



## **Gestão em farmácias: análise da percepção de gestores de farmácia sobre as práticas de contabilidade gerencial**

Luana Maiara Viniski (Faculdade Sagrada Família) [luanamaiaraviniski@gmail.com](mailto:luanamaiaraviniski@gmail.com)  
Michele Gonçalves (Faculdade Sagrada Família) [michele\\_goncalves36@yahoo.com.br](mailto:michele_goncalves36@yahoo.com.br)

### **Resumo**

Este trabalho tem como objetivo analisar a percepção dos gestores de farmácia sobre as práticas de contabilidade gerencial. Realizou-se uma pesquisa com abordagem qualitativa, utilizando procedimentos de estudo de caso múltiplo. Os dados foram coletados a partir de entrevistas semiestruturadas com os gestores de duas organizações farmacêuticas localizadas no interior do estado do Paraná. Os resultados da pesquisa demonstram que a contabilidade gerencial é entendida pelos gestores como um processo fundamental para o desenvolvimento dos negócios, no entanto, ainda há falta de conhecimento e uso sobre as práticas tradicionais e contemporâneas de controle gerencial nos casos investigados. De maneira geral, concluiu-se que em uma das farmácias existe determinados controles gerenciais, contudo ainda carecem de práticas mais eficientes.

**Palavras chaves:** Contabilidade Gerencial. Práticas Tradicionais. Práticas Contemporâneas.

## **Pharmacy management: perception analysis of the pharmacy managers about managerial accounting practices**

### **Abstract**

This paper aims to analyze the perception of pharmacy managers about management accounting practices. We researched with a qualitative approach using multiple case study procedures. Data were collected from semi-structured interviews with managers of two pharmaceutical organizations located in the interior of Paraná. The research results demonstrate that managers understand management accounting as a fundamental process for business development. However, there is still a lack of knowledge and use of traditional and contemporary management control practices in the cases investigated. In general, it was concluded that there are certain management controls in one of the pharmacies, but they still lack more efficient practices.

**Keywords:** Management Accounting. Traditional Practices. Contemporary Practices.

### **1 Introdução**

O conhecimento sobre o ambiente em que uma organização atua, se utilizado em conjunto com procedimentos e técnicas, auxilia o gestor na tomada de decisões e permite o desenvolvimento de um melhor negócio. Neste sentido, Padoveze (2010) destaca que a contabilidade gerencial está ligada com a geração de informações para os administradores, ou seja, aos que executam a função de direção e controle da organização. Há pouco tempo, possuir informações úteis e pertinentes era somente um diferencial competitivo, atualmente é uma questão de permanência no mercado (OLIVEIRA; BOENTE, 2012). Essa demanda é

necessária nas mais diversas áreas de atuação, inclusive no ramo farmacêutico, que tem se expandido nos últimos anos, segundo dados da Federação Brasileira de Redes Associativistas e Independentes (FEBRAFAR, 2020).

Para Oliveira, Bermudes e Osorio-de-Castro (2007, p. 15) a assistência farmacêutica é “parte essencial dos serviços e programas de saúde, e por representar um processo dinâmico, abrangendo o provimento de medicamentos em todas suas etapas constitutivas, denota seu domínio temático nos campos clínico e gerencial”. Correr e Otuki (2013), destacam que no ramo farmacêutico, o Sistema Único de Saúde (SUS) impõe a prestação de contas sobre suas operações de forma pública e privada, isso gera mais demanda informacional para tomada de decisão.

O setor farmacêutico encontra-se em constante crescimento. De acordo com a Federação Brasileira de Redes Associativistas e Independentes (FEBRAFAR, 2020), houve alta de 7,6% no faturamento de 2019 em relação a 2018, superando o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB). Destaca ainda, que essa evolução acima da média do setor farmacêutico decorre de causas como a necessidade, expansão demográfica, patologias epidêmicas e andamento favorável do mercado.

Nesse mesmo ano, 2019, os brasileiros totalizaram R\$121 bilhões de gastos com produtos farmacêuticos, sendo R\$84 bilhões com medicamentos e R\$37 bilhões com demais produtos de higiene pessoal (FEBRAFAR, 2020).

Esses resultados colocam o Brasil entre os cinco maiores mercados farmacêuticos no mundo, e em grande parte são gerenciados pelos próprios farmacêuticos, conforme dados de 2004, esses gestores representam 25% das farmácias do país inteiro. Na região Sul do país, o percentual de gestores farmacêuticos coloca o estado do Paraná, como estado em que isso mais acontece (CORRER; OTUKI, 2013).

Considerando o efetivo crescimento do mercado farmacêutico e entendendo ser um ramo que necessita de controle gerencial para uma eficiente gestão levanta-se a seguinte questão problema: **Qual a percepção de gestores de farmácias sobre a utilização de práticas de contabilidade gerencial?** Respondendo a essa questão problema, o objetivo do estudo é analisar a percepção dos gestores de farmácia sobre as práticas de contabilidade gerencial.

A utilização da contabilidade gerencial é vista como prática não realista, que proporciona validade social aos membros da organização na realização de suas ações (AGUIAR; GUERREIRO, 2008). Diante disso, vê-se a necessidade de apresentar os benefícios acarretados em decorrência da utilização da contabilidade gerencial. Os gestores requerem informações gerenciais essenciais, para resistir às dificuldades e volatilidade do mercado, tomando decisões assertivas e acompanhando o alcance dos objetivos propostos (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006).

De acordo com Padoveze (2010), a contabilidade gerencial está direcionada para em seguida colaborar com o delineamento, controle e verificação de desempenho anterior ao fato, juntamente com uma direção autêntica para analisar os efeitos reais com o propósito de controle após o fato.

A presente pesquisa diferencia-se das mencionadas anteriormente, pois busca analisar o conhecimento dos gestores sobre a contabilidade gerencial e qual a percepção quanto às práticas gerenciais existentes. Enquanto as demais (pesquisas relacionadas: Souza et al. (2009), Vendruscolo, Hoffmann e Freitas (2012), Santos e Honório (2014), Hartz, Souza e Gomes (2019), entre outros), objetivaram avaliar o funcionamento e atuação da gestão nas empresas, o desenvolvimento da contabilidade gerencial, as competências gerenciais dos

gestores, a implantação de uma consultoria gerencial e a adoção de práticas tradicionais e contemporâneas de contabilidade gerencial.

Dessa forma, o presente estudo busca contribuir apresentando de forma prática a percepção dos gestores de farmácias no que se refere ao entendimento sobre o conhecimento e uso de práticas da contabilidade gerencial.

## **2 Referencial teórico**

### **2.1 Contabilidade gerencial**

Segundo Franco (2006), com o aumento de organizações de grande porte, a informação contábil abrange um vasto grupo de interesse, sendo eles os acionistas, fornecedores, bancos, setor governamental e ainda funcionários. A comunidade, mesmo que indiretamente, também possui interesse na informação gerada pela contabilidade, visto que a prosperidade das organizações alcança a sociedade em geral. (FRANCO, 2006).

Com a crescente demanda pela informação contábil, há também um aumento de empresas e profissionais associados à área. O segmento contábil tem destaque no desenvolvimento do país, possuindo um número superior à 69 mil organizações, com 520 mil profissionais contábeis, atuando na profissão de diversas formas, sendo como proprietário, sócios ou empregados (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2019). De acordo com Marassi, Reif e Reis (2015), houve um crescimento no uso da contabilidade com o objetivo de contribuir no processo decisório das empresas.

O progresso dos negócios ao longo dos anos manifestou-se em decorrência de transformações que deram início a novos procedimentos gerenciais, e provocou mudanças no sistema das organizações, no processo de direção dos negócios, no crescimento da produção, na precisão de informações e formas de controlar, bem como nos aspectos operacionais (GRANDE; BEUREN, 2011).

Neste sentido, destaca-se o campo da contabilidade gerencial que vem apresentando progresso nos últimos tempos, no sentido de atuar ativamente nas alterações ocorridas nas organizações e gerar informações pertinentes para a tomada de decisões (OLIVEIRA; BOENTE, 2012).

A contabilidade gerencial é um ramo da ciência contábil (PADOVEZE, 2010), originada de aspectos da ciência contábil de forma mais abrangente agregando elementos oportunos para a gestão. Iudícibus (1987) evidencia que a contabilidade gerencial pode ser entendida como um conjunto de práticas já existentes e utilizadas na contabilidade financeira, contabilidade de custos, análise de demonstrações, entre outros, contudo de forma mais detalhada, disposta de informações analíticas no sentido de auxiliar os gestores na tomada de decisão.

A contabilidade gerencial manifestou-se com o propósito de fornecer dados mais precisos e coerentes, de forma a colaborar com o desenvolvimento das organizações. Neste sentido Valmorbida, Ensslin e Ensslin (2018) enfatizam que a contabilidade gerencial visa constatar, mensurar e examinar informações referentes aos fatos ocorridos no âmbito econômico das empresas, possibilitando que gestores tenham dados operacionais e financeiros de acordo com a necessidade desses para tomada de decisão.

A tecnologia tem contribuído substancialmente na rapidez com que as informações são geradas dentro de um negócio, proporcionando à esfera contábil melhor desempenho, estruturação e eficiência às atividades, modificando o papel dos profissionais contábeis que agora precisam exercer um novo papel com a comunidade, ajustado ao meio tecnológico. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2019).

O campo da contabilidade gerencial vem se ajustando a tecnologia, sendo uma das áreas da contabilidade que apresentou progresso significativo nos últimos tempos, já que permite aos gestores atuar ativamente na apresentação de movimentações ocorridas nas organizações, e também na geração de informações auxiliares pertinentes a tomada de decisão (OLIVEIRA; BOENTE, 2012).

Para Marion e Moura (2017), as decisões a serem tomadas pelos gestores podem estar amparadas por diferentes funções da contabilidade gerencial (função operacional, função gerencial e função estratégica), de acordo com a relevância e etapa que exercem no processo de gestão. Dentro das funções da contabilidade gerencial está a geração de relatórios, o qual fornece detalhes que anteriormente não eram gerados pela contabilidade geral.

Sell (2004) alega que os relatórios gerados pela contabilidade gerencial permite observar informações operacionais e não apenas monetários, como acontecia com relatórios da área contábil. Com isso, constata-se que a geração de relatórios pela contabilidade gerencial visa atender as necessidades dos administradores, embasando-se geralmente nos dados produzidos nos relatórios da contabilidade financeira, mas de forma mais precisa e com maior clareza (SELL, 2004).

De acordo com Marion e Moura (2017), a contabilidade gerencial isenta o atendimento de determinações legais ou regras estabelecidas por órgãos de regulação, isso permite que relatórios possam ser determinados pela própria empresa para atendimento à demanda informacional que a contabilidade financeira não abarca, pois não fornecem as particularidades para manter o bem-estar econômico e financeiro, afetando no processo decisório interno e refletindo no futuro das organizações (MARION; MOURA, 2017).

Verifica-se que embora sendo facultativa, a contabilidade gerencial pode gerar diversas informações úteis para o desenvolvimento das empresas. Marassi, Reif e Reis (2015) constatam que a instalação da contabilidade gerencial sustenta-se ao fato de que a organização depende de um controle gerencial para obter ganhos mais expressivos em seus negócios.

Para Hartz, Souza e Gomes (2019), ao longo do tempo foram desenvolvidas diversas práticas que para controle gerencial, e podem ser agrupadas em práticas tradicionais ou contemporâneas.

De forma a melhorar o entendimento sobre as práticas de contabilidade gerencial elaboramos o Quadro 1 que apresenta de forma conceitual as práticas tradicionais de contabilidade gerencial, e no Quadro 2 as práticas contemporâneas.

Quadro 1 – Práticas Tradicionais de Contabilidade Gerencial

<b>Práticas Tradicionais de Contabilidade Gerencial</b>	
<b>Práticas de Contabilidade Gerencial</b>	<b>Definição/Literatura Base</b>
Análise da Relação CVL	Técnica que permite analisar as inter-relações entre receitas, custos, despesas, entre outros e o comportamento em relação ao lucro (HANSEN; MOWEN, 2001). A relação CVL compreende os conteúdos de Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio e Margem de Segurança (SOUZA; SCHNORR; FERREIRA, 2011).
Custo Padrão	É o custo de um produto que se tem o propósito de alcançar, ocorrido em condições ideais, com a utilização máxima dos recursos (PADOVEZE, 2010).
Orçamento Anual	Método quantitativo de um plano de ação, de forma a auxiliar em uma estratégia (PADOVEZE, 2010). O orçamento avalia as ações e resultados em curto prazo, para que as metas sejam atingidas com efetividade (SOBANSKI, 1994).
Planejamento Estratégico	É o processo que estimula a empresa a definir e traçar seu futuro

	(PAGNONCELLI; VASCONCELLOS FILHO, 2003).
Medidas de Retorno	Indica o retorno recebido dos diversos meios e fontes, verificado pela análise das demonstrações contábeis, como retorno sobre ativos e retorno sobre PL (HOJI 2014; SOLOMONS 1965).
Análise de Lucratividade	Indica o retorno gerado pelo empreendimento, o qual pode ser obtido por meio da análise das demonstrações financeiras (SILVA, 2005).
Análise Econ. de Investimentos	Método para avaliar se os ganhos gerados com o investimento superam os gastos, utilizando-se de técnicas como valor presente líquido (VPL) e taxa interna de retorno (TIR) (KLANN; TOMASI, 2010).
Resultado por área de negócio	Apurar os resultados da empresa referente a cada segmento, permitindo avaliar os resultados das unidades de negócios e desempenho dos gestores (PADOVEZE, 2010; MURARO, 2007).

Fonte: Elaborado pelos autores.

As práticas tradicionais referem-se aos estágios iniciais da contabilidade gerencial onde o foco principal está na análise de custos, controle financeiro, uso de orçamentos, planejamento e controle (IFAC, 1998).

Ainda segundo Hartz, Souza e Gomes (2019), as práticas tradicionais são mais usuais, benéficas e apresentam menor grau de dificuldade quanto a sua instalação em relação às práticas contemporâneas, e podem ser facilmente encontradas em empresas de porte menor.

Após a apresentação das práticas tradicionais foi elaborado o Quadro 2 que define com base literatura às práticas contemporâneas de contabilidade.

Quadro 2 – Práticas Contemporâneas de Contabilidade Gerencial

<b>Práticas Contemporâneas de Contabilidade Gerencial</b>	
<b>Práticas Contemporâneas de Contabilidade Gerencial</b>	<b>Definição/Literatura Base</b>
Análise dos Fatores Determinantes de Custos	É a análise do real comportamento dos custos, a qual permite atingir a vantagem competitiva (LORD, 1996; WILSON, 1990).
Análise e Custeio ABC	É instrumento para gestão de custos. Método de custeio com o objetivo de reduzir as distorções ocorridas pelo rateio dos custos indiretos (MARTINS, 2003). Atribui todos os custos e despesas, diretos e indiretos, aos itens de custeio (DUTRA, 2010).
Análise e Custeio TDABC	Utilização o tempo para direcionar os custos (KAPLAN; ANDERSON, 2007).
Análise da gestão ABM	Utiliza o custeio ABC e está relacionada ao planejamento, aplicação e avaliação dos custos das atividades (MARTINS, 2003).
Análise do custo de Qualidade e custos Ambientais	A análise de Custos de Qualidade é um indicativo para mensurar o que a empresa está deixando de receber devido não estar produzindo com qualidade. A análise de Custos ambientais é um indicativo para mensurar os custos decorrentes da gestão da qualidade ambiental (KRAEMER, 2003).
Análise de Desempenho dos Concorrentes	Avaliação dos custos, resultados e principais medidas de desempenho de concorrentes (HARTZ; SOUZA; GOMES, 2019 apud ANDERSON; GUILDING, 2006; HOFFJAN; HEINEN, 2005; COOPER; SLAGMULDER, 2004).
Análise de Desempenho dos clientes	Avaliação das receitas, custos e retornos obtidos com principais clientes (HARTZ; SOUZA; GOMES, 2019 apud FOSTER; GUPTA; SJOBLOM, 1997; RAAJ; VERNOOJ; TRIEST 2003).
Custo Meta	É um custo alvo que se pretende atingir. É o total de um custo e despesa a se alcançar para que o produto traga retorno (MARTINS, 2003).
Custos Logísticos	Custos incorridos a partir da aquisição de insumos até a destinação do produto final (VARGAS; COSER; SOUZA, 2016).

Fonte: Elaborado pelos autores.

As práticas contemporâneas de contabilidade gerencial são aplicadas por organizações cujo foco principal é a redução de desperdício, geração de valor para os clientes e acionistas (IFAC, 1998).

A partir dos estudos apresentados nos Quadros 1 e 2, evidencia-se que não há um modelo exato para as práticas de contabilidade gerencial nas empresas. Contudo, essas práticas promovem a gestão eficiente e auxiliam na redução dos riscos decorrentes dos processos organizacionais (DÁVILA, FOSTER; 2007) e por isso são necessárias para uma gestão eficiente e adequada.

Neste sentido, serão mencionadas e analisadas nessa pesquisa algumas das práticas tradicionais (Análise da Relação CVL, Custo Padrão, Orçamento Anual, Planejamento Estratégico, Medidas de Retorno, Análise de Lucratividade, Análise Econômica de Investimentos, Resultado por Área de negócio) e contemporâneas (Análise dos Fatores Determinantes de Custos, Análise e Custeio ABC, Análise e Custeio TDABC, Análise da Gestão ABM, Análise do Custo de Qualidade e Custos Ambientais, Análise de Desempenho dos Concorrentes, Análise de Desempenho dos Clientes, Custo Meta, Custos Logísticos), que apoiam os gestores no desenvolvimento das atividades.

Ressalta-se que no presente trabalho a contabilidade gerencial será analisada sobre a perspectiva de decisão, ou seja, de que forma os gestores de farmácias utilizam de práticas e ferramentas de gestão para tomar suas decisões.

## 2.2 Gestão contábil na área da saúde

De acordo com Batista et al., (2012), o insucesso das atividades, pode ser causado por diversos fatores: tributos, encargos sociais, juros elevados, recursos e capital de giro escassos, dentre outros. Esses fatores, logicamente colaboram para o fracasso das organizações, contudo, a carência de uma boa gestão é um fator de grande relevância, relacionado ao fim das atividades e no desencadeamento das demais causas (SILVA ET AL, 2014).

A gestão pode ser considerada uma ferramenta essencial para a continuidade dos negócios, destaca-se a área da saúde como um ramo em crescimento e que necessita de práticas que colaborem no processo gerencial. Para Vendruscolo, Hoffmann e Freitas (2012), empresas da área de saúde tem muito que buscar quando se trata de gestão.

Carpintero (1999) atestam que os números do ramo da saúde tiveram um forte crescimento a partir do pós-guerra, principalmente nos países desenvolvidos. Ressalta que a evolução dos gastos na área da saúde, parte especialmente de aspectos como novos segmentos de cliente, variedade e complexidade dos serviços disponibilizados, crescimento do número de pessoas mais velhas, alterações tecnológicas médicas, melhores condições socioeconômicas, entre outros.

Com a evolução dessa área, tem-se conseqüentemente o acréscimo nos gastos envolvidos para a manutenção das atividades relacionadas. De acordo com o IBGE (2019), o Brasil teve gastos de R\$608,3 bilhões com saúde em 2017, o que correspondeu 9,2 % do Produto Interno Bruto (PIB). Deste montante, 354,6 bilhões, foi referente a consumo das famílias e entidades sem fins lucrativos, que fornecem assistência à população, e o restante, 253,7 bilhões foram gastos do governo. Do total dos gastos com saúde das famílias em 2017, 30% correspondem às despesas com medicamentos, ou seja, as farmácias ganham grande destaque dentro do setor.

Segunda a Federação Brasileira de Redes Associativistas e Independentes (FEBRAFAR, 2019), a procura por medicamentos para cuidados com a saúde e prevenção de doenças

corresponde o principal negócio e maior faturamento das farmácias. Ainda assim, é importante ressaltar os produtos de higiene e limpeza, que estão ganhando notoriedade em meio aos produtos comercializados, sendo que a comercialização dos itens não relacionados a medicamentos chegou a 4,07 bilhões, crescendo 10,64% nos três primeiros meses de 2019.

Os dados do Conselho Federal de Farmácia – CFF (2018) destacam que o número total de farmácias e drogarias privadas no Brasil é de 87.794, sendo a região sudeste com o maior volume de unidades, totalizando 37.432, o que corresponde a 42,63% no estado de São Paulo. Já a região sul fica em 3º lugar com 14.038 unidades de farmácias, correspondendo a 15,98% de todas as farmácias no Brasil. No que diz respeito aos profissionais, o CFF (2018) mostrou o total de 221.258 farmacêuticos inscritos no Conselho Regional de Farmácia. Ficando novamente em evidência a região sudeste com 109.614, ou seja, perto de 50% do total de farmacêuticos do país. A região sul fica em 2º lugar, com 42.719, correspondendo a 19,31%.

A área da saúde, por se tratar de uma esfera complexa, requer progressivamente informações precisas e otimizadas que colaborem no processo decisório. Neste sentido, é necessário o uso de ferramentas apropriadas que evidenciem um resultado positivo para as organizações. Dentre essas ferramentas, o controle da gestão e avaliação de desempenho exigem uma direção e acompanhamento eficientes (SOUZA et al., 2009).

Para Guimarães e Evora (2004), há uma década e meia aproximadamente, o sistema de saúde estava desintegrado, com gastos elevados e rendimento insuficiente, deixando a desejar tanto para o público quanto para os profissionais. Como agravante deste cenário, Silva et al. (2014) aponta que dentro desse sistema há alguns gestores que não possuem qualificação e preparo adequados para a gestão.

Para Cukier e Silva (2012) o segmento de farmácias e drogarias constitui-se no principal canal de distribuição de medicamentos para a população brasileira. Informações como crescimento da empresa, fidelização de clientes, qualidade, fortalecimento de imagem, excelência operacional e eficiência de entregas se tornaram decorrentes para assegurar vida longa no mercado competitivo. Para crescer e permanecer no mercado competitivo as farmácias têm criado uma proposta de valor para o cliente, de maneira que suas expectativas sejam plenamente atendidas. Todo esse processo necessita de constante monitoramento e gestão para trazer resultados positivos.

O ramo de varejo farmacêutico para Machline e Amaral Júnior (1998) realizou na última década consideráveis progressos de gestão, destacando-se à formação de redes, a utilização de aprimorados sistemas computadorizados de gestão de estoques em tempo real e a racionalização das operações de seu depósito central, porém ainda evidencia-se a necessidade de melhoramento em relacionamento e comunicação, treinamento de pessoal, entre outros.

Diante do exposto, observa-se que há carência de estudos que identifiquem o uso de práticas de gerenciamento na área da saúde, especificamente em farmácias e ao mesmo tempo com o avanço do ramo e necessidade informacional, o setor necessita de ferramentas que colaborem para o processo de gestão e consequentemente oportunizar resultados positivos.

### 2.3 Estudos anteriores

Alguns estudos têm sido desenvolvidos abordando a temática de gestão e aplicação da contabilidade gerencial no setor de saúde.

Souza et al. (2009), delimitaram sua pesquisa a partir do estudo do controle gerencial em organizações hospitalares. O objetivo da pesquisa foi analisar se essas instituições possuem informações que permitam avaliar o funcionamento de sua gestão. O estudo foi desenvolvido

em três hospitais localizados em Belo Horizonte, consistindo em um hospital com fins lucrativos, um hospital filantrópico e um hospital universitário. A pesquisa evidenciou que os hospitais são incipientes quanto à prática de gestão, já que, em ao menos uma das dimensões a gestão foi considerada não satisfatória. Os autores ressaltam que a utilização de ferramentas gerenciais apropriadas, como a análise de desempenho, pode promover a eficiência na prestação de serviços e conseqüentemente a redução de gastos nos hospitais.

Grande e Beuren (2011), identificaram em seu estudo as mudanças nas práticas de contabilidade gerencial, utilizando-se da Análise de Discurso Crítica (ADC) nos Relatórios da Administração, com base nos estágios evolutivos da contabilidade gerencial descritos no IMAP 1 (IFAC, 1998). A pesquisa foi realizada em nove empresas familiares, e selecionou os Relatórios de Administração referente ao período de 1998 à 2007. Constatou-se que é predominante nas empresas no estágio 1, práticas que permitiam dados sobre os custos e o controle financeiro. Para empresas no estágio 2, obteve-se práticas o planejamento e controle gerencial, porém ainda evidenciou-se que em alguns períodos não foi abrangido. Para empresas no estágio 3, as práticas evidenciavam informações que tratam da redução de desperdício dos recursos aplicados na empresa. Por fim, as que estavam no estágio 4, focam na formação de valor por meio do uso adequado dos recursos, mostrou-se em processo de solidificação.

Vendruscolo, Hoffmann e Freitas (2012), objetivaram verificar a influência de ferramentas de gestão estratégica e stakeholders no desempenho de organizações que atuam no ramo particular de saúde do Distrito Federal. A pesquisa foi realizada em pequenas, médias e grandes empresas, totalizando seis instituições, sendo três hospitais e três clínicas. Os instrumentos para a coleta de informações variaram conforme o objetivo da pesquisa e foram aplicados para pelo menos dois profissionais de cada empresa, sendo esses da alta administração. Com os resultados obtidos, verificou-se que, embora a gestão ocorra por profissionais da área de saúde, esse fator não se apresentou como um impeditivo na utilização de ferramentas de gestão. No que diz respeito à influência das ferramentas e stakeholders, duas empresas manifestaram eficiência padrão para o setor.

O trabalho de Santos e Honório (2014) investigou as competências gerenciais em uma rede de farmácias de Minas Gerais. Para levantamento dos dados, foi aplicado questionário para 80 gestores e realizado entrevista estruturada com 9 gestores, referindo-se, portanto, a um estudo quantitativo e qualitativo. As competências avaliadas foram: relacionamento com o cliente, gestão de pessoas, gestão estratégica, gestão de processos, gestão financeira de negócios e gestão socioambiental. A pesquisa demonstrou, que as competências de relacionamento com o cliente e de gestão de pessoas possuem predominância entre as demais competências.

Marassi, Reif e Reis (2015) propuseram analisar a institucionalização de práticas de contabilidade gerencial em uma rede de farmácias, por meio do auxílio de uma consultoria gerencial. A pesquisa foi realizada em uma rede de farmácias localizada na região do Vale do Itajaí, em Santa Catarina, escolhida devido às alterações sofridas em seus sistemas gerenciais e pela flexibilidade em fornecer dados e informações para o desenvolvimento da pesquisa. Os resultados permitiram identificar que a implantação de uma consultoria externa, proporcionou a instalação de novos controles e métodos e a tomada de decisões mais assertivas. Tais mudanças ocasionadas pelas práticas de contabilidade gerencial permitiram uma reestruturação na empresa.

Em uma pesquisa recente, Hartz, Souza e Gomes (2019), exploraram as práticas de contabilidade gerencial utilizadas em uma subsidiária brasileira, de indústria alemã de grande porte. A subsidiária foi criada no Rio Grande do Sul, na década de 70, conta com 2.200 funcionários e atua no segmento metalúrgico. O estudo buscou avaliar a adoção pela empresa,

das práticas tradicionais e contemporâneas de contabilidade gerencial. Conclui-se que as práticas tradicionais (orçamento anual, custo padrão) possuem maior concentração e benefícios, enquanto as contemporâneas (ABC, custo meta, análise ABM, determinante de custos) são menos usuais na empresa. Os autores apontam com um parecer adicional, que as práticas gerenciais contemporâneas apresentam um impacto inadequado, devido dificuldades de implantação e falta de clareza quanto à relação entre custo e benefício.

A partir dos trabalhos executados, observa-se que há organizações que não apresentam um controle efetivo completo dos processos realizados, o que pode vir a prejudicar o desenvolvimento dos negócios. Nesse sentido, as empresas de modo geral, mas especialmente as da área de saúde que desenvolvem atividades complexas, necessitam de controle gerencial e práticas de controle que propiciem o planejamento, avaliação de desempenho e colaborem no processo decisório.

O Quadro 3 apresenta de forma resumida os autores, método empregado e principais achados sobre a base teórica do presente estudo.

Quadro 3 - Resumo dos estudos anteriores

<b>Autor/Ano</b>	<b>Método utilizado</b>	<b>Principais achados</b>
Souza et al. (2009)	Estudo de Caso	O controle de gestão dos hospitais analisados é incipiente, isto é, está em fase inicial e não são aplicados de forma geral.
Grande e Beuren (2011)	Pesquisa documental	Os Relatórios de Administração do período de 1998 a 2007 mostrou que predomina nas nove empresas de capital aberto analisadas, os estágios 1 e 3. O estágio 4, que possui um foco gerencial mais contemporâneo não é usado plenamente, estando em fase de instalação.
Vendruscolo, Hoffmann e Freitas (2012)	Estudo de Caso	Dentre as seis empresas pesquisadas, sendo três hospitais e três clínicas, duas manifestam atuação efetiva de ferramentas de gestão e stakeholders. Todavia, o fato da gestão ocorrer por profissionais de saúde, não se mostrou um empecilho para a prática de ferramentas de gestão.
Santos e Honório (2014)	Estudo de Caso	A rede de farmácias possui em seu corpo de gerentes as competências gerenciais avaliadas, com destaque para as competências de relacionamento com o cliente e gestão de pessoas.
Marassi, Reif e Reis (2015)	Estudo de Caso	A inserção de uma consultoria externa em uma rede de farmácias permitiu aos gestores uma visão diferenciada sobre a realidade da organização, permitindo a adoção do processo de mudança de forma mais eficaz e com um acompanhamento regular.
Hartz, Souza e Gomes (2019)	Estudo de Caso	Os autores verificaram que as práticas de contabilidade gerencial tradicionais são mais usuais e benéficas para a empresa analisada atuante no segmento metalúrgico, em relação às práticas contemporâneas.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Observa-se a partir do Quadro 3, que as empresas tendem a utilizar controles gerenciais para desenvolvimento de suas atividades de gestão, entretanto, as ferramentas de gestão são, em grande parte práticas tradicionais de contabilidade gerencial. Em relação ao uso, grande parte das empresas ainda está em fase inicial.

Os estudos anteriores apresentados, irão contribuir para o presente estudo na criação do roteiro de entrevista e também análise dos dados, a partir dessas informações permitirão realizar uma comparação entre as práticas utilizadas presentes na literatura e essa pesquisa.

### **3 Procedimentos metodológicos**

O objetivo da pesquisa é analisar a percepção dos gestores de farmácia sobre as práticas de contabilidade gerencial. Dessa forma, quanto aos procedimentos metodológicos, ao que se refere aos objetivos a pesquisa é caracterizada como descritiva, pois analisa, registra e descreve os dados e informações, sem que haja intervenção do pesquisador (PRODANOV; FREITAS, 2013). De acordo com a abordagem do problema, classifica-se como qualitativa, pois o ambiente é a origem direta para a obtenção dos dados (PRODANOV; FREITAS, 2013). Já, em relação aos procedimentos caracteriza-se como um estudo de caso múltiplo. Segundo Gil (2002) esse tipo de pesquisa permite ao pesquisador uma visão geral do objeto estudado e dos fatores envolvidos.

O estudo foi realizado em duas farmácias de pequeno porte, localizadas em uma cidade do estado do Paraná. A cidade possui um total de quatro farmácias, sendo escolhidas duas para a participação da pesquisa de acordo com a acessibilidade e possibilidade para realização de entrevistas. Para identificação da presente pesquisa chamaremos de Farmácia 1 e Farmácia 2.

Para o roteiro de entrevista, obedecendo aos requisitos de pesquisa qualitativa foi feito um pré-teste, encaminhando para dois professores com experiência prática em pesquisa e docência no Ensino Superior. O intuito do pré-teste foi de verificar adequação das questões ao objetivo do trabalho e obter sugestões de melhoria. Após a devolutiva, optou-se em aceitar as sugestões e prosseguir com as entrevistas.

A coleta de dados foi realizada na sede das empresas, por meio de entrevista semiestruturada, dividindo o roteiro em três blocos. No primeiro, foi feita a apresentação da pesquisa, entrega e discussão do TCLE (Termo de Consentimento Livre e Esclarecido) e caracterização do respondente. No segundo, foi realizada a entrevista com perguntas abertas que possibilitassem a percepção do gestor quanto à contabilidade gerencial de acordo com o objetivo da pesquisa. No terceiro 3, foi aplicado um questionário fechado apresentando ao respondente as práticas tradicionais e modernas de contabilidade gerencial, o objetivo foi analisar o conhecimento e a utilização das práticas de contabilidade.

As entrevistas foram realizadas no período de dezembro de 2020 e tiveram uma duração média de trinta e cinco minutos, cada uma, as quais foram gravadas.

Após a realização da pesquisa, toda gravação foi transcrita o que gerou onze páginas de transcrição da Farmácia 1 e 8 páginas da Farmácia 2.

A seguir apresenta-se os casos de estudo.

#### **3.1 Casos de estudo**

##### **3.1.1 Farmácia 1**

A Farmácia 1 é uma microempresa, localizada em um município do estado do Paraná. A empresa teve o início de suas atividades em 2003, possuindo, portanto, 18 anos de história. Faz parte de uma associação de Farmácias, não pertence à franquia e não contém filiais. Possui quatro funcionários e mais duas sócias.

A Farmácia 1 comercializa medicamentos, correlatos, perfumes, cosméticos, produtos de higiene e alimentos permitidos.

### 3.1.2 Farmácia 2

A Farmácia 2 é uma empresa familiar de pequeno porte, situada em um município do estado do Paraná. Iniciou suas atividades em 1986, atuando há 34 anos no ramo farmacêutico e também não pertence a nenhuma franquia. A empresa possui apenas um estabelecimento e não possui filial. Conta com dez funcionários, todos efetivos.

Assim como a Farmácia 1, a Farmácia 2 trabalha com medicamentos, correlatos, perfumes, cosméticos, produtos de higiene e alimentos permitidos.

## 4 Análise dos resultados

Para analisar a percepção de gestores das duas farmácias dividiu-se a pesquisa em três blocos, conforme já descrito na metodologia. Primeiramente, optou-se por analisar as características dos entrevistados. O Quadro 4 demonstra as principais informações sobre o cargo, idade, gênero, formação acadêmica e tempo de empresa e é apresentado a seguir:

Quadro 4 – Caracterização dos respondentes

Identificação da Empresa	Cargo	Idade	Gênero	Formação Acadêmica	Tempo de empresa
Farmácia 1	Sócia/Farmacêutica	31 anos	Feminino	Farmácia	08 anos
Farmácia 2	Sócia/Farmacêutica	57 anos	Feminino	Farmácia	34 anos

Fonte: Dados da pesquisa

No primeiro bloco da entrevista, identificou-se que a respondente da Farmácia 1 é sócia e atua como farmacêutica na empresa há oito anos. Da mesma forma, a respondente da Farmácia 2 é sócia e farmacêutica responsável na empresa há 34 anos.

As questões levantadas no bloco dois e três foram elaboradas apoiando-se dos diversos autores citados no referencial teórico. Analisou-se a percepção das gestoras em relação à contabilidade gerencial, levantando questionamentos quanto à realização da contabilidade na empresa, emissão de relatórios, utilização de controles e ferramentas de gestão, conhecimento dos benefícios gerados mediante o emprego da contabilidade gerencial e conhecimento e utilização de práticas de contabilidade gerencial.

### 4.1 Análise da percepção dos gestores em relação à contabilidade gerencial

Separamos em tópicos a percepção das gestoras quando à emissão de relatórios, utilização de controles e ferramentas, conhecimento dos benefícios gerados mediante o emprego da contabilidade, aplicação de práticas de contabilidade gerencial, e por fim levantamento sobre o conhecimento e utilização de práticas de contabilidade.

#### 4.1.1 Emissão de relatórios

Para compreender a percepção dos entrevistados acerca da contabilidade gerencial e como ocorre o processo de gestão, iniciou-se indagando-os sobre a utilidade da contabilidade, quais são as informações fornecidas, sua relevância e como se dá o controle e análise de dados da empresa. A Farmácia 1 possui maior amparo por parte do escritório contábil, melhor controle dos processos, emissão de relatórios e gerenciamento. A Farmácia 2 está menos envolvida com os procedimentos contábeis, costuma não acessar as demonstrações financeiras emitidas pelo escritório contábil, porém tem cuidado com as questões fiscais e tributárias e admite entender sobre a importância de conhecer os gastos e receitas da empresa. Durante as

entrevistas, evidenciou-se pelas falas que ambas as gestoras reconhecem que as informações geradas pela contabilidade são fundamentais para o progresso dos negócios.

Nos dois casos a contabilidade financeira é realizada por um escritório contábil externo. Na Farmácia 1 o contador responsável frequentemente está na empresa, mantendo contato muito próximo com as gestoras. Em relação aos relatórios, além dos obrigatórios transmitidos pelo escritório de contabilidade, o contador envia relatórios sobre as despesas fixas, relatório de encargos e folha de pagamento.

A gestora da Farmácia 1 menciona que “faz um relatório anual, nós vamos anotando mensalmente para não se perder, mas a gente pega normalmente para ser feito o balanço né. A contabilidade me pede isso anualmente”

Já a farmácia 2 não há contato regular com a prestadora de serviços contábeis. Como consequência, a gestora não soube especificar quais são os relatórios emitidos pelo escritório de contabilidade, contudo, confia que o contador responsável faz o que é necessário e obrigatório. A percepção quanto a importância de controle da gestora da Farmácia 2 é notável: “fazer um relatório dos custos fixos e variáveis, todas essas coisas para você ter bem a noção do que você está... Porque se você não faz isso, você está igual um barco a deriva”.

Mesmo percebendo que na percepção da gestora é importante controlar por meio de relatórios específicos dados operacionais da farmácia, admite que irá analisar com mais atenção essas questões para implementar novas práticas de controle gerencial na farmácia.

#### 4.1.2 Utilização de controles e ferramentas gerenciais

Quanto à utilização de controles e ferramentas gerenciais, as farmácias possuem um sistema completo para a gestão e controle das atividades realizadas, que permite a geração de relatórios e análise de indicadores, tais como a verificação de lucratividade e volume de vendas de determinado período, no entanto é necessário ser preenchido com os dados das farmácias para permitir a geração de informação. A gestora da Farmácia 1 ressalta que no momento o sistema não está sendo alimentado com todos os dados, não aproveitando-o em sua totalidade, devido a falta de tempo. Como pode ser observado:

“os relatórios do próprio sistema. Relatório financeiro, vendas diárias, vendas mensais. Porque o sistema gera tudo, as minhas vendas e meus custos. Mas os custos das mercadorias, aí não entra, eu ainda não estou alimentando meu sistema com os custos fixos que eu já deveria estar fazendo isso”

No segundo caso estudado, a gestora da Farmácia 2 declara que o sistema não é alimentado com a finalidade de gestão, pela falta de tempo e conhecimento, ocasionando o mau aproveitamento dos benefícios que a ferramenta pode oferecer.

A gestora da Farmácia 2, ressalta que:

“Falta alguém que seja bem treinado que faça especificamente isso para poder, quem sabe, fazer tudo para a farmácia, até controle de vendas, o que as funcionárias vendem, o que uma vende mais que a outra, tudo, tem muitas coisas ali, falta a gente saber lidar com tudo isso. A gente aproveita muito pouco dessa parte”

Com isso, constatou-se que em ambas as farmácias possuem ferramenta de apoio à gestão, que é o sistema de controle operacional do negócio, no entanto ainda não é utilizado com frequência para tomada de decisões.

Salienta-se que por estarem localizadas em uma cidade do interior do Paraná, as farmácias ainda conseguem se manter no mercado, porém talvez ainda no curto prazo há necessidade de implementação de novas práticas de controle gerencial para a continuidade, já que a concorrência cada vez maior cria a necessidade de implantar e melhorar as práticas de controle gerencial.

#### 4.1.3 Conhecimento sobre os benefícios em relação às práticas de contabilidade gerencial

No que tange a percepção das gestoras sobre as práticas de contabilidade gerencial, as duas empresas mencionam que é um processo fundamental para o desenvolvimento do negócio.

Na Farmácia 1, a gestora evidencia que no seu entendimento as informações oriundas da contabilidade como função de gestão são de extrema importância para a saúde da empresa. Ainda destaca, que é um processo que auxilia a empresa se desenvolver, fornecendo informações úteis para controle e tomada de decisão, assim julga fundamental dispor de informações para o processo de gerenciamento, visto que permite analisar se a empresa está apresentando resultados positivos e satisfatórios, quais são os gastos gerados pelo desenvolvimento da atividade e a necessidade de investimentos. Para a gestora da Farmácia 2 “tudo que a gente faz é contabilidade, entra dentro da contabilidade (...). Eu acho que é bem importante para o bom funcionamento da empresa, (...) para o financeiro da empresa”

Para a gestora da Farmácia 2, a contabilidade é entendida como função de registro de movimentações financeiras, sendo significativa para a empresa, pois todas as atividades devem transitar por ela. Em sua opinião, serve principalmente para evitar os riscos decorrentes da não realização dos processos de forma correta e adequada, tendo grande preocupação com os aspectos fiscais e tributários. Considera de muita relevância possuir informações sobre os custos e despesas decorrentes das operações, bem como a margem de lucro. Ainda que entenda o valor das informações relacionadas ao seu negócio para o desenvolvimento da empresa, ressalta que a contabilidade não tem fornecido informações úteis para a gestão e tomada de decisão no seu estabelecimento, visto que o escritório de contabilidade responsável não fornece as informações que possibilitem uma gestão mais eficiente. Segundo a gestora da Farmácia 2 a contabilidade “serve para muitas coisas né, orientam a gente quanto ao modo de fazer todos os lançamentos, os impostos. Tudo, enfim, até mais do que hoje eles fazem para a gente. Instruir a gente mais do que tem sido até hoje”.

A percepção dos respondentes demonstra haver conflito conceitual sobre a contabilidade financeira e gerencial, entendendo ser a mesma coisa, porém ainda compreendendo a necessidade de analisar os relatórios financeiros evidencia-se a necessidade de implementar mais controles relacionados à gestão nas farmácias. Nesse sentido, a contabilidade gerencial não está sendo aplicada de forma efetiva pelas organizações.

#### 4.2 Levantamentos sobre o conhecimento e utilização de práticas de contabilidade gerencial

No Quadro 5 são apresentadas as práticas tradicionais e contemporâneas de contabilidade gerencial. Este item permite compreender o entendimento e o emprego de tais práticas nas farmácias pesquisadas.

Os gestores avaliaram cada prática, indicando se conhecem e se utilizam em sua empresa.

Quadro 5 – Conhecimento e Utilização das Práticas de Contabilidade Gerencial

Práticas de contabilidade gerencial		Conheço		Utilizo	
		Farmácia 1	Farmácia 2	Farmácia 1	Farmácia 2
Tradicionais	Análise da Relação CVL	-		-	-
	Custo Padrão	-	-	-	-
	Orçamento Anual	X	X	-	-
	Planejamento Estratégico	X	X	X	X
	Medidas de Retorno	X	X	X	X
	Análise de Lucratividade	X	X	X	X
	Análise Econ. de Investimentos	-	-	-	-
	Resultado por área de negócio	-	-	-	-
Contemporâneas	Análise dos Fatores Determinantes de Custos	-	-	-	-
	Análise e Custeio ABC e TDABC		-	-	-
	Análise da gestão ABM	-	-	-	-
	Análise do custo de Qualidade e custos Ambientais	X	X	X	X
	Análise de Desempenho dos Concorrentes	X	X	-	-
	Análise de Desempenho dos clientes	X	-	X	-
	Custo Meta	-	-	-	-
	Custos Logísticos	X	X	-	-

Adaptado de Hartz, Souza e Gomes (2019).

No que se refere às práticas tradicionais, a Farmácia 1, informa que conhece e utiliza, planejamento estratégico, medidas de retorno, análise de lucratividade. Neste sentido, declara que há esforços e planejamento para atingir os objetivos, dedica atenção à produtos que geram maior lucratividade e posteriormente faz a análise dos resultados. Conhece, porém não utiliza o orçamento anual, pois cita que faz uma previsão de receitas e despesas mensalmente. Já, a análise da relação CVL, custo padrão, análise econômica de investimentos e resultado por área de negócio foram classificadas como desconhecidas e não utilizadas.

A Farmácia 2 conhece e utiliza as práticas de planejamento estratégico, medidas de retorno e análise de lucratividade. Ressalta que não realiza essas práticas de forma detalhada, mas faz planejamentos para alcançar as metas e analisa se apresentou resultado positivo em períodos específicos.

Assim como a Farmácia 1, a Farmácia 2 destaca que conhece, mas não utiliza o orçamento anual. Não conhece e não utiliza a análise da relação CVL, custo padrão, análise econômica de investimentos e resultado por área de negócio.

No grupo das práticas contemporâneas, a Farmácia 1 menciona que conhece e utiliza as práticas de contabilidade gerencial como análise do custo de qualidade, custos ambientais e análise de desempenho dos clientes. No que se refere aos custos de qualidade e custos ambientais, menciona que analisa a qualidade do atendimento e seu impacto no resultado, e os custos, decorrentes da coleta de materiais e medicamentos da Farmácia que devem ter a destinação correta e adequada pois há exigência legal para isso.

Ainda sobre a Farmácia 1, a gestora informa conhecer, entretanto não utilizar à análise de desempenho dos concorrentes e custos logísticos. Ressalta que não possui custos logísticos, pois os fretes são todos gratuitos para compra dos medicamentos, por fim, não conhece e não utiliza da análise dos fatores determinantes de custos, análise e custeio ABC e TDABC, análise da gestão ABM e custo meta.

Já a Farmácia 2, informa conhecer e utilizar a análise do custo de qualidade e custos ambientais. Faz o descarte correto de medicamentos e demais produtos vencidos, evitando custos desnecessários.

Ainda, conhece, mas não utiliza da análise de desempenho dos concorrentes e custos logísticos e informa que não possuem custos de distribuição dos produtos adquiridos, pois são gastos de responsabilidade das empresas vendedoras.

Não conhece e não utiliza, Análise dos Fatores Determinantes de Custos, análise e custeio ABC e TDABC, análise da gestão ABM, análise de desempenho dos clientes e custo meta.

Desse modo, ambas as farmácias mencionam que conhecem e utilizam mais as práticas de contabilidade gerenciais tradicionais, reforçando o que outros autores identificaram em seus estudos, de que o uso dessas práticas se sobressai em relação às contemporâneas (Hartz; Souza; Gomes, 2019). Percebe-se que na Farmácia 1 as práticas de contabilidade são empregadas de forma mais recorrente, ainda que não em totalidade. Já, na Farmácia 2, a execução das referidas práticas acontece de maneira informal.

As práticas de contabilidade gerencial apontadas como “conhecem e utilizam” são entendidas e realizadas nas farmácias com procedimentos simples, ou seja, são aplicadas em menor intensidade e muitas vezes não são vistas como tal, isso pode ser decorrente da própria formação das entrevistadas, já que são farmacêuticas, não possuindo conhecimento sobre práticas mais detalhadas de gestão.

Em relação às dificuldades de utilização das práticas de contabilidade gerencial, ambas as empresas listam a falta de tempo, em virtude de atuar como gestoras e farmacêuticas, e também pela falta de conhecimento mais amplo na área de gestão. Além disso, a gestora da Farmácia 2 complementa a necessidade de delimitação de objetivos e maior envolvimento nos processos gerenciais. A gestora da Farmácia 1, acredita “que todo empresário deveria fazer um minicurso, dentro do gerenciamento, porque a gente não conhece as ferramentas (...) As vezes a gente pode até ter na mão as ferramentas, mas a gente não sabe como utilizar”.

Com base nos dados coletados, evidencia-se que ainda falta conhecimento e uso sobre as práticas de contabilidade gerencial, porém observa-se que a Farmácia 1 apresenta maior utilização, mesmo que sem reconhecer, maior controle e conhecimento das práticas de contabilidade gerencial. Enquanto na Farmácia 2, nota-se que a maior preocupação ainda é relacionada aos aspectos fiscais do negócio como o pagamento de tributos.

## **5 Considerações finais**

O estudo objetivou analisar a gestão em farmácias e a análise da percepção dos gestores sobre a contabilidade gerencial. Para isso, foi realizado entrevistas semiestruturadas com gestoras de duas empresas do ramo farmacêutico, com a finalidade de analisar como se dá o processo de gestão organizacional, quais são as estratégias e ferramentas conhecidas e aplicadas.

Em relação ao processo de gestão, a Farmácia 1 apresentou que possui controle dos processos operacionais, realiza a análise de indicadores e ações que permitem a gestão. Em sua percepção a contabilidade gerencial é importante para o desenvolvimento dos negócios, permitindo analisar o acompanhamento dos resultados gerados por meio das atividades realizadas e conseqüentemente o processo de tomada de decisão. Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) afirmam que a “Contabilidade Gerencial tem a missão de prover informações adequadas para que os tomadores de decisões maximizem o resultado econômico de suas decisões”, nesse sentido, a Farmácia 1 em questão, demonstra maior conhecimento e utilização das praticas tradicionais de contabilidade gerencial, dado que das oito práticas mencionadas, quatro foram classificadas como “conheço”, entre elas, três como “utilizo”. Nas práticas contemporâneas, do total de oito práticas, foram classificadas quatro como “conheço” e apenas duas como “utilizo”.

A Farmácia 2, admite que no momento não há muita integração com os dados relacionados ao negócio em virtude de a contabilidade financeira ser realizada em escritório externo, assim observa-se que há vários desafios para exercer o papel de gerente, em especial para trabalhar como os recentes modelos estratégicos de gestão (SANTOS; HONÓRIO, 2014). Mesmo com as limitações, a empresa percebe que os instrumentos presentes na contabilidade gerencial são significativos para o planejamento, controle e gestão e se aplicados, poderiam gerar benefícios para a empresa. No que diz respeito às práticas de contabilidade gerencial tradicional, quatro foram apontadas como “conheço” e três como “utilizo”. Enquanto nas práticas gerenciais contemporâneas, foram classificadas três como “conheço” e uma na classe “utilizo”.

Ambas as farmácias mencionam a falta de tempo e conhecimento como alguns obstáculos para inserir de forma adequada o emprego da contabilidade gerencial em seus estabelecimentos. Nesse sentido, Santos e Honório (2014) acentuam que para exercer as funções gerenciais, é fundamental que o gestor desenvolva determinadas competências para cumprir o seu trabalho.

A realização desta pesquisa contribuiu para evidenciar a percepção de gestores de farmácia sobre a contabilidade gerencial, permitindo identificar que os processos estão em constante evolução e que ainda carecem de processos gerenciais mais eficientes para tomada de decisão.

Para pesquisas futuras, sugere-se a investigação em um número maior de organizações farmacêuticas, para obter uma compreensão mais ampla da percepção dos gestores quanto à contabilidade gerencial. Entende-se que entidades de médio e grande porte, proporcionariam melhor êxito a cerca da temática estudada, já que geralmente possuem maior controle, planejamento e com número maior de pessoal.

## Referências

AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Processos de persistência e mudança de sistemas de contabilidade gerencial: uma análise sob o paradigma institucional. **Revista Universo Contábil**, v. 4, n. 3, p. 06-24, 2008.

BARROS, A. Despesas com saúde ficam em 9,2% do PIB e somam R\$ 608,3 bilhões em 2017. **Agência IBGE Notícias**, 2019. Disponível em: <[BATISTA, F. F. et al. Uma investigação acerca da mortalidade das microempresas e empresas de pequeno porte da cidade de Sousa, PB. \*\*REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade\*\*, v.2, n.1, p. 56-71, 2012.](https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/26444-despesas-com-saude-ficam-em-9-2-do-pib-e-somam-r-608-3-bilhoes-em-2017#:~:text=Em%202017%2C%20do%20total%20de,3%2C9%25)%20do%20governo.&text=%E2%80%9CIsso%20porque%20sa%C3%BAde%20%C3%A9%20um%20servi%C3%A7o%20essencial.></a>. Acesso em: 14 de jun. de 2020.</p></div><div data-bbox=)

Brasileiro gastou R\$121 bi nas farmácias de 2019. **Febrafar**, 12 de fev. de 2020. Disponível em: <[BRIZOLLA, M. M. B. \*\*Contabilidade gerencial\*\*. 2008.](https://www.febrafar.com.br/brasileiro-gastou-r-121-bi-nas-farmacias-em-2019/></a>. Acesso em: 23 de fev. de 2020.</p></div><div data-bbox=)

CARPINTÉRO, J. N. C. Custos na área de saúde-considerações teóricas. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 1999.

CORRER, C. J.; OTUKI, M. F. **A prática farmacêutica na farmácia comunitária**. Porto Alegre: Artmed, 2013.

CUKIER, R.; SILVA, R. O. A obtenção da vantagem competitiva medida pela análise de gap da qualidade de serviços na farmácia de manipulação: estudo de caso de u. **REVISTA DE TECNOLOGIA APLICADA**, v. 1, n. 1, p. 53-70, 2012.

DA SILVA, P. Q. et al. Análise custo-volume-lucro e análise de regressão como instrumento de previsão do comportamento dos custos de uma farmácia. **Contabilometria**, v. 1, n. 2, 2014.

Dados 2018. **Conselho Federal de Farmácia**. Disponível em: <https://www.cff.org.br/pagina.php?id=801&menu=801&titulo=Dados+2018>. Acesso em: 03 de ago. de 2020.

DÁVILA, A.; FOSTER, G. Management control systems in early-stage startup companies. **Accounting Review**, v. 82, n. 4, p. 907-937, 2007.

DE OLIVEIRA, E. K. F.; BOENTE, D. Rodrigues. Análise bibliométrica da produção científica recente sobre contabilidade gerencial. **Revista Organizações em Contexto**, v. 8, n. 15, p. 199-212, 2012.

DE SOUZA, A. A. et al. Avaliação de sistemas de informações de hospitais com base na análise fatorial: uma pesquisa survey em hospitais da região metropolitana de belo horizonte. **Revista de Gestão em Sistemas de Saúde**, v. 1, n. 2, p. 04-40, 2012.

DE SOUZA, M. A.; SCHNORR, C.; FERREIRA, F. B. Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do Rio Grande do Sul. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 5, n. 12, p. 109-134, 2011.

DE VARGAS, S. B.; COSER, T.; DE SOUZA, M. A. Mensuração dos Custos Logísticos: Estudo de Caso em uma Indústria Gráfica. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 27, n. 1, p. 63-87, 2016.

DOS REIS, L. G.; REIF, E.; MARASSI, R. B. A Institucionalização de Práticas de Contabilidade Gerencial com auxílio de uma Consultoria Gerencial em uma Rede de Farmácias. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 9, n. 3, p. 65-81, 2015.

DOS SANTOS, E. P.; HONÓRIO, L. C. Competências gerenciais em uma rede mineira de farmácias. **Revista Alcance**, v. 21, n. 4, p. 650-673, 2014.

DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2010.

FARMACIA 1. **Entrevista 1** (dez. 2020). Entrevistador: Luana Maiara Viniski. Paraná, 2020.

FARMACIA 1. **Entrevista 2** (dez. 2020). Entrevistador: Luana Maiara Viniski. Paraná, 2020.

Faturamento de farmácias cresce 7,6% em 2019, segundo Febrifar. **Febrifar**, 14 de fev. de 2020. Disponível em: <<https://www.febrifar.com.br/faturamento-farmacias-76/>>. Acesso em: 23 de fev. de 2020.

FELICIANO, R. 18ª Conescap: Presidente do CFC fala sobre a importância das organizações contábeis para o desenvolvimento do País. **Conselho Federal de Contabilidade**, 2019. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/18a-conescap-presidente-do-cfc-fala-sobre-a-importancia-das-organizacoes-contabeis-para-o-desenvolvimento-do-pais/>>. Acesso em: 16 de abr. de 2020.

FELICIANO, R. 26º Convenção de São Paulo debate as transformações da Contabilidade 4.0. **Conselho Federal de Contabilidade**, 2019. Disponível em: <<https://cfc.org.br/noticias/26a-convencao-de-sao-paulo-debate-as-transformacoes-da-contabilidade-4-0/>>. Acesso em: 16 de abr. de 2020.

- FRANCO, H. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- GIL, A. C. et al. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.
- GRANDE, J. F.; BEUREN, I. M. Mudanças nas práticas de contabilidade gerencial de empresas. **Revista de Administração FACES Journal**, v.10, n.3, 2011.
- GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo: Edição Comemorativa, p. 7-21, 2006.
- GUIMARÃES, E. M. P.; ÉVORA, Y. D. M. Sistema de informação: instrumento para tomada de decisão no exercício da gerência. **Ciência da informação**, v. 33, n. 1, p. 72-80, 2004.
- HARTZ, L. J.; DE SOUZA, M. A.; DE GOMES, D. G. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiária brasileira de indústria alemã de grande porte. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 20, n. 3, p. 59-76, 2019.
- HOJI, M. **Administração financeira e orçamentária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts**. New York, 1998.
- IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Gerencial**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1987
- KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. **Custeio baseado em atividade e tempo**. Elsevier, 2007.
- KLANN, R. C.; TOMASI, G. Análise de viabilidade de instalação de kit gnv em veículos com a utilização do valor presente líquido e taxa interna de retorno. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 9, n. 27, p. 9-24, 2010.
- KRAEMER, M. E. P. Gestão dos custos da qualidade ambiental. **Pensar Contábil**, v. 6, n. 20, 2015.
- LORD, B. R. Strategic management accounting: the emperor's new clothes? *Management Accounting Research*. Vol. 7, 1996.
- MACHLINE, C.; AMARAL JÚNIOR, J. B. C. Avanços logísticos no varejo nacional: o caso das redes de farmácias. **Revista de Administração de Empresas**, v. 38, n. 4, p. 63-71, 1998.
- MARION, J. C.; RIBEIRO, O. M.. **Introdução à contabilidade gerencial**. Editora Saraiva, 2017.
- MURARO, M. **Gestão econômica em instituições de ensino superior: mensuração de resultados por unidade de negócios**. 2007.
- OLIVEIRA, M. A.; BERMUDEZ, J. A. Z.; OSÓRIO-DE-CASTRO, C. G. S. **Assistência farmacêutica e acesso a medicamentos**. Rio de Janeiro: Editora FIOCRUZ, 2007.
- PADOVEZE, Clóvis Luíz. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação Contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- PAGNONCELLI, D.; DE VASCONCELLOS FILHO, P. **Construindo estratégias para vencer!**. 12. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.
- PRODANOV, C. C.; DE FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico-2ª Edição**. Editora Feevale, 2013.

SELL, G. K. et al. **Uma sistemática para inserir a contabilidade gerencial no processo decisório nas pequenas e médias empresas: um estudo de caso.** 2004.

SILVA, J. P. **Análise financeira das empresas.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

Sobanski, J. J. **Prática de orçamento empresarial: um exercício programado.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SOLOMONS, D. **Divisional performance.** Homewood, Irwin, 1965.

SOUZA, A. A. et al. Controle de gestão em organizações hospitalares. **Revista de Gestão USP**, São Paulo, v. 16, n. 3, p. 15-29, julho-setembro 2009.

VALMORBIDA, S. M. I.; ENSSLIN, S. R.; ENSSLIN, L. Avaliação de Desempenho e Contabilidade Gerencial: Revisão Integrativa da Literatura para Superar as Dificuldades de Aplicação Prática da Avaliação de Desempenho na Gestão Organizacional. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 21, n. 3, p. 339-360, 2018.

VENDRUSCOLO, B.; HOFFMANN, V. E.; FREITAS, C. A. A influência de ferramentas de gestão estratégica e de stakeholders no desempenho de organizações do ramo particular de saúde do Distrito Federal. **Revista Ibero Americana de Estratégia**, v.11, n.1, p. 30-61, 2012.

WERNKE, R; JUNGES, I; ZANIN, A. Análise Custo/Volume/Lucro aplicada na decisão entre comprar e produzir: estudo de caso em granja de suínos. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC.** 2016.

WILSON, R. **Strategic Cost Analysis.** **Management accounting**, v. 68, n. 9, 1990.