences Al. I. Cuza University, Iasi	S. D. Sindkhedkar PSGVP Mandal's Arts, Science and Commerce College, Shahada [M.S.]	Maj. Dr. S. Bakhtiar Choudhary Director, Hyderabad AP India.
REZA KAFIPOUR Shiraz University of Medical Sciences Shiraz, Iran	Anurag Misra DBS College, Kanpur	AR. SARAVANAKUMARALAGAPPA UNIVERSITY, KARAIKUDI, TN
Rajendra Shendge Director, B.C.U.D. Solapur University, Solapur	C. D. Balaji Panimalar Engineering College, Chennai	V.MAHALAKSHMI Dean, Panimalar Engineering College
	Bhavana vivek patole PhD, Elphinstone college mumbai-32	S.KANNAN Ph.D , Annamalai University
	Awadhesh Kumar Shirotriya Secretary, Play India Play (Trust), Meerut (U.P.)	Kanwar Dinesh Singh Dept.English, Government Postgraduate College , solan

More.....



MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO DE MEDICAMENTOS MANIPULADOS

Renata Calixto da Costa¹, Cleberon Eller Loose², Eliseu Adilson Sandri³, Valdinei Leones de Souza⁴ and Eliane Silva Leite⁵

¹Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia – Campus Francisco Gonçalves Quiles em Cacoal.

²Professor e pesquisador da Universidade Federal de Rondônia – Campus Francisco Gonçalves Quiles em Cacoal.

³Professor e consultor na área de administração.

⁴Professor e pesquisador da Universidade Federal de Rondônia – Campus Francisco Gonçalves Quiles em Cacoal.

⁵Professora e pesquisadora da Universidade Federal Rondônia – Campus de Presidente Médici.

RESUMO:

O objetivo deste trabalho foi conhecer a margem de contribuição dos cinco produtos mais vendidos em uma farmácia de manipulação de Cacoal-RO. Para obtenção dos dados foram utilizadas duas ferramentas, sendo uma entrevista semiestruturada com o gestor da empresa e observação junto ao processo de produção. Após a coleta os dados foram agrupados e analisados com o auxílio de ferramentas eletrônicas e posteriormente apresentados por meio de tabelas e gráficos para um melhor entendimento. Foi feita a apuração dos custos e despesas variáveis inerentes a cada produto e posteriormente passou-se ao cálculo da margem de contribuição unitária e total de cada um levando em consideração os preços praticados pela empresa. Em relação aos custos variáveis verificou-se que a matéria-prima é o item de maior representatividade nos cinco produtos analisados; seguido da embalagem, com exceção do gel para dores musculares que tem a

embalagem como maior item dentre os custos, seguido da matéria-prima. Dos cinco produtos analisados apenas o gel para dores musculares e o creme para os pés apresentaram margem de contribuição positiva. O gel foi o que obteve maior margem de contribuição unitária, um total de R\$6,86 e o creme para os pés teve uma margem de R\$ 4,82. O sabonete facial antiacne obteve uma margem de contribuição unitária negativa de R\$ - 4,09, o shampoo anticaspa com piritionato de zinco, R\$ - 0,97 e o gel

para acne R\$ - 3,40.

PALAVRAS-CHAVES: Margem de Contribuição, Custos Variáveis, Contabilidade de Custos.

1 INTRODUÇÃO

No mercado atual o número de farmácias magistrais tem crescido. A razão desse crescimento deve-se ao fato dos medicamentos manipulados proporcionarem ao consumidor flexibilidade na dosagem, escolha da forma farmacêutica pelo médico e a possibilidade de associação de fármacos (DIAS et. al, 2012). Os medicamentos manipulados proporcionam maior economia para o paciente diminuindo assim o custo do seu tratamento bem como o custo com a manipulação. Devido à variedade de produtos



ofertados e da flexibilidade de escolha dos fármacos, atenderas necessidades de cada cliente tornou-se um desafio na escolha do mix de produtos a serem ofertados.

Estas decisões podem ser tomadas com base no custeio variável, analisando a margem de contribuição de cada produto. A margem de contribuição serve de subsídio para que a organização conheça qual ou quais dos produtos do seu mix proporciona o maior retorno tornando a potencialidade de cada produto mais visível, mostrando como cada um contribui para amortizar os gastos fixos para depois formar o lucro (MARTINS, 2010).

De acordo com Rissato (2014) estudos apontam que, 27% dos consumidores buscam cosméticos ou produtos de beleza e 17% procuram produtos de higiene pessoal principalmente em farmácias de manipulação. Os medicamentos essenciais, cosméticos, produtos para a terceira idade e produtos fitoterápicos não podem faltar na prateleira de uma farmácia, sendo os cosméticos para rosto, corpo, cabelo e hipoalérgicos os que oferecem maior margem de lucro. Nesse sentido verifica-se a importância de identificar a margem de contribuição dos cinco produtos de uso comum em uma farmácia de manipulação em Cacoal – RO.

Em decorrência dessa realidade, este trabalho teve como objetivo conhecer a margem de contribuição dos cinco produtos mais vendidos em uma farmácia de manipulação de Cacoal – RO, para tanto, identificou-se quais os cinco produtos mais vendidos; apuraram-se os custos e despesas variáveis de cada produto; identificou-se o preço de venda de cada produto e apurou-se o retorno direto de cada produto por meio de sua margem de contribuição.

Para alcançar tal objetivo foi realizada uma entrevista semiestruturada e observação. A entrevista foi realizada com o gestor da empresa e a observação foi desenvolvida junto ao processo de produção. Ambas as técnicas de coleta foram utilizadas para obter os dados os quais foram agrupados e analisados com o auxílio de ferramentas eletrônicas e posteriormente apresentados por meio de tabelas e gráficos para um melhor entendimento.

Após a análise dos dados pode ser verificado que dos cinco produtos apresentados apenas dois possuem margem positiva. O produto que apresentou a melhor margem de contribuição foi o gel para dores musculares e o produto que apresentou a maior margem negativa foi o sabonete facial antiacne.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo compreende o referencial teórico da pesquisa que dará suporte e fundamentação ao estudo proposto. Visatranscrever algumas conceituações sobre custos, finalidade e aplicabilidade das informações de custos como instrumento de gestão, assim como trazer definições sobre os métodos de custeio e sistemas de custos.

2.1 INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

As informações contábeis caracterizam-se como uma ferramenta de auxílio à gerência administrativa de uma organização, tendo ênfase no processo decisório. Durante anos foi vista apenas como sistemas de informação tributária. No entanto na era do conhecimento essa ferramenta passa a ser vista como um instrumento gerencial utilizando-se de sistemas de informação para registrar as operações das organizações (CREPALDI, 2011).

Frequentemente tomamos decisões que requerem um cuidado maior, dentro das empresas, não é diferente há uma necessidade de obter dados de informações corretas e subsídios que contribuam para a tomada de decisão (IUDÍCIBUS; MARION, 2008).

Segundo Crepaldi (2011, p.5) “é importante ressaltar que as informações são importantes na medida em que os gestores consigam identificar tanto as oportunidades quanto as ameaças que o ambiente oferece às empresas”. Nesse sentido o Comitê de Pronunciamentos Contábeis 00 – (CPC-00), destaca que as informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros, confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores (CPC, 2012). Pode-se dizer que para ser útil, a informação precisa ser relevante, influenciando as decisões econômicas dos usuários ajudando-os a avaliar o desempenho de períodos passados, presentes ou futuros. No entanto toda informação contábil, bem como, todo bem econômico gera um custo e esse custo deve ser comparado com os

benefícios que essa informação proporcionará para a empresa (IUDÍCIBUS; MARION, 2008,).

A contabilidade gera informações, explica os fenômenos patrimoniais, constrói modelos de prosperidade, efetua análises, controla e também serve para prever e projetar exercícios seguintes, entre tantas outras funções (OLIVEIRA; MÜLLER; NAKAMURA, 2000).

Para que a informação contábil seja útil no processo de gestão administrativa, ela precisa atender a dois pressupostos básicos: necessidade da informação, planejamento e controle. A necessidade está relacionada com a utilidade que vai ter para o usuário, de modo que o mesmo entenda o seu objetivo, pois a informação torna-se necessária se for considerada útil, e torna-se útil se servir para auxiliar no processo de planejamento e controle, além de contribuir para o alcance do resultado esperado (PADOVEZE, 1997). O sistema de informação gerencial deve ser elaborado com eficiência para que não haja erro na execução do planejamento, mantendo um controle eficaz no processo de gestão administrativa.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade Financeira se desenvolveu na Era Mercantilista e estava estruturada para servir às empresas comerciais. Com o surgimento das indústrias a tarefa de avaliar os estoques tornou-se complexa, para resolver seus problemas de mensuração surge então a Contabilidade de Custos. Nesse contexto, a necessidade de controlar e avaliar os estoques torna a Contabilidade de Custos um ramo aplicado à Ciência Contábil que tem a capacidade de gerar e fornecer informações (MARTINS, 2010).

Segundo Bornia (2010, p. 12) “Com o crescimento das empresas e o conseqüente aumento na complexidade do sistema produtivo, constatou-se que as informações fornecidas pela contabilidade de custos eram potencialmente úteis ao auxílio gerencial”.

A Contabilidade de Custos deixou de fornecer apenas elementos para a avaliação de estoques passando a utilizar dados de custos para o auxílio à tomada de decisão. Nesse sentido a Contabilidade de Custos é o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, para assim determinar o lucro proporcionando informações necessárias para a administração (CREPALDI, 2011).

2.3 TERMINOLOGIAS UTILIZADAS NA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Os termos gastos, custos, despesas, perdas e investimentos são muito utilizados no dia a dia de uma empresa, podendo ser confundidos. Conhecer a diferença entre esses termos é essencial ao entendimento das informações gerenciais obtidas por meio da contabilidade de custos. São apresentados na seqüência a definição de cada um destes termos:

Gastos – É o valor dos insumos adquiridos pela empresa independente destes terem sido utilizados ou não, diferindo-se do desembolso, pois este é o ato do pagamento (BORNIA, 2010). Para Martins (2010), é todo sacrifício que a entidade tem para obtenção de um produto ou serviço qualquer. Sacrifício este que representa a entrega ou promessa de entrega de ativos.

Custos – Pode ser definido como todo gasto que é consumido dentro do processo produtivo na fabricação de bens ou prestação de serviços. Nascimento (2001) destaca como a soma de todos os bens e serviços consumidos ou utilizados para produzir novos bens ou serviços, traduzidos em unidades monetárias, ou seja, o dispêndio para produção ou obtenção de um bem ou serviço.

Resultante da combinação de diversos fatores, os custos possuem uma série de variáveis internas e externas, dentre elas o modo de operar, o nível de demanda e preço dos insumos (MEGLIORINI, 2007). Bornia (2010) correlaciona custo com custo de fabricação, podendo ser dividida em três partes: matéria-prima, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação. Sendo assim custos está relacionado aos insumos efetivamente utilizados diferindo-se de gastos que se refere aos insumos adquiridos.

Despesas – Gasto realizado direta ou indiretamente para obtenção de receita, ou seja, a parcela do gasto que é consumida para administrar a empresa e realizar a venda (MEGLIORINI, 2007). Referem-se às atividades que não fazem parte da fabricação. São valores consumidos para o funcionamento da empresa pelo fato de estarem relacionadas com sua administração geral e comercialização dos produtos. As despesas diferem-se dos custos, pois estes são incorporados aos produtos enquanto as despesas são lançadas diretamente na

Demonstração do Resultado do Exercício (BORNIA, 2010).

Perdas – São os insumos consumidos de forma anormal não se confundindo com despesas tão pouco com custos. Assim como as despesas vão diretamente para a conta de resultado, porém não representa sacrifícios normais com intenção de obter receitas (MARTINS, 2010).

Investimento – Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços que vão para o Ativo da empresa e serão baixados ou amortizados quando forem vendidos ou consumidos, ou seja, gasto na compra de ativos para geração de benefícios futuros (MARTINS, 2010).

2.4 CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS

Os gastos se apresentam na empresa com diversas naturezas, ou seja, não se pode fazer uma gestão de custos, tratando-os de uma única forma. Para uma adequada gestão dos custos é necessário classificá-los segundo suas principais naturezas e objetivos (PADOVEZE, 2006).

Crepaldi (2010) aborda os custos em dois grupos, sendo no que se refere a custos quanto a sua apropriação, o autor salienta que estes são divididos em:

- a) Custos Diretos – são apropriados aos produtos diretamente, sem rateio, variando proporcionalmente à quantidade produzida;
- b) Custos Indiretos – necessitam de rateio para serem incorporados aos produtos.

Já os custos quanto ao nível de atividades são classificados pelo autor como:

- a) Custos Fixos – são os custos cujo total não varia proporcionalmente ao volume produzido. É fixo no total, porém variável nas unidades produzidas;
- b) Custos Variáveis – variam proporcionalmente ao volume produzido;
- c) Custos Semivariáveis ou Semifixos – variam de acordo com o volume de produção ou de venda, mas não variam na mesma proporção.

Os custos diretos são passíveis de identificação, sua apropriação se dá pelo o que de fato foi consumido pelo produto. Ao contrario, os custos indiretos por não serem passíveis de identificação, são apropriados aos produtos por meio de rateio (MEGLIORINI, 2007).

As possíveis mudanças no volume de produção determinarão a classificação de um elemento de custos, ou seja, se o volume aumentar ou diminuir, o consumo desses elementos acompanhará a oscilação para mais ou para menos. Portanto para classificá-los é necessário verificar sua reação quanto às alterações no volume de produção. Se o houver variação no volume, no custo, este será variável; do contrário será fixo (MEGLIORINI, 2007).

A classificação dos custos em direto e indireto segundo Martins (2010), é feito com base na relação do produto feito ou serviço prestado, e não à produção no sentido em geral. Os custos fixos e variáveis ao contrário dos diretos e indiretos não levam em consideração a unidade produzida e sim a unidade de tempo, o valor total de custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de atividade.

2.5 SISTEMAS E PRINCÍPIOS DE CUSTEIO

O sistema de custeio é um sistema de informação e de suporte à tomada de decisão, sua compreensão, aplicação e sistematização de metodologias de implementação, são temas de discussão quanto as reais vantagens e desvantagens dos diversos sistemas de custeio (COELHO, 2011). Ainda segundo a autora, compreende a um conjunto de métodos e técnicas utilizadas para imputar ao produto ou ao serviço, todos os custos relacionados a ele.

Um sistema de custeio pode ser visto sob o ponto de vista do princípio, que norteia o tratamento das informações e sob o ponto de vista do método, que viabiliza o princípio, sendo este quem determinará qual informação deverá gerar e se está realmente relacionado ao objetivo do sistema, porém o método mostrará como a informação será obtida e como esta se relaciona com o procedimento do sistema (BORNIA, 2010).

Segundo Beber et al (2004) os sistemas de custeio por fornecerem informações ao processo de tomada de decisões, devem estar fundamentadas em princípios, que possam estabelecer um quadro geral dos custos de

produção, e assim apontar as ineficiências que existem neste processo.

Os princípios de custeio são definidos como a forma de alocar os custos de produção, englobando tanto os custos variáveis quanto os fixos. Apresentam-se na literatura três tipos de princípios de custeio, sendo estes, o custeio variável, custeio por absorção ideal e custeio por absorção total ou integral (BEBER et al, 2004).

Antes de alocar os custos ao produto, é necessário analisar qual é a parcela desses custos que deverão ser consideradas, esta etapa está relacionada ao princípio de custeio, que será identificado através da diferenciação dos custos em fixos e variáveis e a separação dos desperdícios da parcela ideal dos custos. De uma forma mais simples, o sistema de custos decidirá primeiro qual informação é importante para, depois analisar como essa informação será obtida (BORNIA, 2010).

2.6 MÉTODOS DE CUSTEIO

Ao desenvolver um sistema de custos, é necessário escolher a composição do método de custeio de tal maneira que, este sistema reflita as informações de custos de forma mais precisa e eficiente. Existem diversos métodos de custeio apresentados na literatura, adotados de acordo com os objetivos visados pela empresa, que vão desde os métodos tradicionais cujo foco principal é a apuração do custo dos produtos, considerados métodos de custeio baseados no volume até os métodos de custeio contemporâneos (MEGLIORINI, 2007).

Conforme Martins (2010) pode-se dizer que a palavra custeio é definida como um método de apropriação de custos. Sendo assim existem vários métodos de custeio podendo estes ser por Absorção, Variável, ABC, etc. O método de custeio tem como objetivo principal o detalhamento dos custos de fabricação e a forma como estes são atribuídos ao produto (NELÓ, 2008).

O método é o fundamento teórico mais importante na questão da contabilidade de custos, pois após defini-lo, todos os demais fundamentos e processos decisórios deverão ser ajustados de acordo com o método adotado. Assim se for adotado o método de custeamento variável, todo o processo decisório subsequente deverá ser estruturado de acordo com este método. Desta forma a definição do método está ligada a teoria da decisão (PADOVEZE, 2006).

2.6.1 Absorção

O Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos independente de serem fixos ou variáveis, à produção do período excluindo as despesas. Por ser derivado da aplicação dos princípios de contabilidade no Brasil é adotado pela legislação Comercial e Fiscal (CREPALDI, 2011).

Desse modo, caracteriza-se por apropriar custos fixos e custos variáveis ao produto absorvendo todos os custos incorridos em um período (MEGLIORINI, 2007). Ainda segundo o autor para a apuração dos custos faz-se necessário separar os gastos do período em despesas, custos e investimentos e os custos em diretos e indiretos.

Sendo assim consiste na apropriação de todos os custos de produção para os produtos ou serviços produzidos, indo para o ativo na forma de produtos que só poderão ser considerados como despesas quando ocorrer à venda do produto (CREPALDI, 2011). De acordo com Padoveze (2006), como o método por absorção utiliza gastos indiretos fixos não sendo claramente identificáveis aos produtos e serviços finais, deve-se então utilizar procedimentos de distribuição desses gastos aos produtos por meio de rateio.

2.6.2 ABC

O método de Custeio ABC (ActivityBasedCosting) nasceu em virtude da necessidade do aumento da qualidade, da economia do tempo e da redução dos custos por parte das empresas reunindo todas as características e fundamentações necessárias para marcar uma nova fase na história dos métodos (CREPALDI, 2011). O método Abc baseia-se na análise das atividades significativas da empresa, tendo como premissa as atividades e não os produtos, que provocam o consumo de recursos (MARTINS, 2010).

Pressupõe-se que as atividades consomem recursos que geram custos e que os produtos usam essas atividades para assim absorver seus custos, assim seus procedimentos consistem em seccionar as empresas em atividades supondo que estas gerarão os custos, identificando suas causas em relação às atividades e em seguida alocando-os aos produtos de acordo com as intensidades de uso (BORNIA, 2010). O método Abc utiliza

direcionadores de custos para distribuir os custos das atividades aos produtos, objetivando encontrar fatores que causam os custos, ou seja, determinar a origem destes para distribuí-lo corretamente aos produtos (BORNIA, 2010).

2.6.3 Custeio Variável

O Custeio Variável ou Direto relaciona apenas os custos variáveis aos produtos, considerando os custos fixos como custos do período, podendo-se dizer que o custeio variável está relacionado com a utilização de custos para o apoio de decisões de curto prazo, quando estes se tornam relevantes e os custos fixos, não (BORNIA, 2010). Sendo assim pelo fato de considerar apenas os custos variáveis incorridos, os custos fixos apesar de existirem mesmo que não haja produção são considerados como despesas e não como custo de produção, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período (CREPALDI, 2011).

Segundo Nascimento (2001), por reduzir a carga tributária levando diretamente ao resultado do exercício os custos indiretos de produção e reduzir o valor dos estoques de produtos acabados, o Imposto de Renda faz restrições quanto a sua utilização.

O custeio variável separa os gastos em fixos e variáveis, ou seja, em gastos que variam de acordo com o volume de produção ou venda e gastos que permanecem estáveis perante volumes de produção ou vendas. Devido suas características torna-se recomendável para tomada de decisões (CREPALDI, 2011).

2.7 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

Quando se fala em custeio variável ou direto, surge o conceito de margem de contribuição, a partir disso, faz-se necessário o seu entendimento. De forma simplificada, significa o quanto cada produto contribui em valores para a manutenção da empresa e para a formação do resultado. Sua obtenção só é possível quando se refere à demonstração do resultado do exercício, utilizando o custeio direto ou variável, pois no método de custeio por absorção ou custeio integral, os custos fixos também fazem parte dos custos dos produtos vendidos, inviabilizando a obtenção da margem de contribuição (REDIVO, 2004).

Segundo Megliorini (2007), pelo método de custeio variável obtém - se a margem de contribuição de cada produto, o que possibilita aos gestores o auxílio à tomada de decisões, incluindo ações como:

- a) Identificar os produtos que mais contribuem para a lucratividade da empresa;
- b) Determinar os produtos que podem ter suas vendas incentivadas ou reduzidas e até mesmos os que podem ser excluídos da linha de produção;
- c) Identificar produtos que trazem maior rentabilidade diante de fatores que limitam a produção, permitindo o uso mais racional desses fatores;
- d) Definir o preço do produto em condições especiais;
- e) Decidir se deve comprar ou fabricar;
- f) Determinar um nível mínimo de atividade para que o negócio seja rentável;
- g) Definir em uma negociação com o cliente o limite de desconto que será permitido.

Megliorini (2007) reforça em sua análise, que o método de custeio variável é estruturado a atender à administração das empresas, pois permite a visualização da margem de contribuição de cada produto. A decisão de produzir ou não produzir, manter ou retirar algum produto de seu mix, se for tomada com base no custeio variável analisando sua margem de contribuição, terá um grau de assertividade maior do que se fosse tomada com base no custeio por absorção. O Método de Custeio Variável aplica-se somente no contexto da contabilidade gerencial, uma vez que não é aceito para fins da legislação tributária. Sua relevância está ligada ao fato de informar e analisar quais produtos, linhas ou segmentos são lucrativos para a empresa e quais as mudanças ocorridas nas quantidades produzidas e comercializadas, nos preços e nos custos e despesas, podendo proporcionar a decisão de adicionar ou eliminar algum produto ou linha de produtos (REGINATO; COLLATTO, 2005).

Enquanto no custeio por absorção obtém-se lucro após a dedução dos custos de produção do preço de venda, no custeio variável os produtos geram margem de contribuição. A margem de contribuição representa a sobra do preço de venda de um produto após a dedução dos seus custos e despesas variáveis, trazendo lucro

para a empresa somente quando a margem de contribuição dos produtos vendidos supera os custos e despesas fixos do exercício (MEGLIORINI, 2007).

A finalidade do uso do custeio direto é eliminar a arbitrariedade dos rateios referentes aos custos indiretos e, assim, permitir ao gestor a correta tomada de decisões, a partir do conceito de margem de contribuição gerado por cada produto da empresa (NOGUEIRA, 2005).

Seguindo o entendimento de Martins (2010), só serão alocados aos produtos os custos variáveis, separando-se os custos fixos e estes sendo considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado. Desta forma, por ser derivada do custeamento variável, a margem de contribuição é caracterizada pela diferença entre a receita e a soma de custos e despesas variáveis, para que seja evidenciado o valor que cada unidade produzida proporciona de sobra à empresa entre a sua receita e o custo que de fato tenha provocado.

O conceito de margem de contribuição pode ser comparado com o termo de ganho bruto sobre as vendas. Isso indica o quanto sobra das vendas para que a empresa possa pagar suas despesas fixa e gerar lucro. Compreender a influencia da margem de contribuição para a formação de preço é entender como a empresa deve agir para atingir seu objetivo de maximização de resultados financeiros e definir planejamentos estratégicos sem prejudicar a saúde financeira da empresa (CARVALHO, 2007).

A análise da margem de contribuição é relativamente simples, pois o valor que sobrou da receita de vendas depois de deduzidos os custos e as despesas variáveis de fabricação irão contribuir para a cobertura dos custos fixos e para a formação do lucro. Teoricamente os produtos que gerarem as maiores margens de contribuição são os que proporcionarão maior lucro. A margem de contribuição pode ser calculada de forma unitária ou total (BARTZ, et. al, 2009).

2.7.1 Margem de contribuição unitária e margem de contribuição total

Quando vários produtos ou serviços são considerados, pode-se calcular uma margem de contribuição média destes produtos, representada pela margem de contribuição total, pois considera tudo o que é vendido. Porém sabemos que existem nas empresas produtos e serviços com preços, custos e despesas diferentes uns dos outros, por isso, é importante apurar a margem de contribuição de cada produto ou serviço e definir o seu custo direto ou variável (BRUNI; GOMES, 2010).

Ao analisar a margem de contribuição unitária de qualquer produto ou serviço na empresa é importante lembrar que nenhum deles deverá apresentar margem de contribuição que não contribui, ou seja, quando o valor do preço de venda é inferior à soma dos valores de despesas variáveis e dos custos variáveis, não contribuindo, portanto, para pagar as despesas fixas e gerar lucro (BRUNI; GOMES, 2010).

A margem de contribuição unitária está ligada com a lucratividade do produto, quanto maior a margem de contribuição unitária do produto melhor será para a empresa (BORNIA, 2010). Segundo Cunha (2007), a margem de contribuição pode ser calculada de forma individual para vários produtos, por departamentos, por filiais, por setores, etc.

A margem de contribuição unitária é a diferença entre o preço de venda e o custo e despesa variáveis de uma unidade de produto. A margem de contribuição total é a diferença entre as receitas totais e os custos e despesas variáveis totais. O percentual de margem de contribuição é o valor obtido pela divisão da margem de contribuição unitária pelo preço de venda, ou pela divisão da margem de contribuição total pela receita total (REGINATO; COLLATTO, 2005). Para facilitar a interpretação do conceito de margem de contribuição, Megliorini (2007) propõem a fórmula de cálculo $MC = PV - (CV + DV)$.

3. METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se quanto aos objetivos, exploratória, pois proporciona maior familiaridade com o assunto tornando-o explícito, descritiva, pois sua função primordial é descrição das características de determinada população ou fenômeno. Suas características mais significativas estão na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionário e observação sistemática (GIL, 2008).

Quanto aos procedimentos, a técnica de pesquisa aplicada neste trabalho foi o estudo de caso, que para Gil (2008), enfatiza a investigação profunda e exaustiva sobre um determinado assunto, de maneira que

permittedemonstrá-lo detalhadamente.

Em relação ao ponto de vista da abordagem do problema, está é uma pesquisa qualitativa com abordagem quantitativa. Qualitativa, pois tem uma relação dinâmica entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito, não utilizando métodos e técnicas estatísticas, o processo e seus significados são os focos principais de abordagem. Quantitativa, por considerar o que pode ser quantificável, ou seja, traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las (KAUARK; MANHÃES; MEDEIROS, 2010).

O estudo foi realizado em uma farmácia de manipulação localizada no município de Cacoal – RO. Para levantar os dados necessários sobre os cinco produtos mais vendidos foi aplicada uma entrevista semiestruturada junto ao gestor. Desta forma, se utilizou de visitas in loco, buscando, mediante informações fornecidas pelo gestor os dados necessários para apuração dos custos e identificação do seu comportamento. Também foi realizada observação sobre todo o processo produtivo e a partir desses dados, passou-se ao cálculo da margem de contribuição unitária e total de cada um dos produtos.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Quanto à análise foi necessária sua divisão em seções para uma melhor compreensão dos dados, as quais estão divididas em: custos variáveis de produção por unidade e produto, despesas variáveis por unidade e produto, margem de contribuição unitária por produto e margem de contribuição total por produto.

4.1 CUSTOS VARIÁVEIS DE PRODUÇÃO POR UNIDADE E PRODUTO

Mediante os dados fornecidos pelo gestor referente ao consumo de matéria-prima, rótulo, embalagem, frete, seguro e seus respectivos valores utilizados na produção dos produtos, foram feitas as apurações dos custos por produto.

Em relação à mão-de-obra para a produção dos produtos estão envolvidos três funcionários, sendo um auxiliar de controle da matéria-prima, um auxiliar de manipulação e um farmacêutico. Para a apuração do custo da mão-de-obra unitária foi utilizado o valor do salário mensal (incluindo encargos) dividido pelas horas trabalhadas para obter o valor de uma hora trabalhada. O valor encontrado para o auxiliar de controle da matéria-prima e auxiliar de manipulação foi de R\$7,73/hora/trabalhada, para a farmacêutica foi encontrado o valor de R\$15,56/hora/trabalhada, multiplicando assim pelo tempo gasto para produzir cada produto, dividindo o valor encontrado pela quantidade de produtos produzidos para obter o valor unitário da mão-de-obra.

Vale ressaltar que foram produzidas 06 (seis) unidades do shampoo anticaspa com piritionato de zinco, 06 (seis) unidades do creme para os pés, 10 (dez) unidades do sabonete facial antiacne, 10 (dez) unidades do gel para dores musculares e 10 (dez) unidades para o gel para acne.

Quanto ao consumo de energia elétrica, foram analisados o consumo da balança eletrônica, bate-deira, fogão elétrico, ar condicionado e lâmpadas, utilizando para os cálculos o valor de R\$0,630555KW/h encontrado na conta de energia da empresa.

Na Tabela 01 são apresentados os custos variáveis do shampoo anticaspa com piritionato de zinco 300 ml, creme para os pés 100g, sabonete facial antiacne 100 ml, gel para dores musculares 100g e gel para acne 30g.

Tabela 01. Custos variáveis unitários de cada um dos produtos

Descrição	Shampoo anticaspa com piritionato de zinco 300 ml		Creme para os pés 100g		Sabonete facial antiacne 100 ml		Gel para dores musculares 100g		Gel para acnes 30g	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%
Matéria-prima	10,87	71,80	11,02	68,83	13,83	72,48	2,02	31,22	13,20	75,12
Frete e seguro	0,33	2,18	0,33	2,06	0,41	2,15	0,06	0,93	0,40	2,28
Embalagem	2,10	13,87	2,35	14,68	2,67	13,99	2,10	32,45	2,15	12,24
Rótulo	0,30	1,98	0,30	1,87	0,30	1,57	0,30	4,64	0,30	1,71
Mão-de-obra	1,42	9,38	1,85	11,55	1,72	9,01	1,78	27,51	1,40	7,97
Energia elétrica	0,12	0,79	0,16	1,00	0,15	0,79	0,21	3,25	0,12	0,68
Total	15,14	100	16,01	100	19,08	100	6,47	100,00	17,57	100,

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

De acordo com os dados apresentados na Tabela 01 pode ser verificado que o produto que apresentou o maior custo unitário foi o sabonete facial antiacne, totalizando um valor de R\$19,08 sendo que o item de maior representatividade deste valor foi à matéria-prima representando 72,48% dos custos. O segundo produto com maior custo foi o gel para acnes totalizando um valor de R\$17,57, este valor também tem sua maior representatividade na matéria-prima. No entanto observa-se também que apesar do sabonete facial antiacne ter o maior custo em valores dentro a matéria-prima dos cinco produtos, o gel para acne apresenta o maior índice de matéria-prima em percentual, representando 75,12% dos seus custos.

O segundo item de maior representatividade dos custos dos cinco produtos é a embalagem com exceção do gel para dores musculares que tem a embalagem como maior item dentro seus custos. O sabonete facial antiacne é o que possui o maior valor de embalagem, um total de R\$2,67, seguido do creme para os pés que possui um valor de R\$2,35, mas em percentuais este valor tem maior representatividade dentro os custos, no gel para dores musculares representando 32,45% dos custos com embalagem.

O menor custo foi de R\$0,06 que se encontra no gel para dores musculares, sendo representada pelo frete e seguro, que de acordo com dados fornecidos pelo gestor representam 3% dos gastos para a aquisição da matéria-prima.

Os resultados encontrados vão ao encontro do que foi verificado por Vignoli (2008) ao pesquisar a análise de medicamentos manipulados em uma farmácia de manipulação em Camboriú (SC). Pois em sua pesquisa constata-se que a matéria-prima também é o item de maior representatividade dentro todos os custos de produção dos medicamentos manipulados representando 81,41% dos custos, seguido também da embalagem que representa 18,40% dos custos variáveis de produção.

4.2 DESPESAS VARIÁVEIS POR UNIDADE E PRODUTO

Na Figura 01 estão as despesas variáveis unitária, sendo estas representadas pelos impostos incidentes sobre a venda e as comissões. De acordo com o gestor a alíquota sobre as vendas é de 13,68% e as comissões 3%.

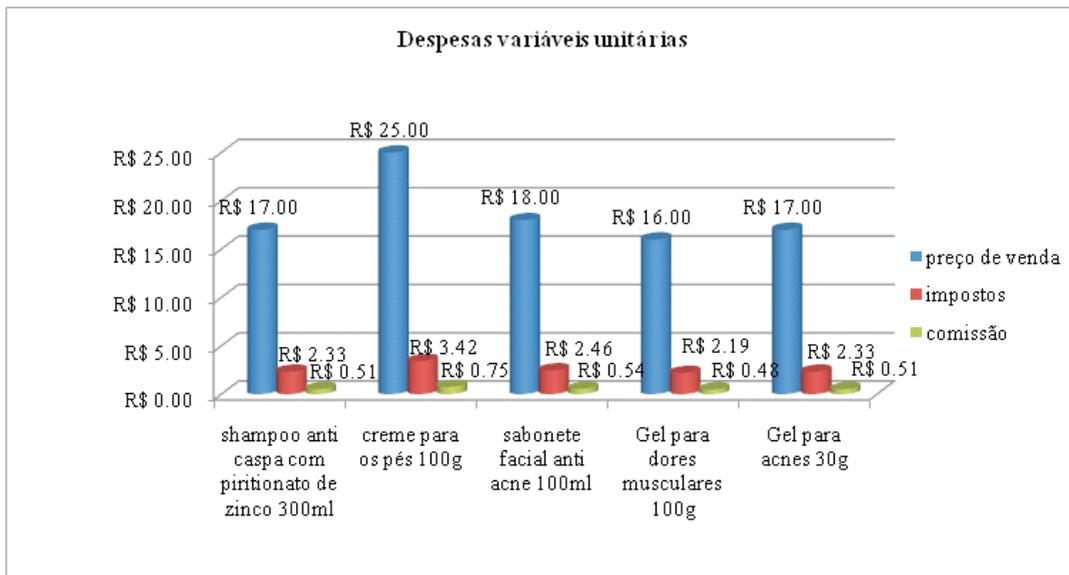


Figura01. Despesas variáveis unitárias.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

De acordo com a Figura 01 o creme para os pés teve a maior despesa variável, um total de R\$ 4,17, sendo 82,01% com impostos e 17,99% com comissões, seguidos do sabonete facial antiacne que teve um total de R\$3,00 sendo 82% com impostos e 18% com comissões.

O shampoo antiacne com piritionato de zinco e o gel para acnes tiveram as mesmas despesas devido o preço de venda ser o mesmo. Ambos tiveram a menor despesa variável. Comparando com o segmento de medicamentos genéricos analisados por Eckert et. al(2011) numa farmácia em Caxias do Sul, a alíquota sobre as vendas dos medicamentos genéricos é 9,3%, bem inferior a dos medicamentos manipulados.

4.3 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA E TOTAL POR PRODUTO

Após a apuração dos custos e despesas variáveis passou-se ao cálculo da margem de contribuição unitária e total de cada produto utilizando como dados os custos e despesas variáveis apurados e as informações fornecidas pelo gestor.

A Tabela 02 apresenta a receita unitária do shampoo anticaspa com piritionato de zinco e como os custos e as despesas variáveis o consomem gerando a margem de contribuição do produto.

Tabela 2. Margem de contribuição unitária

SHAMPOO ANTICASPA COM PIRITIONATO DE ZINCO 300 ml		
PREÇO DE VENDA	R\$ 17,00	100,00%
(-) CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 15,14	89,04%
Matéria-prima	R\$ 10,87	63,94%
Frete e seguro da matéria-prima	R\$ 0,33	1,92%
Rótulo	R\$ 0,30	1,76%
Embalagem	R\$ 2,10	12,35%
Mão de obra direta	R\$ 1,42	8,35%
Energia elétrica	R\$ 0,12	0,71%
(-) DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 2,84	16,68%
Impostos s/vendas	R\$ 2,33	13,68%
Comissão	R\$ 0,51	3,00%
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA	R\$ - 0,97	-5,72%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Diante do exposto na Tabela 02, verifica-se que a empresa possui uma margem de contribuição unitária negativa correspondente a R\$ - 0,97. Observa-se que só a matéria-prima representa 63,94% do preço de venda contribuindo para que este fique abaixo dos custos e despesas variáveis que totalizam um valor de R\$17,98. Esse resultado aponta que o produto não gera lucro e não contribui para o pagamento das despesas fixas.

Os custos e despesa variáveis representam 105,72% em relação ao preço de venda. Se compararmos com a análise feita por Vignoli (2008) os custos variáveis do shampoo analisado em sua pesquisa embora não especificado o tipo de shampoo, encontra-se abaixo do preço de venda, permitindo uma margem de contribuição unitária de R\$15,10. Essa comparação mostra a importância da análise dos custos apresentados nesta pesquisa, pois o preço do shampoo anticaspa apresentado em relação aos custos e despesas variáveis mostra-se desvantajoso para a empresa.

Na Figura 02 temos a margem de contribuição total em valores bem como os percentuais permitindo assim uma melhor visualização da representação dos custos e despesas variáveis. Foram produzidas 06 (seis) unidades do produto e vendido 04 (quatro) unidades. Levou-se em consideração para análise as vendas do mês de agosto de 2015.

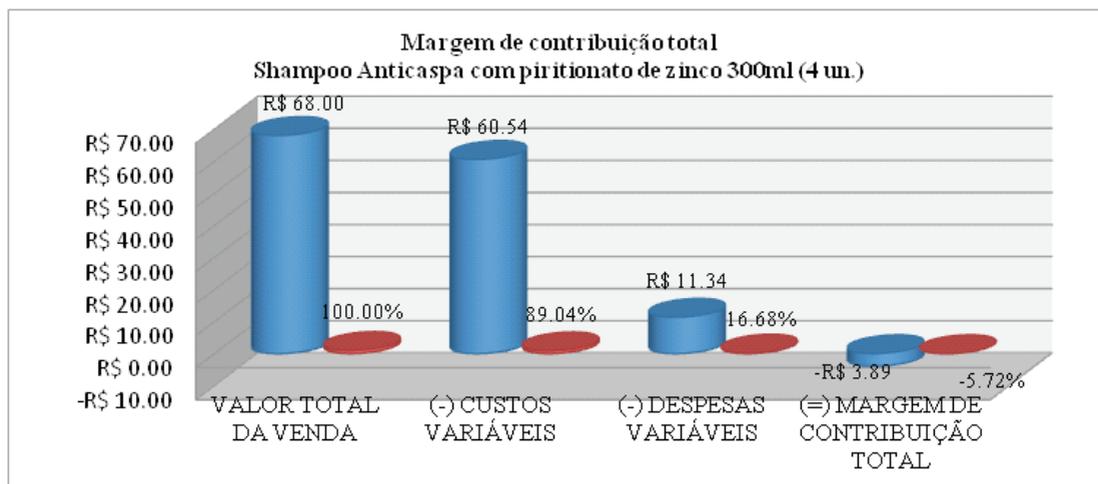


Figura 03: Margem de contribuição total

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Percebe-se que a margem total permanece igual à margem unitária, pois foi vendida apenas uma unidade do produto.

Na Tabela 04 apresenta-se a margem de contribuição unitária do sabonete facial antiacne.

Tabela 04: margem de contribuição unitária

SABONETE FACIAL ANTI ACNE 100ml		
PREÇO DE VENDA	R\$ 18,00	100%
(-) CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 19,08	106,03%
Matéria-prima	R\$ 13,83	76,83%
Frete e seguro da matéria-prima	R\$ 0,41	2,31%
Rótulo	R\$ 0,30	1,67%
Embalagem	R\$ 2,67	14,83%
Mão de obra direta	R\$ 1,72	9,56%
Energia elétrica	R\$ 0,15	0,83%
(-) DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 3,00	16,68%
Imposto s/vendas	R\$ 2,46	13,68%
Comissão	R\$ 0,54	3,00%
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA	R\$ -4,09	-22,71%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A margem de contribuição unitária do sabonete facial antiacne assim como a do shampoo anticaspa com piritionato de zinco é negativa não contribuindo para o para o pagamento das despesas fixas. Pode-se observar que assim como o shampoo o sabonete tem como item de maior representatividade dos custos a matéria-prima que representa 72,48% dos custos variáveis e em relação ao preço de venda 76,83%. Nota-se que a embalagem também é o segundo item de maior representatividade dos custos, apresentando uma margem de contribuição é de R\$ - 4,09.

A Figura 04 apresentamargem de contribuição total e seus percentuais. Foram produzidas 10(dez) unidades do produto e vendida 04 (quatro) unidades considerando as vendas do mês de agosto de 2015.



Figura 04: Margem de contribuição total.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A margem de contribuição total em percentual é de -22,71% e em valores considerando a venda de quatro unidades é de R\$ -16,35.

Vignoli (2008) também analisa a margem de contribuição de um sabonete que, onde a matéria-prima também se apresenta como o item de maior representatividade dos custos. Na Tabela 05 é apresentada a margem de contribuição unitária do gel para dores musculares.

Tabela 05: Margem de contribuição unitária

GEL PARA DORES MUSCULARES 100g		
PREÇO DE VENDA	R\$ 16,00	100%
(-) CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 6,47	40,44%
Matéria-prima	R\$ 2,02	12,63%
Frete e seguro da matéria-prima	R\$ 0,06	0,38%
Rótulo	R\$ 0,30	1,88%
Embalagem	R\$ 2,10	13,13%
Mão de obra direta	R\$ 1,78	11,13%
Energia elétrica	R\$ 0,21	1,31%
(-) DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 2,67	16,68%
Imposto s/ vendas	R\$ 2,19	13,68%
Comissão	R\$ 0,48	3,00%
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA	R\$ 6,86	42,88%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Dentre os cinco produtos o gel para dores musculares apresenta o menor preço de venda e o menor custo variável. A margem de contribuição unitária desse produto é de R\$6,86 e em percentuais representa 42,88% da receita. A matéria-prima diferente dos outros resultados apresentados anteriormente não representa o item de maior valor. Já embalagem neste produto é o item que possui maior representatividade nos seus custos de produção.

Na figura 05 é apresentada a margem de contribuição total para o produto gel para dores musculares. Foram produzidas 10 (dez) unidades e vendidas apenas duas considerando somente o mês de agosto de 2015, período considerado na pesquisa.

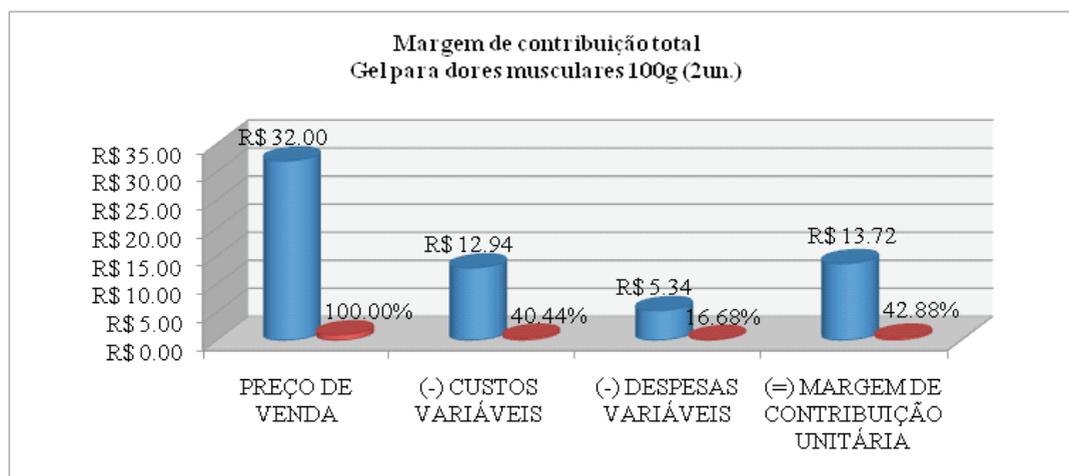


Figura 05: Margem de contribuição total

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Considerando os dados apresentados podemos observar que a embalagem representa um total de R\$4,20 e a matéria-prima R\$4,04, os custos e despesas variáveis somam um total de R\$18,28. Na pesquisa de Vignoli o gel analisado também não é especificado sua funcionalidade. Sua margem de contribuição total é de R\$ 3.773,63 e seus custos variáveis R\$998,17 e sua receita R\$4.771,80.

Na tabela 06 são demonstrados os valores referentes à margem de contribuição unitária do gel para acne comercializado em embalagens de 30g.

Tabela 06: margem de contribuição unitária.

GEL PARA ACNE 30g		
PREÇO DE VENDA	R\$ 17,00	100,00%
(-) CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 17,57	103,33%
Matéria-prima	R\$ 13,20	77,65%
Frete e seguro da matéria-prima	R\$ 0,40	2,33%
Rótulo	R\$ 0,30	1,76%
Embalagem	R\$ 2,15	12,65%
Mão de obra direta	R\$ 1,40	8,24%
Energia elétrica	R\$ 0,12	0,71%
(-) DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 2,84	16,68%
imposto s/vendas	R\$ 2,33	13,68%
Comissão	R\$ 0,51	3,00%
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA	R\$ -3,40	-20,01%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A margem de contribuição do gel para acne apresenta-se negativa com um percentual de, -20,01%. A matéria-prima também se configura como o item de maior custo, com um valor de R\$13,20 o qual é seguido pela embalagem, a qual provocou um custo de R\$2,15. Os custos e despesas variáveis somam um total de R\$20,41 por unidade o qual é bem acima do preço de venda que é de R\$ 17,00. Na figura 06 é apresentada a margem de contribuição total do gel comercializado ao longo do mês de agosto de 2015.

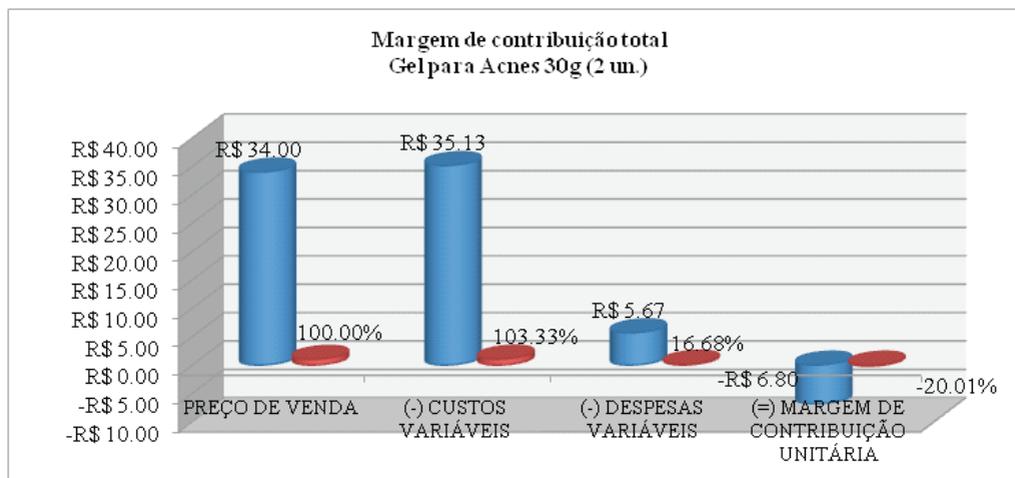


Figura 06: Margem de contribuição total.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Observa-se que a matéria-prima representa 75,15% dos custos. Já os custos e despesas variáveis somam um total de R\$40,80 enquanto que o preço de venda é de apenas R\$34,00. Ao comparar esses resultados com aqueles encontrados por Vignoli (2008) para esse mesmo tipo de produto é possível verificar que a autora encontrou margem de contribuição positiva, diferente do que identificou por essa pesquisa.

A margem de contribuição dos cinco produtos apresentados demonstra, que dos cinco produtos, apenas

dois contribuem para pagar as despesas fixas, sendo estes o creme para os pés e o gel para dores musculares. O gel para dores musculares é o produto que mais contribui, tendo uma margem unitária de R\$6,86. Por outro lado como pior produto em termos de margem de contribuição se apresentou o sabonete facial antiacne, o qual gera uma margem de R\$- 4,09.

Sendo assim, a partir dos resultados obtidos é possível constatar que a manipulação do shampoo anticapa com piritionato de zinco, o sabonete facial antiacne e o gel para acnes é desvantajosa quando se confronta os custos e despesas variáveis envolvidos no processo de produção com o valor obtido pela venda dos produtos, ou seja, esses itens provocam a redução do resultado obtido pela empresa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os objetivos propostos pelo trabalho foram alcançados, pois foi possível apurar todos os custos e despesas variáveis referentes à produção dos produtos, constatando que a matéria-prima é o item de maior representatividade dentre os custos de produção. Em segundo lugar figuram os custos com embalagem, que em 04 (quatro) dos 05 (cinco) produtos estudados esse foi o segundo maior item de custos.

Após a análise percebeu-se que 03 (três) dos produtos analisados estão com preços abaixo dos custos de produção fazendo com que a empresa tenha prejuízo em sua manipulação e comercialização. Apenas dois dos 05 (cinco) produtos mais comercializados pela farmácia apresentaram margem de contribuição positiva. Diante destes resultados salienta-se que a margem de contribuição de medicamentos manipulados é algo que deve ser levada em consideração pelos gestores das farmácias de manipulação.

Cabe ressaltar que houve limitações das informações e dos dados fornecidos pela empresa referente aos impostos incidentes sobre as compras. Assim sugere-se que sejam realizados novos estudos a fim de se constatar a utilização das informações de custos no setor de manipulação de medicamentos bem como a margem de contribuição como processo de decisão em relação à escolha do mix de produtos a serem ofertados.

REFERÊNCIAS

1. BARTZ, Daniel, et al. Aplicação gerencial da margem de contribuição em uma indústria de extração e beneficiamento de minérios. XVI Congresso Brasileiro de Custos - Fortaleza - Ceará, Brasil, 03 a 05 de novembro de 2009. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/940/940>>. Acesso em 12 abril.2015.
2. BEBER, Sidinei José Nardelli; et. al. Princípios de custeio: uma nova abordagem. XXIV Encontro Nac. de Eng. de Produção - Florianópolis, SC, Brasil, 03 a 05 de nov. de 2004. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2004_enegep0302_1943.pdf>. Acesso em 12 abril 2015.
3. BORNIA, Antônio Cezar. Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas. 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.
4. BRUNI, Adriano Leal; GOMES, Sônia Maria da Silva. Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios. – Salvador: EDUFBA, 2010.
5. CARVALHO, Alexandre Augusto Martins. Modelo de formação de preço para peças usinadas baseado no conceito de margem de contribuição. 2007. 142f. Dissertação (Mestre em Engenharia de Produção) – Faculdade de Engenharia, Arquitetura e Urbanismo, Universidade Metodista de Piracicaba, Santa Bárbara d'Oeste. Disponível em: <https://www.unimep.br/phpg/bibdig/pdfs/docs/08112011_155304_alexandre_augusto_martins_carvalho.pdf>. Acesso em 27abr.2015.
6. COELHO, Acília Maria Moreira de Sousa Maia. Os sistemas de custeio e a competitividade da empresa. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças). Instituto Politécnico do Porto, 2011. Disponível em: <<http://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/374/1/Os%20Sistemas%20de%20Custeio%20e%20a%20Competitividade%20da%20Empresa.pdf>>. Acesso em 12 abril 2015.
7. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamentos técnicos contábeis, 2012: CPC - 00. Disponível em:

- <http://portalcf.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/06/cpc_pronunciamentos_2012_web.pdf>. Acesso em 20 mar.2015.
8. CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade gerencial: teoria e prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
9. _____. Curso básico de contabilidade de custos. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
10. CUNHA, Adriano Sergio da. Análise de custos: livro didático. 2. ed. ver. e atual. Palhoça: UnisulVirtual, 2007.
11. DIAS, Alaize Magnani; et. al. A importância do controle de qualidade nas capsulas manipuladas em farmácias magistrais: uma avaliação em estabelecimentos no município de Jales. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação). Fundação Educacional de Fernandópolis, 2012. Disponível em: <http://pt.slideshare.net/Giovanni_Carlos_Oliveira/a-importancia-do-controle-de-qualidade-nas-cpsulas-manipuladas>. Acesso em 23 mar.2015.
12. GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
13. IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. Introdução a teoria da contabilidade para o nível de graduação. 4. ed. 3 reimpressão. São Paulo: Atlas, 2008.
14. KAUARK, Fabiana; Manhães, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. Metodologia da pesquisa: guia prático. – Itabuna: Via Litterarum, 2010.
15. MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 10 ed. – São Paulo: Atlas, 2010.
16. MEGLIORINI, Evandir. Custos: Análise e Gestão. 2. ed. rev. e ampliada. São Paulo, Pearson Prentice Hall, 2007.
17. NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001
18. NELÓ, Ana Maria. Decisão de mix de produtos: Comparando a Teoria das Restrições, o custeio Baseado em Atividades e o modelo Geral com a utilização de custos discricionários. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção). Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/3/3136/tde-0052008-155116/publico/Decisao_de_Mix_de_Produtos_Comparando_a_Teoria_das_Restricoes.pdf> Acesso em 21 mar.2015.
19. NOGUEIRA, Marcelo Francisco. Custeio Direto: Maximização da Margem de Contribuição Total Utilizando o Programa Linear. Seminário Apresentado ao programa de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica. São Paulo, 2005. Disponível em: <http://www.mfpericias.com/pdf/custeio_direto.pdf>. Acesso em 20 abril 2015.
20. OLIVEIRA, Antônio Gonçalves de; MÜLLER, Adebald Nicolas e NAKAMURA, Wilson Thosiro. A utilização das informações geradas Pelo sistema de informação contábil Como subsídio aos processos administrativos Nas pequenas empresas. Rev. FAE, Curitiba, v.3, n.3, p.1-12, set./dez. 2000.
21. PADOVEZE, Clóvis Luís. Curso básico gerencia de custos: 2. ed. ver. e ampl. – São Paulo: Cengage Learning, 2006.
22. REDIVO, Rosânio Bortolato. Considerações sobre o cálculo da margem de contribuição: uma proposta para inclusão do custo de reposição e do custo De oportunidade. CAD- Departamento de Ciência da Administração. v.6, n.11, jan/jul 2004. Disponível em: <<http://livros01.livrosgratis.com.br/fs000381.pdf>>. Acesso em: 20 abril 2015.
23. REGINATO, L.; COLLATTO D. C. Método de Custeio Variável, Custeio Direto e Teoria das Restrições no contexto da Gestão Estratégica de Custos: Um Estudo Aplicado ao Instituto de Idiomas Unilínguas. In: XII Congresso Brasileiro de Custos, Anais... Florianópolis, ABC, 2005. Disponível em: <http://www.intercostos.org/documentos/custos_367.pdf>. Acesso em 27 abril 2015.
24. RISSATO, Jó. 5 produtos que não podem faltar na prateleira de sua farmácia. Disponível em: <<http://www.conselhomagistral.com/assinantes/index.php/blog/65-planejamento-estrategico/121-5-produtos-que-nao-podem-faltar-na-prateleira-de-sua-farmacia>>. Acesso em 30 mar. 2015.
25. VIGNOLI, Juliane Cristina. Análise de custos de medicamentos manipulados na empresa Oficina de Misturas Farmácia Manipulação LTDA. Itajaí, 2008. Disponível em: <<http://siaibib01.univali.br/pdf/Juliane%20Cristina%20Vignoli.pdf>>. Acesso em 22 março 2015.

Publish Research Article

International Level Multidisciplinary Research Journal

For All Subjects

Dear Sir/Mam,

We invite unpublished Research Paper, Summary of Research Project, Theses, Books and Books Review for publication, you will be pleased to know that our journals are

Associated and Indexed, India

- ★ Directory Of Research Journal Indexing
- ★ International Scientific Journal Consortium Scientific
- ★ OPEN J-GATE

Associated and Indexed, USA

- DOAJ
- EBSCO
- Crossref DOI
- Index Copernicus
- Publication Index
- Academic Journal Database
- Contemporary Research Index
- Academic Paper Database
- Digital Journals Database
- Current Index to Scholarly Journals
- Elite Scientific Journal Archive
- Directory Of Academic Resources
- Scholar Journal Index
- Recent Science Index
- Scientific Resources Database

Review Of Research Journal
258/34 Raviwar Peth Solapur-413005, Maharashtra
Contact-9595359435
E-Mail-ayisrj@yahoo.in/ayisrj2011@gmail.com
Website : www.ror.isrj.org