

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO - ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ROBERTA GERENT VOGES

**IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES
EM UMA ENTIDADE ESTATAL: A FARMÁCIA POPULAR DO BRASIL**

Florianópolis

2007

ROBERTA GERENT VOGES

**IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES
EM UMA ENTIDADE ESTATAL: A FARMÁCIA POPULAR DO BRASIL**

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Msc. Flávio da Cruz

**Florianópolis
2007**

ROBERTA GERENT VOGES

**IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES
EM UMA ENTIDADE ESTATAL: A FARMÁCIA POPULAR DO BRASIL**

Esta monografia foi apresentada como Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo relacionados.
Florianópolis, 21 de novembro de 2007.

Profª. Elisete Dahmer Pfitfcher
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Professores que compuseram a banca:

Prof. Msc. Flávio da Cruz - Orientador
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Prof. Dr. Orion Augusto Platt Neto - Membro
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

Prof. Dr. Erves Ducati - Membro
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a meus pais Sandra e Salézio, por serem exemplos vivos de caráter e profissionalismo em minha vida. E também pela maior herança que poderiam ter me deixado: educação.

Agradeço a meu esposo Humberto que sempre esteve ao meu lado me apoiando e principalmente me incentivando nos momentos de desânimo.

Ao professor Flávio da Cruz, que me orientou na elaboração deste trabalho desde as primeiras linhas do projeto de pesquisa, por acreditar em minha proposta, por sua disposição e dedicação.

A minhas irmãs Edoarda e Joana pela amizade e companheirismo.

Aos meus colegas de sala, pelos momentos de risadas e os inevitáveis apurões.

Aos professores Orion e Erves, por contribuírem para minha vida acadêmica e pela disponibilidade em participar da banca desta monografia.

A Secretaria Municipal de Saúde de São José e ao farmacêutico gerente da Farmácia Popular, por ceder todas as informações necessárias à conclusão deste trabalho.

"O homem é mortal por seus temores e imortal por seus dizeres".

Pitágoras

RESUMO

VOGES, Roberta Gerent. **Implementação de um sistema de custeio baseado em atividades em uma entidade estatal:** a Farmácia Popular do Brasil, 2007, 61p. Monografia do Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Esta pesquisa objetivou simular a implementação de um sistema de custos baseado em atividades na Farmácia Popular do Brasil do Município de São José – SC. A pesquisa do tipo exploratória foi realizada através de um estudo de caso. Para a coleta de dados usou-se entrevistas semi-estruturadas aplicadas ao responsável pela unidade da farmácia. Os dados foram analisados de forma qualitativa, revelando a importância da interpretação dos dados obtidos. O tema a ser pesquisado mostra-se relevante, pois a aplicação de um sistema de custos na gestão pública torna-se importante com a chegada da Lei de Responsabilidade Fiscal. A fundamentação teórica abordou aspectos sobre sistema de custos, o método de custeio ABC, e também sobre a contabilidade de custos no setor público. Para a descrição do estudo de caso apresentaram-se os aspectos gerais do programa, toda estruturação e documentação necessárias para instalação, com uma evidenciação para a unidade do Município de São José, a qual se desejou aplicar o estudo. Procurou-se ainda, conhecer a estrutura da farmácia, identificar as tarefas desenvolvidas nas atividades, bem como os custos envolvidos. A partir disto, determinaram-se os direcionadores utilizados para a alocação dos recursos às tarefas, para que os custos pudessem ser distribuídos. Após a distribuição dos custos, foi possível observar o custo total, e então, utilizando o volume físico de saída, foram encontrados os custos unitários referentes a cada tarefa desenvolvida nas atividades da farmácia.

Palavras Chave: Custos; ABC; Contabilidade Pública; Entidade Estatal.

ABSTRACT

The objective of this research is to simulate the implementation of a cost management system based in the activities of the Brazilian People Pharmacy of the São José – SC Township. The exploratory research was made by a case study. For the data acquisition, semi structured interviews were applied to the responsible for the pharmacy unit. The data were analysed by a qualitative manner, revealing the importance of the interpretation of the data obtained. The researched subject is relevant, because the application of a cost in public management becomes important with the Fiscal Responsibility Law. The theoretical basis of this work shown topics about budget systems, the ABC method, and also about budget accounting in public management. For the case study description were presented the general topics of the program, all structure and documentation needed for the instalation, with a emphasis of the São José's town unit, where the study was made. Was tried to know more about the pharmacy's structure, identifying the tasks developed in the activities, as well the costs involved. By that, were determined the directing marks utilized for the allocation of the resources to the tasks, for the costs distribution. After the costs distribution, was possible to observe the total cost, and then, utilizing the physical exit volume, were found the unitary costs referring to each task developed in the pharmacy's activities.

Keywords: Costs; ABC; Public Accounting; State Entity

LISTA DE FIGURAS

Figura 01 – Recursos, atividades e objetos de custos	23
Figura 02 – Programa Farmácia Popular	29
Figura 03 – Distinção entre as tarefas.....	53

LISTA DE QUADROS

Quadro 01 – Quadro de funcionários.....	33
Quadro 02 – Móveis e utensílios	34
Quadro 03 – Estoque de medicamentos.....	35
Quadro 04 – Apresentação da atividade: Farmácia Popular do Brasil	37
Quadro 05 – Descrição dos custos envolvidos na atividade	37
Quadro 06 – Tarefas componentes da atividade.....	39
Quadro 07 – Caracterização dos funcionários e seus custos.....	40
Quadro 08 – Despesas extrafolha	40
Quadro 09 – Taxa de depreciação	44
Quadro 10 – Unidade de mensuração e quantificação das tarefas	51

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 – Direcionamento dos custos de folha às tarefas em horas de trabalho mensal.....	41
Tabela 02 – Direcionamento dos custos de folha às tarefas.....	42
Tabela 03 – Atribuição dos custos de folha às tarefas.....	43
Tabela 04 – Depreciação por tarefas.....	45
Tabela 05 – Tarefas e área utilizada	46
Tabela 06 – Direcionamento dos custos extrafolha às tarefas.....	47
Tabela 07 – Atribuição parcial dos custos extrafolha às tarefas	48
Tabela 08 – Atribuição final dos custos extrafolha às tarefas.....	49
Tabela 09 – Totalização dos custos de folha e extrafolha das tarefas	50
Tabela 10 – Custos unitários por tarefa	52

LISTA DE ABREVIATURAS

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

FIOCRUZ – Fundação Oswaldo Cruz

CF – Constituição Federal

ABC – Activity Based Costing

OMS – Organização Mundial de Saúde

CONASS – Conselho Nacional de Secretários de Saúde

AIDS - Acquired Immunodeficiency Syndrome

CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica

ANVISA – Agência Nacional de Vigilância Sanitária

UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

CRF – Conselho Regional de Farmácia

ACT – Admitido em Caráter Temporário

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	TEMA E PROBLEMA.....	12
1.2	OBJETIVOS	14
1.3	JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	14
1.4	METODOLOGIA	15
1.5	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	17
1.6	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	18
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
2.1	CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	19
2.2	MÉTODO DE CUSTEIO ABC	21
2.3	CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO	25
3	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO	29
3.1	ASPECTOS GERAIS DO PROGRAMA FARMÁCIA POPULAR DO BRASIL	29
3.2	ESTRUTURAÇÃO E DOCUMENTAÇÃO DA INSTALAÇÃO DO PROGRAMA.....	31
3.3	A ESTRUTURAÇÃO NO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ.....	32
3.4	APRESENTAÇÃO DA FARMÁCIA.....	33
3.5	DELIMITAÇÃO DA ATIVIDADE A SER MEDIDA	36
3.6	IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS (DESPESAS) ENVOLVIDOS.....	37
3.7	IDENTIFICAÇÃO DAS TAREFAS EXECUTADAS NA ATIVIDADE.....	38
3.8	CARACTERIZAÇÃO FÍSICA DAS DESPESAS COM PESSOAL.....	39
3.9	CARACTERIZAÇÃO FÍSICA DAS DESPESAS EXTRAFOLHA	40
3.10	ATRIBUIÇÃO DAS DESPESAS COM PESSOAL ÀS TAREFAS	41
3.11	ATRIBUIÇÃO DAS DESPESAS EXTRAFOLHA ÀS TAREFAS	43
3.12	TOTALIZAÇÃO DOS CUSTOS POR TAREFA.....	49
3.13	DEFINIÇÃO DA UNIDADE DE MENSURAÇÃO E QUANTIFICAÇÃO DAS TAREFAS.....	50
3.14	CÁLCULO DOS CUSTOS UNITÁRIOS	51
3.15	CONSIDERAÇÕES AO ESTUDO DE CASO.....	54

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	56
REFERÊNCIAS.....	58
APÊNDICE	61

1 INTRODUÇÃO

Nesta seção estão apresentados aspectos introdutórios que descrevem o tema em questão, compreendendo a exposição do tema, a formulação do problema, os objetivos: geral e específicos, a justificativa deste estudo e sua metodologia.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Com a entrada em vigor da Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF, Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas, pretende-se estimular uma nova cultura na gestão dos recursos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Presume-se que a lei provoca uma maior preocupação na gestão dos recursos públicos com questões que possam comprometer o equilíbrio das contas públicas.

Quanto ao controle e a fiscalização, existem no mínimo duas correntes de pensamento: uma que entende que estão cada vez mais rigorosos e punitivos em casos de não cumprimento da lei; a outra que é de opinião contrária, pois mesmo com a Lei não há indícios de um aumento significativo em casos de punição.

Uma maior atuação dos órgãos de fiscalização, como o Tribunal de Contas e Ministério Público, também faz com que haja um maior controle das contas públicas para que pratiquem com maior intensidade o princípio da transparência, e com isso, os cidadãos possam também fiscalizar a aplicação dos recursos. O fato dos recursos públicos serem de origem coletiva e a necessidade de suprir ao bem comum, além da obrigação de atender o interesse da população, criam a necessidade de uma permanente avaliação dos resultados obtidos.

A existência de uma Lei por si só não garante um gasto eficaz dos recursos públicos, mas estimula um melhor gerenciamento destes recursos. E para que este gerenciamento se torne eficiente é necessário um sistema de controle de custos, o qual irá definir melhor onde, ou com o que, se podem aplicar os recursos.

O controle das contas públicas, onde prevalecem controles formais em detrimento de controles substanciais atendem também os programas de parcerias do Tesouro Nacional com os Municípios no que se referem aos recursos públicos. Regularmente a garantia de exercício do controle formal se faz pela subordinação a leis, decretos, portarias, resoluções e outros,

enquanto o controle substancial focaliza aspectos de gerenciamento e no caso o controle de custos com eficácia e economicidade.

A Lei nº 8.080/90, que dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde e também sobre a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes, garante em seu Artigo 2º que a saúde é um direito fundamental do ser humano, devendo o Estado prover as condições indispensáveis ao seu pleno exercício.

A Farmácia Popular do Brasil, instituída através do Decreto nº 5.090 de 20 de maio de 2004, é um programa de parceria da União com os Estados, Distrito Federal, Municípios, órgãos ou entidade pública. As instituições privadas sem fins lucrativos através de mantenedores de estabelecimento assistencial de saúde ou até mesmo instituições de ensino superior de farmácia igualmente são parceiros admitidos para operacionalizar este programa.

A Lei nº 10.858 de 13 de abril de 2004, autoriza a Fundação Oswaldo Cruz – FIOCRUZ a distribuir medicamentos, mediante ressarcimento de seus custos, visando assegurar à população o acesso a produtos básicos e essenciais à saúde e baixo custo. Tal ressarcimento não visa lucros para as unidades do programa, tampouco para as unidades que as mantêm.

A indústria farmacêutica atua não somente como um setor apto a produzir inovações em medicamentos através da tecnologia. A indústria hoje atua como um comércio capaz de deter o controle dos preços de remédios arbitrários e injustos. E os médicos ao prescreverem os medicamentos a seus pacientes, na maioria das vezes, prescrevem um em detrimento de outro, não por sua eficiência, mas por ser de uma marca mais conhecida e famosa, o que acaba deixando os medicamentos com preços mais elevados. A criação dos genéricos trouxe uma queda expressiva no preço dos medicamentos, que significa melhores condições ao acesso destes, mas mesmo esses preços mais acessíveis comprometem o orçamento de famílias menos favorecidas.

O programa Farmácia Popular do Brasil procura atender as necessidades meritórias, que são necessidades individuais, sujeitas ao princípio da exclusão, que são satisfeitas pelo Estado através do orçamento público em paralelo com o atendimento que já vem sendo feito ao mesmo tempo pelo setor privado da economia. Sabe-se da opção exercida por quem possui capacidade econômica para adquirir certo remédio na rede privada ou rede pública estatal. Por outro lado há os que dependem exclusivamente de remédios subsidiados ou gratuitos para ter acesso a um tratamento regular para sua doença.

Segundo o Ministério da Saúde o principal objetivo do programa é oferecer medicamentos a baixo custo àqueles que têm dificuldades em adquiri-los em farmácias

convencionais. Há uma série de doenças como diabetes e hipertensão, cujos atingidos são favorecidos potencialmente pelo programa da Farmácia Popular no sentido de manter o tratamento e estender ou alongar a longevidade. Uma das conseqüências potenciais do usuário que não consegue renda suficiente para adquirir medicamento em farmácias convencionais, é evitar ou atenuar o abandono de tratamentos de saúde que exigem uso contínuo de medicamentos.

Ciente destes aspectos, a Prefeitura Municipal de São José se manifestou como proponente, enviando o projeto formal ao Ministério da Saúde, uma vez obtida a aceitação, passou então a integrar ao programa como partícipe.

Considerando a necessidade da implementação de um sistema de custos na Administração Pública, o presente estudo tem como problema responder a seguinte questão: **é possível simular a implantação de um sistema de custos na Farmácia Popular do Brasil do Município de São José utilizando o método de custeio ABC?**

1.2 OBJETIVOS

O objetivo da pesquisa é simular a implantação de um sistema de custos na Farmácia Popular do Brasil no Município de São José. Em termos de objetivos específicos, busca-se o que se segue:

- a) Apresentar os aspectos gerais do programa Farmácia Popular do Brasil;
- b) Explicar a estruturação e documentação da instalação da Farmácia Popular do Brasil no município de São José;
- c) Apresentar conceitos do Método de Custeio Baseado em Atividades – ABC;
- d) Identificar, classificar e simular a alocação dos custos, utilizando o método de custeio ABC, da Farmácia, partindo-se da hipótese de existência sistemática de dados e controle.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

O tema pesquisado mostra-se relevante, pois a aplicação de um sistema de custos na gestão pública torna-se importante com a chegada da lei de responsabilidade fiscal. O Artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal exige que a administração pública mantenha sistemas de

custos: “§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”. O cumprimento deste Parágrafo ainda não está muito evidente em Entes Públicos, mas ele é essencial para a elaboração de orçamentos que condizem com a realidade.

Conforme Artigo 37 da Constituição Federal (CF) “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”. Assim, os entes públicos devem prestar contas ao poder Legislativo e à sociedade, obedecendo ao princípio da publicidade. Esta publicação deve ser feita de modo transparente, para que o conteúdo se torne compreensível à sociedade. A transparência deve ser um mecanismo para que o coletivo tenha ciência das aplicações das verbas públicas. (Platt, et al, 2007).

A apresentação dos processos e os resultados de aquisições do governo em obras e projetos devem estar transparentes ao povo, como já previsto no parágrafo único no Artigo 1º da CF “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”, e por isso os eleitores têm o direito e por certo também, o dever de vistoriar onde o como foram aplicados a verba pública.

A saúde trás motivos para estudo já que é um direito fundamental de todo ser humano, e o estado tem o dever de prover condições, às pessoas e à coletividade, de bem-estar físico, mental e social. (Lei nº 8.080/90).

A contabilidade de custos tem como principal finalidade o gerenciamento dos custos e conseqüentemente um melhor desembaraço na tomada de decisões, assim, na contabilidade pública a verba deve ser analisada antes de ser aplicada em projetos e obras.

A expectativa de contribuir para um melhor gerenciamento da unidade 01 da Farmácia Popular do Brasil do Município de São José é que justifica o desenvolvimento deste trabalho.

1.4 METODOLOGIA

É necessário o conhecimento das metodologias de pesquisa na elaboração de estudos científicos. Os tipos de pesquisa, os instrumentos de coleta de dados e o tipo de análise dos dados coletados e utilizados no estudo podem ser descritas nesta metodologia.

A metodologia procura estabelecer procedimentos para organizar os dados da pesquisa com a intenção de fornecer ao estudo uma forma padronizada para que os resultados sejam analisados da melhor maneira possível. Para tanto é necessário saber a distinção entre dados e informações. Matarazzo (1985, p. 18) afirma:

Dados são números ou descrição de objetos ou eventos que, isoladamente, não provocam nenhuma reação ao leitor.
Informações representam, para quem as recebe, uma comunicação que pode produzir reação ou decisão, freqüentemente acompanhada de um efeito-surpresa.

Os trabalhos científicos em sua quase totalidade utilizam-se das informações como base de apoio para emitir opiniões e transmitir informações. Os trabalhos científicos apresentam basicamente a mesma estrutura, diferenciando-se em relação à profundidade do estudo que é apresentado como monografias que são usadas para conferir títulos de graduação, dissertações e teses, que conferem grau de mestre e doutor respectivamente.

Este estudo científico trata-se de uma monografia, que é caracterizada por Inácio Filho (1994, p.59) como:

Síntese de leituras, observações, reflexões, e críticas, desenvolvidas de forma metódica e sistemática por um pesquisador que relata a um ou mais destinatários, um determinado escrito que seja o resultado de suas investigações, as quais, por sua vez, têm origem em suas inquietações acadêmicas.

A monografia se caracteriza por ser um estudo pormenorizado e limitado em extensão. Deve demonstrar certo domínio sobre o tema apresentado. O desenvolvimento das informações deve ser feito com apoio em materiais de referência como livros, artigos e teses, e a resultante da pesquisa deve apresentar uma contribuição pessoal para a área abordada. Todo o texto deve mostrar linguagem técnica, primando por clareza de informações.

Com base nos objetivos, o presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória. A pesquisa exploratória proporciona maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Inclui levantamento bibliográfico (material já publicado, como livros, artigos de periódicos e também material disponibilizado na internet.) e análise de exemplos que instiguem a compreensão. Em geral, assume os estudos de caso.

Para Triviños (1987, p.109) “O pesquisador parte de uma hipótese e aprofunda seu estudo nos limites de uma realidade específica buscando antecedentes [...]”. Deste modo a pesquisa exploratória busca proporcionar uma visão geral sobre o assunto no sentido de esclarecer conceitos que se procura desenvolver. É por meio da pesquisa exploratória que se busca conhecer com maior profundidade certo assunto, para então contribuir com a área abordada dissertando sobre questões relevantes à pesquisa.

Em relação aos procedimentos, este estudo será desenvolvido por meio de um estudo de caso. Santos e Parra Filho (1999, p.28) afirmam que o estudo de caso busca “selecionar um objeto de pesquisa restrito, com o objetivo de aprofundar-lhe os aspectos característicos”.

Este estudo de caso utilizou abordagem proposta por Cruz e Platt (2007), para o custeamento em entidades estatais.

A abordagem qualitativa é predominante nesta pesquisa. Esta abordagem visa destacar peculiaridades que não são possíveis de ser destacadas por estudos quantitativos, sendo que a análise qualitativa concebe uma história mais pormenorizada em relação aos dados que estão sendo estudados. Apesar de esta pesquisa conter valores numéricos, ela se classifica como qualitativa por ter como objetivo a interpretação dos dados obtidos.

A coleta de dados para o desempenho deste estudo realizou-se na unidade da Farmácia Popular do Brasil do Município de São José. Para esta coleta foram utilizadas entrevistas semi-estruturadas com o farmacêutico gerente, que é o responsável pela unidade da farmácia. Para Triviños (1987), a entrevista semi-estruturada é o elemento fundamental que o investigador tem para a obtenção dos dados necessários.

Na aplicação da coleta de dados da entrevista semi-estruturada, são elaborados questionamentos básicos. O pesquisador deve formular um conjunto de perguntas anteriormente a entrevista. Ao responder as perguntas o entrevistado pode discorrer sobre o assunto como se estivesse participando de uma conversa formal. Então o pesquisador pode aprofundar as questões que ele achar importantes à pesquisa, e também novas questões podem surgir na medida em que o interrogado vai respondendo as questões. Desta maneira a elaboração do conteúdo da pesquisa não é apenas montada pelo pesquisador, mas também é complementado pela pessoa responsável pelos dados inerentes à pesquisa. (BONI; QUARESMA, 2005.)

Com os dados coletados é realizada a análise do conteúdo. Primeiramente foi realizada uma pré-análise, em que todo o material coletado é organizado, em seguida o material foi submetido a um estudo mais aprofundado, onde são divididos e classificados de acordo com o estudo para que então se iniciasse a interpretação dos mesmos. Atingido o resultado da interpretação, e conforme avaliação teve-se o encaminhamento julgado propício para os mesmos.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A simulação da implementação de um sistema de custos na Farmácia Popular do Brasil se refere à unidade 01 da Farmácia do Município de São José. Para tanto, os dados coletados se referem única e exclusivamente a esta unidade da farmácia, não se aplicando a outras unidades porventura existentes no mesmo município ou em outros.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

A fim de apresentar este trabalho de forma organizada, o mesmo foi estruturado em cinco capítulos.

O primeiro capítulo expõe a introdução do estudo. Nele estão descritos o tema e problema da pesquisa, o objetivo geral, os objetivos específicos, a justificativa, a limitação da pesquisa e a estrutura do trabalho. Este primeiro capítulo ainda contém a metodologia de pesquisa. Nela são especificados o universo e amostra da pesquisa, o procedimento para levantamento de dados e informações, o procedimento de análise de conteúdo e o enquadramento metodológico.

O segundo capítulo apresenta a fundamentação teórica. São abordados aspectos gerais sobre a contabilidade de custos, o sistema de custeio ABC e também sobre a contabilidade de custos no setor público.

O terceiro capítulo refere-se à descrição e análise do estudo de caso. Nele foram abordados aspectos gerais do programa da farmácia popular, estruturação e documentação necessárias. Além de todo o processo de identificação e atribuição dos custos para se chegar a uma totalização dos custos por tarefas, como também conhecer os custos unitários.

O quarto capítulo apresenta as conclusões obtidas com a elaboração deste trabalho e recomendações a estudantes que desejam discorrer sobre o assunto abordado.

Por fim, são apresentadas as referências.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção são apresentados aspectos relevantes concernentes ao tema e objetivos propostos a este estudo, abordando teorias e conceitos acerca da contabilidade de custos, e a sua inclusão no setor público estatal.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

As Ciências Sociais Aplicadas abrangem conteúdos, cujos conhecimentos impactam na vida humana do ponto de vista coletivo, ou seja, da sociedade.

Há uma grande cobrança no que diz respeito à modificação dos conceitos em Contabilidade em nossos dias. O Neopatrimonialismo contábil oferece uma metodologia que amplia as teorias tradicionais e traz inovações, sem, todavia, abandonar as conquistas realizadas por outras escolas de pensamentos (SÁ, 1998).

A doutrina Neopatrimonialista foi exposta a primeira vez por Lopes de Sá em 1987 na Universidade de Sevilha, na Espanha. Tem procedência na Teoria Geral do Conhecimento Contábil e diversas outras teorias, todas de autoria do Professor Lopes de Sá. Após um ano foi apresentada no Brasil no VIII Congresso Brasileiro de Contabilidade, mas só na década de 90 é que o Neopatrimonialismo contábil apareceu como corrente científica.

Ter consciência sobre o porquê ocorre os fatos, o que realmente eles significam, sob que condições a riqueza se transforma, passou a ser um intuito. Preocupar-se com o “saber pensar” em contabilidade e ampliar a indagação aos “fatos que fazem acontecer as transformações da riqueza” é o que a doutrina adota e se preocupa (ROCHA).

Além da teoria Neopatrimonialista, outras escolas de pensamento são citadas por diversos pesquisadores da área contábil: O Contismo foi a primeira corrente de pensamento contábil, que tinha como idéia básica o mecanismo das contas; A Escola Personalista surgiu como uma reação ao Contismo, dando personalidade às contas para poder explicar as relações de direitos e obrigações; a Escola Controlista tinha a visão de que a contabilidade representava a ciência do controle econômico. Os balanços, as contas, os orçamentos, as demonstrações de resultados, etc., representavam uma forma de controle da riqueza dos organismos econômicos; o Neocontismo defendia o valorismo das contas. Para os neocontistas as contas não deveriam ser abertas a pessoas ou entidades, nem representavam direitos e obrigações, mas deveriam refletir os valores dos componentes patrimoniais sujeitos

às modificações. A Escola Aziendalista que tinha Gino Zappa como máximo representante, colocou num só plano a Gestão, a Organização e a Contabilidade, não admitindo o estudo científico da contabilidade sem o conhecimento concomitante das doutrinas que, ao seu lado, formam a economia Aziendal; e a Escola Patrimonialista que define o patrimônio como o objeto da contabilidade. Para os patrimonialistas a contabilidade não é apenas uma disciplina que tem por objetivo a revelação do patrimônio, ou seja, as representações da vida patrimonial da entidade como sugeriram os Neocontistas, mas uma ciência, portanto, com leis e princípios próprios, que estuda e interpreta os fenômenos patrimoniais. (SCHMIDT, 2000)

A contabilidade de custos que se desenvolveu com a Revolução Industrial já não é mais aquela simples contabilidade que procurava resolver problemas de mensuração de estoques e de resultado (Martins, 1996). Os velhos conceitos são substituídos para tornar a contabilidade de custos cada vez mais uma ferramenta de gerenciamento.

Atualmente a inclusão de uma contabilidade de custos em organizações acarreta uma grande vantagem competitiva a elas, pois as proporciona a criação de estratégias de mercado (BRIMSON, 1996). Uma empresa que possui um sistema de custos seguramente terá mais facilidade em controlar suas contas, o que também auxiliará em tomadas de decisão.

O crescimento das empresas trouxe conseqüentemente a evolução da contabilidade de custos, que está cada vez mais presente nas empresas, já que a necessidade de conhecer os fatores que influenciam nas atividades internas e externas é informação relevante para a tomada de decisão e de novas estratégias. Um sistema de custos é capaz de fornecer informações primordiais à contabilidade gerencial e financeira.

Nestes termos Martins (1996, p.22) conclui: “[...] a contabilidade de custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais”.

A contabilidade de custos é capaz de fornecer dados para a elaboração de orçamentos e posteriormente acompanhar o seu desenvolvimento, propondo mudanças se necessário. Através de relatórios de custos, dados relevantes podem ser levantados e utilizados como importantes ferramentas de auxílio para que o gestor tenha possibilidade de tomar decisões gerencialmente mais “corretas”. Conhecer os próprios custos é objeto primordial para o controle e a tomada de decisões.

Hansen e Mowen (2001) descrevem que dentro de um sistema de informações contábeis existem dois subsistemas principais: um sistema de contabilidade financeira, que fornece informações para um público externo; e um sistema de contabilidade gerencial, que abastece seu público interno com informações. A principal diferença entre estes dois sistemas

é o público-alvo. Assim, a contabilidade de custos é capaz de fornecer informações a seu público interno (administradores, gerentes, contador) para um controle gerencial mais eficaz, que seja capaz de desenvolver atividades mais lucrativas.

Devido ao fato de haver uma carência na obtenção de informações adequadas sobre os negócios é que se institui a necessidade de ter uma contabilidade que não crie somente demonstrações contábeis ou informações tributárias, mas que seja capaz de ter controles precisos de suas informações, organizar e interpretar relatórios que possam fornecer subsídios necessários para a tomada de decisão. A utilização de um sistema de custos pode ser um diferencial determinante de sucesso dentro de uma empresa.

2.2 MÉTODO DE CUSTEIO ABC

Segundo Bornia (2002, p.53.), os sistemas de custos podem ser vistos sob dois pontos de vista: “do ‘princípio’, que norteia o tratamento das informações e do ‘método’, que viabiliza a operacionalização daquele princípio.” A expressão “método de custeio” refere-se ao sistema sob o ponto de vista operacional, é através do método que a informação será obtida e relacionada aos procedimentos do sistema.

O método de Custeio Baseado em Atividades (*ABC – Activity-Based Costing*) é um instrumento que permite uma melhor identificação dos custos através das atividades realizadas e as suas afinidades com os produtos oferecidos. De acordo com Martins (1998, p. 112) “O ABC é uma forma que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos”. Este método usa metodologia que procura amenizar distorções ocasionadas por processos de rateio arbitrários de custos indiretos.

Segundo Ching (2001, p. 120) “Os sistemas tradicionais apropriam e analisam os custos em centros de custos ou departamentos, porém não observam o fluxo de atividades e trabalho entre esses setores.” É necessária uma compreensão das relações entre atividades realizadas pelos departamentos para um controle dos custos.

A grande diferença entre o ABC e os sistemas tradicionais de custos é a forma com que são atribuídos os custos aos produtos. Os direcionadores de custos são fatores que determinam a ocorrência de uma atividade. Dois são os tipos de direcionadores. Os de “primeiro estágio” ou “direcionadores de recursos” demonstram a relação entre os recursos gastos e as atividades; os de “segundo estágio”, que também podem ser chamados de

“direcionadores de atividades”, indicam a relação entre as atividades e os produtos. O direcionador de custos será o baseamento empregado para impor custos das atividades aos produtos.

Aos custos, pode-se fazer uma alocação direta, quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades; ou uma alocação indireta, para esta, é necessário fazer uma distinção entre “rateio” e “rastreamento”. O rateio é a forma de se alocar os custos de uma maneira mais arbitrária e subjetiva quando não há uma possibilidade de verificar uma relação dos custos com o produto. O rastreamento faz alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre os custos e a atividade. Essa relação é expressa através de direcionadores de custos de “primeiro estágio”, ou “direcionadores de recursos”.

A aplicação desta metodologia numa visão apenas funcional e aplicada somente ao custeio de produtos é chamada de “primeira geração do ABC”. O Custeio Baseado em Atividades pode contribuir com muito mais do que um custeio de produto, ele pode ser uma ferramenta na gestão de custos. Essa ferramenta é denominada “segunda geração de ABC”. (MARTINS, 1996).

A “segunda geração do ABC” possibilita uma visão vertical e uma visão horizontal. A visão vertical é uma visão econômica de custeio, que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades desenvolvidas em cada setor (é a aplicação da primeira versão do ABC). Já a visão horizontal, é uma visão de aperfeiçoamento de processos. Ela capta os recursos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais. Esta visão permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados através da melhoria de desempenho na execução das atividades.

Como defende Martins (1996, p. 315):

Os conceitos e a metodologia do Custeio Baseado em Atividades aplicam-se também às empresas não industriais, pois atividades ocorrem tanto em processo de manufatura quanto de prestação de serviços. Logo, é possível utilizar o ABC em instituições financeiras, concessionárias de serviços públicos (telecomunicações, energia e outras), hospitais, escolas, etc. enfim, atividades e objetos de custeio são encontrados em todas as organizações, inclusive naquelas sem fins não lucrativos.

O método de custeio ABC ou Custeio Baseado em Atividades rastreia o desempenho dos custos através das relações entre as atividades desempenhadas e o consumo dos recursos. Segundo Ching (1997), as tarefas e operações representam as atividades, que são distinguidas conforme as ações vão sendo realizadas. Para esta pesquisa pode-se dizer que a atividade desempenhada é prestar atendimento farmacêutico.

Os “recursos são todos os custos e despesas incorridos e que, dentre outros, envolvem produção, gerenciamento, fornecimento e venda de um produto.” (CRUZ; PLATT, 2007, p. 94). Recursos são os elementos econômicos, são os ativos disponibilizados para a prática das atividades. Os produtos ou serviços são a resultante das atividades desenvolvidas.

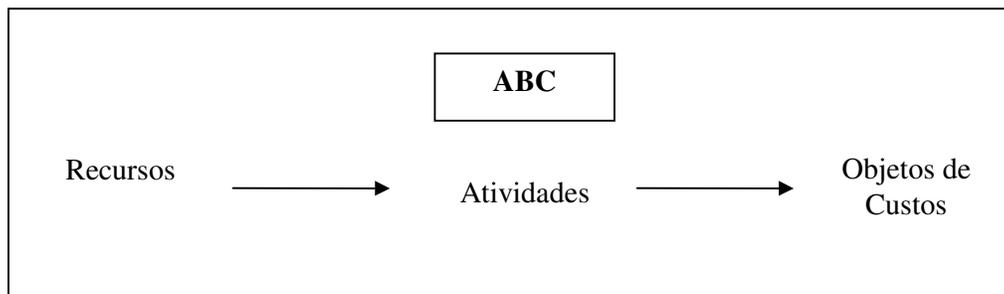


Figura 1 – Recursos, atividades e objetos de custos
Fonte: Adaptado de Ching (2001).

Para que se possa aplicar corretamente um sistema de custos é necessário que se saiba distinguir alguns conceitos básicos. Segundo Martins, (1996) pode-se definir:

Gasto: pode-se dizer que é a promessa de pagamento que a entidade selou ao obter um bem ou serviço. É a correspondência financeira. Esta correspondência normalmente é realizada através de dinheiro, mas não fica descartada a possibilidade e se fazer através de entrega de outro tipo de ativo. Gasto não é sinônimo de desembolso, já que pode ser realizado a prazo, enquanto o desembolso é o pagamento efetivo que só se caracteriza no momento do pagamento. Ficando assim impossível de se descaracterizar a prazo.

O gasto pode ser explícito através de investimentos, custo ou despesa.

Investimentos: são gastos incorridos para a aquisição de bens ou serviços que possuem uma vida útil e que serão registrados no ativo. São exemplos: imóveis e equipamentos como investimentos permanentes e as matérias primas que são caracterizadas como investimentos temporários ou circulantes. Estes ativos estão sujeitos a amortizações como depreciação e também a baixas, quando de sua venda.

Custo: gasto utilizado na composição ou produção e ou outro bem ou serviço. Ao se comprar uma matéria prima tem-se um gasto, esta matéria prima irá se tornar um investimento durante todo o período em que estiver no estoque, e a partir do momento da elaboração ou fabricação do produto final será um custo. O produto final elaborado será novamente um investimento.

Despesa: é o gasto consumido no momento do reconhecimento da receita. A despesa reduz o Patrimônio Líquido, ela é consumida da mesma forma física que foi adquirida. Assim, todo produto que é vendido ou todo serviço que é prestado provoca despesa.

Com isso pode-se expor que gasto é um termo genérico para descrever investimentos, custos e despesas, e que na contabilidade pública denomina-se “despesa orçamentária”. Silva (2002, p. 132) define despesa orçamentária como “a aplicação de recursos públicos na realização dos gastos necessários à manutenção e expansão dos serviços públicos.”

Martins (1996) ainda define mais alguns conceitos básicos:

Custos diretos: são aqueles custos que podem ser apropriados diretamente aos produtos, sem a necessidade de um método de rateio, bastando apenas uma medida de mensuração para o seu consumo. A caracterização dos custos diretos se dá com a sua facilidade de ser relacionado com o produto. Estes custos apresentam uma medida objetiva para a sua alocação, e sua medição é feita de uma forma direta. Os custos diretos são aplicáveis diretamente aos produtos ou serviços realizados como a matéria prima e a mão-de-obra.

Custos indiretos: quando os custos não são de fácil alocação e necessitam de um método, para isto, são classificados como indiretos. Os custos indiretos não oferecem uma medida objetiva, e a sua alocação precisa ser estimada. A impossibilidade de mensuração, e a dificuldade na identificação e apropriação aos produtos caracterizam os custos indiretos. Os critérios de rateio não são métodos objetivos para a alocação dos custos, sua atribuição aos produtos costuma ser arbitrária. Os custos indiretos se incorporam indiretamente aos produtos como, por exemplo, o aluguel do prédio.

Tanto os custos diretos quanto os indiretos se referem ao produto. Os custos só existem em relação aos produtos e não à produção como um todo. Sempre que é feita a classificação de um custo este deve estar se referindo ao produto em elaboração.

Custos fixos: Um custo é considerado fixo quando o seu valor não é afetado pelo volume da atividade a cada mês. Eles não variam se o nível de atividade variar (se a produção aumenta ou diminui). Não são influenciados pelo volume da atividade. Estes custos se mantêm praticamente constantes ao longo do tempo, mas isto não significa que seu valor deve permanecer o mesmo ao longo do tempo. Um ajuste no valor do aluguel irá aumentar o seu valor para o próximo mês, mas o custo continuará sendo fixo, pois este independe do volume da atividade. O valor da taxa do Conselho Regional de Farmácia é considerado um custo fixo, já que não depende do volume de atividade realizado na farmácia.

Custos variáveis: diferentemente dos custos fixos, os variáveis dependem diretamente do volume da atividade realizada. Qualquer alteração no nível de atividade irá afetar o valor dos custos variáveis. Se certa etapa da atividade deixa de existir os custos referentes a esta etapa também deixarão de existir. Estes custos, como são dependentes do volume de produção ou serviço, só existem em dependência da atividade.

Todos os custos podem ser classificados como diretos ou indiretos; fixos ou variáveis ao mesmo tempo.

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SETOR PÚBLICO

A contabilidade pública é um ramo da contabilidade que se aplica às entidades públicas. No Brasil está regulamentada na Lei 4320/64 que estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. É através da contabilidade pública que se pode acompanhar a execução orçamentária, financeira e patrimonial das entidades públicas.

Kohama (2003, apud VASCONCELOS; SILVA, P.7), considera que a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo “captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno”.

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (Lei Complementar nº 101/2000) tem função de disciplinar a gestão dos recursos públicos, com o propósito de prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

A implementação de um sistema de custos, cumpre o que determina o art. 4º, inciso I, letra “e” da LRF que estabelece “normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos”. Os orçamentos compreendidos na lei orçamentária anual abrangem o orçamento fiscal, que se refere aos poderes da União; o orçamento de investimento das estatais (um orçamento pormenorizado em que não são apresentadas despesas correntes), onde a União detenha a maioria do capital social com direito a voto; e o orçamento da seguridade social, que compreende todas as entidades vinculadas a seguridade e também os fundos e fundações mantidos pelo poder público.

A LRF apresenta em seu artigo 50, parágrafo terceiro que além de obedecer as demais normas de contabilidade pública a “Administração Pública manterá sistema de custos

que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.” Como subfunções da gestão orçamentária e financeira tem-se o planejamento orçamentário e a execução orçamentária e financeira. A gestão patrimonial apresenta como subfunções o controle de compras e serviços, o controle de bem patrimoniais, o controle de almoxarifado entre outros.

Segundo Cruz e Silva (2001) não pode haver qualquer processo de controle sem que haja a avaliação e o monitoramento. Por avaliação entende-se que é análise e conclusão sobre o status de uma condição observada; o monitoramento combina o acompanhamento e a supervisão. Por acompanhamento define-se “apurar dados e compor informações sobre determinados fenômenos”, e supervisão, constitui em “observar os registros e as ocorrências, adotar orientações, assumindo o comando de uma condição existente.”

É notório o conhecimento da contabilidade de custos por parte de grandes empresas que buscam um maior controle em sua gestão de negócios, Já no âmbito público estatal isto não é tão evidente haja vista que são raríssimas as instituições que possuem um acompanhamento de custos dos serviços públicos. Slomski (2005) afirma que a Contabilidade de custos é um conhecimento relativamente recente e sua aplicação na administração pública é um assunto que ainda está em sua fase “embrionária”.

A contabilidade pública deve informar a seus cidadãos como resultado de sua gestão, onde foram empregados os recursos, já que a prestação de contas de uma administração pública deve ser feita pelo gestor público, e o cidadão tem o direito de verificar a utilização dos recursos disponibilizados pela administração.

Cruz e Platt (2001, p. 01) comentam que:

A importância da apuração de custos está ligada tanto a uma percepção gerencial mais responsável por parte dos gestores públicos, quanto pelo lado dos cidadãos, que passariam a conhecer o custo daquilo que recebem do governo como contrapartida provável de sua obrigação tributária.

A apuração dos custos por parte dos administradores públicos e também dos cidadãos, cria um maior alcance para a utilização dos custos, já que então, eles são percebidos e podem ser questionados quanto a sua aplicação. Contudo, esta atitude ainda não é vista como um desígnio a ser cumprido.

Ainda sobre a aplicação da contabilidade de custos no setor público estatal, Machado e Reis (2003, p. 210) destacam que:

A determinação de custos, especialmente no serviço público, não tem sido encarada com a objetividade que seria de desejar e os processos utilizados parecem ainda precários e complicados. É evidente, por exemplo, que um serviço de água e esgoto, operando à base de preços de mercado, para manter a eficiência ao longo do tempo, deverá possuir esquema que lhe permita saber quanto estão custando os produtos que oferece à população.

A iniciativa de se implantar um sistema de custos em esferas de governo cria possibilidades de se instituir uma gestão capaz de gerenciar suas contas com maior eficácia, tendo com isto, uma possibilidade de se criar uma administração mais transparente e responsável. Assim a função essencial da contabilidade de custos no setor público é, então, informar aos cidadãos o resultado de um controle eficaz dos recursos públicos acerca dos serviços que foram prestados aos contribuintes.

Para Silva (1997) a importância da utilização dos conceitos de custos em entidades governamentais está na possibilidade de se conhecer a formação dos custos das atividades, programas e projetos que contribuirá para o conhecimento dos efeitos econômicos, financeiros e políticos sobre o cidadão.

A população só pode exercer sua cidadania no que diz respeito à fiscalização da administração pública se conhecer o desempenho dos gestores e souber fazer um julgamento correto dos dados. Para se realizar uma avaliação de uma gestão de governo, a população deve fiscalizar a administração no sentido de cobrar a correta alocação das despesas conforme a lei orçamentária.

Ao enfatizar a necessidade de priorizar a qualidade do gasto público, Alonso (1999, apud LIMA; CABRAL; FIGUEIREDO, p. 14) demonstra evidente preferência pelo sistema de custos ABC, quando afirma:

A melhoria do desempenho da administração pública é uma necessidade que vem sendo evidenciada nesta década. Primeiro, porque o padrão da inserção do Brasil na economia mundial requer melhor desempenho do setor público, dado o caráter sistêmico da competitividade. Segundo, porque a crise fiscal do Estado exige que o governo faça mais com menos recursos. Daí a prioridade para a qualidade do gasto público. A proposta apresentada é que o governo desenvolva e implante sistemas de custos baseados em atividades (ABC), pois estes apresentam a flexibilidade necessária para o setor de serviços e são ferramentas úteis nos processos de reestruturação e de melhoria da gestão. Os sistemas ABC, são superiores aos métodos de custeio tradicionais, pois: 1) reduzem as distorções do rateio dos custos indiretos e fixos; 2) não apenas apuram custos, mas também mostram como e onde se formam os custos, favorecendo uma mudança efetiva de atitude dos gestores.

Slomski também defende a aplicação do ABC para entidades públicas no que relata: “O custeio baseado em atividades, certamente, é o que mais se aplica em entidade pública de administração direta, pois já é hábito nessas instituições a definição de atividades, uma vez

que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades” (SLOMSKI, 2005 p. 85).

É de se considerar que a principal característica da administração pública é de realizar serviços com objetivo de satisfazer a sociedade, sem visar lucro. Ao se inserir uma nova cultura de custos no setor público, criam-se chances de melhor atender à legislação e conseqüentemente cunhar resultados mais econômicos e eficazes. Como corroboram Cruz e Platt (2001, p.1) “Com informações sobre custos, os debates sociais e políticos ganham uma perspectiva econômica mais elaborada, com a qual se beneficiam os bons gestores e a população, com transparência e responsabilidade.”

Portanto, para que se possa realizar uma correta alocação dos recursos públicos e conseqüentemente, obter uma administração transparente, que permita um melhor gerenciamento dos custos e um beneficiamento de áreas mais desprovidas de assistência pública, é necessária a implantação de um sistema de custos nos setor público estatal.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO ESTUDO DE CASO

3.1 ASPECTOS GERAIS DO PROGRAMA FARMÁCIA POPULAR DO BRASIL

O programa Farmácia Popular do Brasil criado pelo Ministério da Saúde através do Decreto nº 5.090 de 20 de maio de 2004 estabelece uma política pública de acesso a medicamentos através da implantação de uma rede de farmácias que oferecem medicamentos básicos e essenciais a preço de custo. A figura 2 a seguir representa a estrutura do programa da farmácia popular.

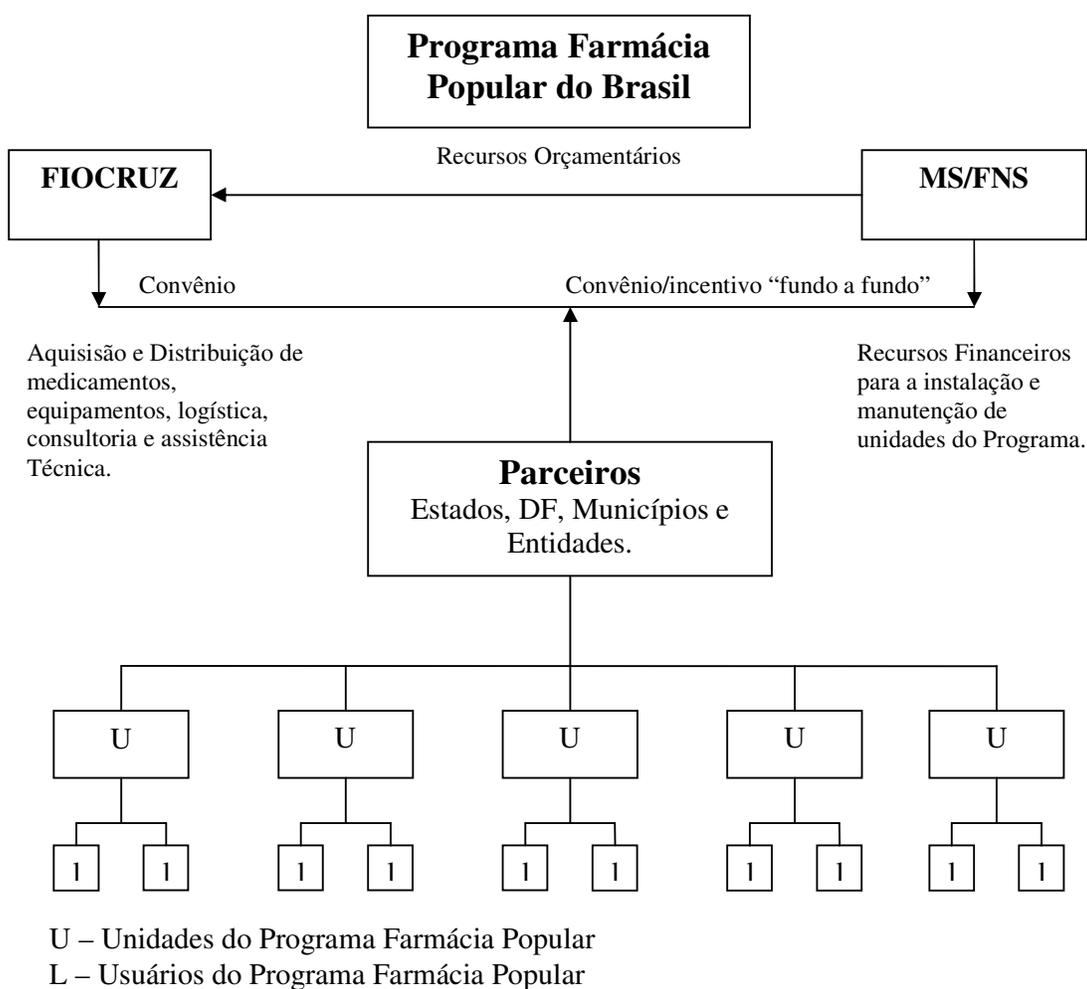


Figura 2 – Programa Farmácia Popular

Fonte: Farmácia Popular do Brasil – Manual Básico

O programa desenvolve-se de forma conjunta envolvendo o Ministério da Saúde e a Fundação Oswaldo Cruz – Fiocruz, que firma os convênios com Estados, Distrito Federal, Municípios e órgãos, instituições e entidades sem fins lucrativos e está autorizada pela Lei 10.858 de 13 de abril de 2004 a distribuir medicamentos sem visar lucro tanto para as unidades do programa quanto para os que as mantêm (mantenedores).

O objetivo do programa é ampliar o acesso da população a estes medicamentos e assim garantir que o orçamento familiar não seja comprometido pelo tratamento de doenças, já que segundo pesquisa da Organização Mundial da Saúde (OMS) revela que 19% da renda familiar dos brasileiros é destinada a cuidados com a saúde e cerca de 50% dos brasileiros voltam para casa sem adquirir a medicação prescrita pelo médico ou dentista devido aos altos preços praticados pelas farmácias particulares (dados do Conselho Nacional de Secretários de Saúde – CONASS).

Qualquer cidadão pode ter acesso aos medicamentos da Farmácia Popular, já que o programa destina-se ao atendimento igualitário de pessoas que utilizam ou não os serviços públicos de saúde. A única exigência é a apresentação da receita médica ou odontológica. Este procedimento é de fundamental importância para que se diminua um grave problema de saúde pública – a automedicação.

Os medicamentos oferecidos pelo programa são destinados a atender doenças que exigem uso contínuo de medicamentos ou não. São oferecidos na Farmácia Popular medicamentos que atendem às doenças que ocorrem com maior frequência como: artrite reumatóide, alcoolismo, alergias, amidalite, abscesso dentário, amebíase, ansiedade, arritmia, angina, anemia, asma, bursite, bronquite, cólicas, corrimento vaginal, disenteria, dor de cabeça, depressão, diabetes, enxaqueca, epilepsia, enjôo, eczema, furúnculo, gota, gastroenterite, gastrite, hipertensão arterial, infecções de pele, infecções urinárias, infecções renais, insônia, insuficiência cardíaca, irritações da pele, lombalgia, meningite tuberculosa, micoses, mal de Parkinson, otite, piolho, queimaduras, sinusite, sarna, tendinite, tuberculose, tricomoníase, taquicardia e úlcera gástrica. As farmácias não oferecem medicamentos para doenças que necessitam de tratamento especial, como AIDS, câncer e esquizofrenia. Segundo o coordenador-geral do Departamento de assistência farmacêutica do Ministério da Saúde, estas doenças possuem programa especial de distribuição gratuita pelo Sistema Único de Saúde.

A Fundação Oswaldo Cruz – Fiocruz (órgão do Ministério da Saúde executor do programa) adquire os medicamentos através de pregões e repassa para a população a preço de custo, o que significa uma economia de até 85% dos preços apresentados nas farmácias

convencionais. Isso garante que a população adquira medicamentos a preços bem inferiores aos das farmácias convencionais. Os descontos se diferenciam de abatimentos ao momento que o abatimento é um tipo de desconto oferecido posteriormente à entrega dos produtos, por defeitos de qualidade apresentados nos produtos entregues. Já os descontos oferecidos pelo programa da farmácia são reduções reais nos preços dos produtos com qualidade reconhecida, não apresentando qualquer variação na qualidade em relação aos medicamentos vendidos em farmácias particulares. “Os descontos somente são possíveis porque os lucros da cadeia farmacêutica tradicional, estruturada na produção, distribuição e venda no varejo, são eliminados.” (Publicação do Ministério da Saúde, 2004).

De acordo com Cruz e Silva (2001, p. 01) tem-se gestão pública desconcentrada

Quando o ente estatal (União, Estados ou Municípios) distribui – geográfica, funcional ou setorialmente, dentro de sua própria esfera a execução de determinadas ações que lhe são afetadas...tratamos de gestão pública descentralizada quando um determinado ente estatal (esfera de governo) – União, Estados ou Municípios – transfere (regularmente por termos de convênio) para outro ente estatal a execução de determinadas ações que lhe seriam afetadas.

Como é descentralizado admite convênios para execução em parcerias com prefeituras municipais.

3.2 ESTRUTURAÇÃO E DOCUMENTAÇÃO DA INSTALAÇÃO DO PROGRAMA

A adesão ao programa Farmácia Popular do Brasil se dá após o envio de um pedido de adesão ao Ministério da Saúde. O programa será implantado gradualmente nos municípios, sendo que primeiramente serão atendidos aqueles de regiões metropolitanas em que a população utiliza o setor privado para adquirir medicamentos, mas tem dificuldade em arcar com esta despesa.

Ao verificar a viabilidade do Programa, o Ministério da Saúde concretiza a adesão do Município através de convênio com a Fundação Oswaldo Cruz – Fiocruz. O convênio estabelece os aspectos gerais do programa em relação ao município participante do convênio.

Para a instalação, o Município deve disponibilizar área que deverá ser adaptada conforme as especificações estabelecidas pelo programa. Os móveis e equipamentos possuem características padrão e são adquiridos pela Fiocruz através de licitações. Depois de adquiridos, a Fiocruz entrega os móveis e equipamentos ao município mediante empréstimo por comodato, que depois de um ano de funcionamento são cedidos ao partícipe.

Quanto aos medicamentos, as unidades somente podem distribuir aqueles medicamentos recebidos da Fundação Oswaldo Cruz. O valor dos ressarcimentos feitos pelos usuários deve ser apenas o valor necessário para garantir a auto sustentabilidade do programa, e deve ser igual em todas as unidades.

Para o programa é imprescindível o registro no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ. Este procedimento é necessário para conferir o número de identificação padrão e também autorizar a emissão de nota fiscal, já que as unidades do Programa constituem unidades administrativas equiparadas às pessoas jurídicas. A Inscrição Estadual também é necessária, já que o imposto incide sobre o valor dos medicamentos.

Todas as unidades do Programa operam com sistema informatizado para o registro das movimentações de mercadorias e também para a emissão do cupom fiscal.

Alguns procedimentos devem ser tomados para o devido funcionamento da Farmácia. O Alvará de Licença para Localização, que requer aprovação da administração municipal, a Licença do Corpo de Bombeiros, que exige o cumprimento das normas de segurança contra incêndio e pânico, Alvará Sanitário e Autorização de Funcionamento da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA, e também a Inscrição no Conselho Regional de Farmácia, que é o órgão responsável pela fiscalização do exercício profissional do farmacêutico. Todas as unidades do programa devem ter a supervisão de um profissional de farmácia habilitado e registrado.

3.3 A ESTRUTURAÇÃO NO MUNICÍPIO DE SÃO JOSÉ

O programa Farmácia Popular do Brasil, foi instituído no Município de São José a partir de maio de 2005, com assinatura do termo de compromisso entre o Município e o Ministério da Saúde. A partir daí deu-se início ao processo de implantação do programa no Município de São José. O primeiro passo foi a formulação de um projeto de lei, que oferecesse legalidade ao projeto da farmácia e desse condições de estruturação das salas onde seriam implantadas, bem como dos profissionais que iriam trabalhar nas unidades.

O projeto indicava os bairros onde seriam implantadas as unidades, a definição do quadro de pessoal, com carga horária e função. Foram definidos os bairros de Barreiros e Forquilha. Para a primeira unidade definiu-se o bairro de Barreiros (a unidade de Forquilha está em implementação). A partir daí partiu-se para a locação do imóvel onde seria implantada a primeira unidade. Ao encontrar o imóvel, providenciou-se o processo de

locação conforme a lei 8666/93, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública.

Com o contrato de locação os técnicos da secretaria deram andamento nas adequações necessárias para a instalação do imóvel, todas estas feitas de acordo com manual do Ministério da Saúde. Deu-se início então a um novo processo licitatório o qual englobou todas as adequações que seriam realizadas no imóvel, aquisição de uniformes e materiais de consumo que seriam utilizados pela primeira unidade da farmácia. Paralelamente deu-se início ao processo para abertura do CNPJ da unidade e da inscrição estadual.

Com o número de CNPJ em mãos, os demais alvarás foram providenciados: Habite-se do Corpo de Bombeiros, alvará da Vigilância Sanitária e o alvará de funcionamento. Com a estruturação da farmácia finalizada e com os documentos necessários (CNPJ, Inscrição Estadual e alvarás), celebrou-se o termo de comodato dos móveis, os quais foram cedidos pelo Ministério da Saúde pelo prazo de um ano, após esse período os móveis foram transferidos para o município.

Após a montagem dos móveis e equipamentos, contratou-se a equipe que iria trabalhar, e o Ministério encaminhou dois técnicos para capacitar os profissionais que trabalhariam na farmácia.

3.4 APRESENTAÇÃO DA FARMÁCIA

A unidade da Farmácia Popular do Brasil no Município de São José foi inaugurada em 24/03/2006 e a partir desta data passou a prestar serviços farmacêuticos conforme os objetivos do projeto. O quadro de pessoal é composto por sete funcionários, que foram selecionados através de processo seletivo específico para o programa da farmácia. No quadro 01 apresenta-se o quadro de pessoal segmentado pela escolaridade e função.

Número de funcionários	Escolaridade	Grupos de Funcionários
1	Superior	Farmacêutico gerente
1	Superior	Farmacêutico co-responsável
5	Nível Médio	Auxiliar de gestão

Quadro 01 - Quadro de funcionários

Fonte: Dados da pesquisa

Para os cargos de farmacêutico é necessária a formação acadêmica em farmácia. No Estado de Santa Catarina, segundo dados do Ministério da Educação, o curso é oferecido nas cidades de Blumenau, Caçador, Canoinhas, Chapecó, Concórdia, Criciúma, Florianópolis, Itajaí, Joinville, Lages, Orleans, Tubarão e Videira, sendo que destas a única que oferece o curso público gratuito é a Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), localizada na cidade de Florianópolis.

Para os cargos de auxiliar de gestão é necessária a formação em curso técnico de enfermagem. Exigência esta, feita pela Prefeitura de São José, a qual achou indispensável uma formação mínima na área da saúde, visto que os profissionais irão trabalhar com medicamentos e necessitam de conhecimentos na referida área.

Apresentam-se no quadro 02 os móveis e utensílios que são usados na farmácia para prestar seus serviços.

Quantidade	Moveis/utensílios	Principal função
7	Computador	2 para cadastro, 2 para caixa, 1 para retirada, 1 para controle pelo farmacêutico gerente.
1	Impressora	Impressão de documentos diversos
1	Impressora de cupom fiscal	Impressão de cupons fiscais
1	Controlador de senha	Proporcionar maior facilidade ao atendimento
12	Cadeiras de rodízio	Proporcionar conforto aos funcionários enquanto atendem os clientes
12	Cadeiras fixas	Proporcionar conforto aos clientes enquanto aguardam o chamado
5	Cadeira 3 lugares	Proporcionar conforto aos clientes enquanto aguardam o chamado
21	Estantes de ferro	Acondicionamento dos medicamentos
3	Guichê com mesa	Proporcionar melhor distribuição das atividades
2	Mesas de escritório	Proporcionar conforto aos farmacêuticos enquanto desempenham suas atividades
1	Geladeira	Permitir o acondicionamento de alimentos perecíveis
1	Purificador de água	Possibilitar aos funcionários e clientes o consumo de água purificada
1	Cofre	Proporcionar segurança para guarda de valores
8	Armários	Acondicionamento de materiais
1	Televisor 20"	Proporcionar formação social
1	Dvd	Proporcionar formação social
1	Fac-símile	Recebimento e transmissão de documentos

Quadro 02: Móveis e utensílios

Fonte: Dados da Pesquisa

A reposição dos estoques é feita através de um pedido que é encaminhado á Fiocruz. Todos os pedidos devem ser realizados para um período médio de dois meses. Após o recebimento dos pedidos a Fiocruz analisa e então encaminha o estoque através de transporte rodoviário, que chega à farmácia num prazo de sete dias. Quando há necessidade de um pedido emergencial (fora do pedido periódico de dois meses) a farmácia encaminha um novo pedido à Fiocruz, que analisa e providencia o transporte aéreo. O pedido chega a unidade com o prazo de quatro dias.

No quadro 03 é apresentado o estoque referente ao dia 31 de agosto de 2007, para que se possa ter idéia dos produtos envolvidos na farmácia.

Medicamentos A - E	Quantidade estoque	Medicamentos F - Z	Quantidade estoque
ACETATO MEDROXIPR	12	FENITOINA	78
ACICLOVIR	423	FLUCONAZOL	517
ACIDO ACETILSALICIL	758	FUROSEMIDA	302
ACIDO FOLICO	106	GLIBENCLAMIDA	194
ALBENDAZOL	126	HALOPERIDOL	21
ALOPURINOL	345	HALOPERIDOL	34
AMIODARONA	275	HALOPERIDOL	7
AMITRIPTILINA	627	HIDROCLOROTIAZIDA	559
AMOXICILINA	367	IBUPROFENO	371
ATENOLOL	2496	LEVONORG+ETINILEST	127
AZATIOPRINA	9	LEVONORGESTREL	14
AZITROMICINA	64	MEBENDAZOL	56
BENZILP BENZ	3	METFORMINA	677
BENZOATO BENZILA	19	METILDOPA	108
BIPERIDENO	54	METOCLOPRAMIDA	80
BROMETO DE N-BUTILES	61	METRONIDAZOL	89
CAPTOPRIL	477	MICONAZOL	53
CARBAMAZEPINA	146	MON ISOSSORBIDA	406
CARBI+LEVODOPA	60	NEOMICINA+BACITRACINA	46
CEFALEXINA	86	NIFEDIPINA 20MG	88
CETOCONAZOL	68	NISTATINA	72
CIPROFLOXACINO	71	NORETISTERONA	7
CLORETO DE POTASSIO	10	OMEPRAZOL	1290
CLORETO DE SODIO	52	PARACETAMOL	273
CLORPROMAZINA	112	PREDNISONA	109
DEXAMETASONA	136	PRESERVATIVO MASCULINO	52
DEXCLORFENIRAMIN	18	PROPRANOLOL	65
DEXCLORFENIRAMINA	77	RANITIDINA	112
DIAZEPAM	251	SAIS REIDRAT	61
DIGOXINA	84	SALBUTAMOL	84
DINIT ISOSSORBIDA	59	SINVASTATINA	2109
DIPIRONA	323	SULFA+TRI	112
DOXICICLINA	16	SULFASALAZINA	101
EN NORETIST+VALERATOEST	11	SULFATO FERROSO	49
ENALAPRIL	2600	TIABENDAZOL	9
ERITROMICINA	21	VERAPAMIL	40
Total 18.795			

Quadro 03 : Estoque de medicamentos

Fonte: Dados da pesquisa

O estoque é informatizado. Isto facilita a realização de sua conferência, que ocorre duas vezes por semana. Ao último dia do mês o farmacêutico deve encaminhar a Fiocruz um relatório dos estoques em planilha específica. Todo medicamento é repassado aos clientes pelo preço de compra, ou seja, é vendido pelo mesmo valor que chegou à farmácia. E estes valores são tabelados pela Fiocruz para todo o Brasil.

Para a aquisição dos medicamentos é necessário saber através da receita médica qual o tipo do medicamento é indicado, pois um mesmo medicamento pode ser encontrado de várias formas diferentes como:

- Comprimido - compressão do pó;
- Drágea - comprimido revestido;
- Cápsula - veículo gelatinoso que acondiciona o princípio ativo;
- Xarope - forma líquida destinada ao uso oral;
- Solução tópica - mistura homogênea do princípio ativo e seu diluente;
- Pomada - forma farmacêutica que apresenta o veículo muito lipossolúvel (gorduroso), e que tem ação apenas no local da aplicação (efeito local);
- Gel - forma semi-sólida que apresenta o veículo muito hidrossolúvel (solúvel em água), e que tem ação apenas no local da aplicação (efeito local);
- Creme: - forma farmacêutica que apresenta um veículo de boa absorção, que garante maior penetração pelas camadas da pele, atingindo o sangue (efeito sistêmico),

Por exemplo, o Paracetamol pode ser encontrado nesta farmácia popular em três versões: 100mg/ml gotas frasco com 10ml, 200mg/ml gotas frasco com 15ml e 500mg cartela com 10 comprimidos.

3.5 DELIMITAÇÃO DA ATIVIDADE A SER MEDIDA

Para este estudo foi medida e analisada a atividade da primeira unidade da Farmácia Popular do Brasil no Município de São José. A farmácia é de competência da Prefeitura Municipal de São José e administrada pela Secretaria Municipal de Saúde através do farmacêutico gerente que foi contratado em concurso específico para esta unidade da farmácia. A Prefeitura de São José, através do Fundo Municipal de Saúde, recebe do

Ministério da Saúde dez mil reais (R\$10.000,00) mensais para ajudar o município a custear as despesas da farmácia, este valor é complementado com recursos da arrecadação municipal.

A classificação funcional programática está apresentada no quadro 04 a seguir.

Atividade	Farmácia Popular do Brasil
Classificação Funcional Programática	
Portaria 42/99	10.301.2.148
Função	10 - Saúde
Subfunção	301 - Atenção Básica
Projeto (1) / Atividade (2)	2.148 - Estratégia Saúde da Família

Quadro 04 - Apresentação da atividade: Farmácia Popular do Brasil

Fonte: Dados da pesquisa

3.6 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS (DESPESAS) ENVOLVIDOS

Silva (2002, p. 124) define despesa como “todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.”

Os valores apresentados no quadro 05 se referem ao mês de agosto de 2007.

Descrição	Elemento	Dotação	Descrição do Elemento da Despesa	Valor (R\$)
Energia elétrica	Serviços	3.3.90.39.00.00.00.00.0080	Outros Serviços de Terceiro PJ	232,48
Aluguel da sala	Serviços	3.3.90.39.00.00.00.00.0034	Outros Serviços de Terceiro PJ	2.200,00
Telefone	Serviços	3.3.90.39.00.00.00.00.0080	Outros Serviços de Terceiro PJ	261,07
Material de limpeza	Material	3.3.90.30.00.00.00.00.0080	Material de Consumo	50,00
Material de expediente	Material	3.3.90.30.00.00.00.00.0080	Material de Consumo	150,00
Taxa mensal do CRF	Serviços	3.3.90.39.00.00.00.00.0080	Outros Serviços de Terceiro PJ	40,84
Funcionários em folha	Pessoal	3.1.90.04.00.00.00.00.0034	Contrato por Tempo Determinado	7.342,31
Depreciação	não contabiliza	não classifica	não classifica	2.469,25
Locação de mão-de-obra	Serviços	3.3.90.39.00.00.00.00.0034	Outros Serviços de Terceiro PJ	30,00
Total da despesa efetivas				12.775,95

Quadro 05 - Descrição dos custos envolvidos nas atividades

Fonte: Dados da pesquisa

As despesas com material de limpeza e material de expediente são valores aproximados, já que a compra destes é realizada para todas as unidades da Secretaria de

Saúde. Eles ficam estocados no almoxarifado da própria secretaria. O farmacêutico gerente é quem gerencia o pedido destes materiais diretamente com o almoxarifado.

Os valores referentes a locação de mão-de-obra também são aproximados, já que quando há necessidade de reparos, o farmacêutico encaminha pedido ao setor de manutenção da Secretaria Municipal de Saúde, que providencia os serviços a serem executados na unidade da farmácia. Através da entrevista realizada constatou-se que, em média, por mês há um pedido de manutenção.

A taxa do Conselho Regional de Farmácia (CRF) é repassada anualmente ao Conselho de Farmácia, ela foi dividida por doze (12) meses para melhor distribuição.

O custo mais relevante representa 57,47% dos custos totais e é referente à folha de pagamento dos funcionários da farmácia. Outros dois custos ainda representativos são 19,33% e 17,22%, respectivamente a depreciação e o aluguel. Os custos menos relevantes são 2,04% telefone, 1,82% energia elétrica, 1,17% material de consumo, 0,39% material de limpeza, 0,32% taxa do CRF, e por último 0,23% locação de mão-de-obra. A soma dos custos menos relevantes não chega a representar 6% do total dos custos.

3.7 IDENTIFICAÇÃO DAS TAREFAS EXECUTADAS NA ATIVIDADE

A Farmácia Popular do Brasil presta serviços farmacêuticos de venda de medicamentos. Para a unidade do Município de São José identificou-se através de entrevista com o farmacêutico gerente e também de visitas realizadas ao local a seguinte descrição das tarefas: o cliente ao chegar à farmácia se encaminha ao controlador de senhas, retira sua senha, e aguarda ser chamado. Ao ser chamado apresenta sua receita ao atendente, o qual irá analisar e verificar se há disponibilidade do medicamento. Havendo disponibilidade, o cliente é cadastrado e é dada a baixa parcial na venda. Logo após o cliente se encaminha ao guichê de caixas para realizar o pagamento de seu medicamento. Nesta etapa ele recebe o cupom fiscal. Com posse do cupom fiscal o cliente se encaminha ao próximo guichê e retira o seu medicamento. Todo o controle dos medicamentos e a documentação referente à farmácia são realizados pelo farmacêutico, bem como o envio dos dados necessários à Fiocruz. Além de tarefas como a realização de pedidos de material de expediente e limpeza ao almoxarifado da Secretaria Municipal de Saúde. A limpeza do espaço físico da farmácia é realizada pelos auxiliares de gestão. As tarefas de manutenção contam com o apoio de pessoal terceirizado.

O quadro 06 apresenta as tarefas que compõe as atividades desenvolvidas na farmácia.

Códigos	Atividades	Sub-códigos	Siglas (abreviações)	Tarefas
3	Atendimento	3.1	Atendimento	Atendimento individual
		3.2	Triagem	Analisar a receita médica
		3.3	Baixa parcial	Efetuar baixa parcial do medicamento no estoque
		3.4	Dados	Coletar dados cadastrais dos clientes
		3.5	Recebimento	Receber o valor referente ao medicamento
		3.6	Cupom	Gerar cupom fiscal
		3.7	Baixa	Baixa efetiva do medicamento no estoque
		3.8	Entrega	Entregar o medicamento ao cliente
13	Administração	13.1	Pedido	Realizar pedido de material de expediente e limpeza ao almoxarifado da Secretaria de Saúde do Município e controlar seus consumos
		13.2	Controle Medicamentos	Controlar os medicamentos bem como realizar pedidos junto a Fiocruz
		13.3	Controle Documentos	Controlar documentos e enviar dados à Fiocruz
		13.4	Controle Pessoal	Controlar pessoal e horário-ponto
23	Serviços de apoio	23.1	Limpeza	Limpeza do espaço físico
		23.2	Manutenção	Efetuar manutenção em equipamentos e mobiliários

Quadro 06 – Tarefas componentes das atividades

Fonte: Dados da pesquisa

3.8 CARACTERIZAÇÃO FÍSICA DAS DESPESAS COM PESSOAL

Os servidores municipais que contribuem diretamente para o funcionamento da farmácia são aqueles que fazem parte de seu quadro de funcionários. São sete os funcionários contratados que exercem suas atividades por oito horas diárias.

O quadro 07 apresenta o quadro de funcionários e seus respectivos vencimentos.

Grupos de Funcionários	Número de funcionários	Valor mensal do grupo	Valor unitário mensal por funcionário
Farmacêutico gerente	1	1.942,50	1.942,50
Farmacêutico co-responsável	1	1.519,36	1.519,36
Auxiliar de gestão	5	3.880,45	776,09
Total	7	7.342,31	

Quadro 07: Caracterização das despesas com pessoal

Fonte: Dados da pesquisa

Considera-se servidor público efetivo a pessoa legalmente investida em cargo público com ingresso através de concurso público. ACT's como o próprio nome já denomina, são funcionários Admitidos em Caráter Temporário, mas que possuem os mesmos direitos dos funcionários efetivos, como 13º e férias, mas não possuem estabilidade, pois não são concursados.

Os profissionais que atuam na Farmácia Popular são todos ACT's contratados após aprovação em processo seletivo para as referidas vagas.

3.9 CARACTERIZAÇÃO FÍSICA DAS DESPESAS EXTRA-FOLHA

A partir da descrição dos custos envolvidos nas atividades podem-se perceber as despesas extrafolha. O quadro 08 abaixo apresenta estas despesas com suas referidas formas de obtenção dos valores monetários.

Despesas extrafolha	Dados do valor	Valor da despesa
Depreciação	Taxa anual e valor do bem	2.469,25
Material de expediente	aproximado	150
Material de limpeza	aproximado	50
Locação de mão de obra	aproximado	30
Energia elétrica	Fatura de energia elétrica	232,48
Telefone	Fatura telefônica	261,07
Aluguel da Sala	Contrato de locação	2.200,00
Taxa do CRF	1/12 da taxa anual	40,84
Total		5.433,64

Quadro 08 – Caracterização das despesas extrafolha

Fonte: Dados da pesquisa

3.10 ATRIBUIÇÃO DAS DESPESAS COM PESSOAL ÀS TAREFAS

Os valores referentes às despesas com pessoal foram calculados através da entrevista e observação do desenvolvimento das tarefas, observando sempre o número de horas médio que se desprende para cada uma das tarefas. O mês analisado (agosto de 2007) contou com vinte e três (23) dias úteis, totalizado assim, cento e oitenta e quatro (184) horas trabalhadas por funcionário. A tabela 01 mostra o total de horas mensais de trabalho por funcionário nas tarefas desenvolvidas.

Tabela 01: Direcionamento dos custos de folha às tarefas em horas de trabalho mensais

Tarefas		Funcionários			Total de horas trabalhadas
		Farmacêutico gerente	Farmacêutico co-responsável	Auxiliar de gestão	
3.1	Atendimento	11,50	69,00	92,00	172,50
3.2	Triagem	11,50	80,50	115,00	207,00
3.3	Baixa parcial	0,00	0,00	46,00	46,00
3.4	Dados	0,00	0,00	92,00	92,00
3.5	Recebimento	0,00	0,00	276,00	276,00
3.6	Cupom	0,00	0,00	46,00	46,00
3.7	Baixa	0,00	0,00	46,00	46,00
3.8	Entrega	0,00	23,00	184,00	207,00
13.1	Pedido	11,50	0,00	0,00	11,50
13.2	Controle Medicamentos	34,50	0,00	0,00	34,50
13.3	Controle Documentos	103,50	0,00	0,00	103,50
13.4	Controle Pessoal	11,50	11,50	0,00	23,00
23.1	Limpeza	0,00	0,00	23,00	23,00
23.2	Manutenção	0,00	0,00	0,00	0,00
Total		184,00	184,00	920,00	1.288,00

Fonte: Dados da Pesquisa

As principais atividades do farmacêutico gerente são as de controle. Ele atua mais na área gerencial da farmácia, verificando o estoque dos medicamentos, checando sua qualidade (verificar se não possuem algum tipo de defeito), fazendo planejamento e programação da aquisição de medicamentos, e o controle da movimentação do estoque de medicamentos psicotrópicos (tarja preta).

O farmacêutico co-responsável atua basicamente no atendimento e análise das receitas médicas (triagem). Ele presta atenção farmacêutica individual, promovendo a conscientização do uso racional de medicamentos e orientando os clientes sobre os

medicamentos disponíveis gratuitamente nos postos de saúde e programas do Governo Federal, Estadual e da Farmácia Popular.

Os auxiliares de gestão também atendem aos clientes e fazem a triagem, mas sempre com a supervisão do farmacêutico co-responsável. É também da função dos auxiliares de gestão realizar a baixa dos medicamentos, desempenharem serviços de caixa (recebimento e troco) referente ao pagamento dos medicamentos adquiridos pelos clientes, gerar o cupom fiscal e entregar o medicamento aos clientes. Os auxiliares ainda se revezam na atividade da limpeza do espaço físico, que é realizada três (3) vezes por semana.

A tabela 02 mostra em percentagem os dados referentes à tabela 01.

Tabela 02: Direcionamento dos custos de folha às tarefas

Tarefas	Funcionários		
	Farmacêutico gerente	Farmacêutico co-responsável	Auxiliar de gestão
3.1 Atendimento	6,25%	37,50%	10,00%
3.2 Triagem	6,25%	43,75%	12,50%
3.3 Baixa parcial	0,00%	0,00%	5,00%
3.4 Dados	0,00%	0,00%	10,00%
3.5 Recebimento	0,00%	0,00%	30,00%
3.6 Cupom	0,00%	0,00%	5,00%
3.7 Baixa	0,00%	0,00%	5,00%
3.8 Entrega	0,00%	12,50%	20,00%
13.1 Pedido	6,25%	0,00%	0,00%
13.2 Controle Medicamentos	18,75%	0,00%	0,00%
13.3 Controle Documentos	56,25%	0,00%	0,00%
13.4 Controle Pessoal	6,25%	6,25%	0,00%
23.1 Limpeza	0,00%	0,00%	2,50%
23.2 Manutenção	0,00%	0,00%	0,00%
Total	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa

O atendimento e a triagem são as tarefas que possuem maior cobertura dos funcionários da farmácia. Os três tipos de funcionários assistem aos clientes no que diz respeito a estas tarefas. Já as tarefas de pedido, controle medicamentos, e controle de documentos são exclusivas do farmacêutico gerente, porque requerem conhecimento mais específico na área farmacêutica.

As prioridades do farmacêutico co-responsável estão no atendimento aos clientes e triagem das receitas médicas. Tarefas estas que segundo CRF devem sempre ser executadas sob a supervisão de um profissional de farmácia devidamente habilitado.

Para a composição da tabela 03 os valores foram calculados com referência na folha de pagamento do mês de agosto de 2007 aplicando-se à taxa percentual encontrada na tabela 02.

Tabela 03: Atribuição dos custos de folha às tarefas

Tarefas	Funcionários			Total	
	Farmacêutico gerente	Farmacêutico co-responsável	Auxiliar de gestão		
3.1	Atendimento	121,41	569,76	388,05	1.079,21
3.2	Triagem	121,41	664,72	485,06	1.271,18
3.3	Baixa parcial	0,00	0,00	194,02	194,02
3.4	Dados	0,00	0,00	388,05	388,05
3.5	Recebimento	0,00	0,00	1.164,14	1.164,14
3.6	Cupom	0,00	0,00	194,02	194,02
3.7	Baixa	0,00	0,00	194,02	194,02
3.8	Entrega	0,00	189,92	776,09	966,01
13.1	Pedido	121,41	0,00	0,00	121,41
13.2	Controle Medicamentos	364,22	0,00	0,00	364,22
13.3	Controle Documentos	1.092,66	0,00	0,00	1.092,66
13.4	Controle Pessoal	121,41	94,96	0,00	216,37
23.1	Limpeza	0,00	0,00	97,01	97,01
23.2	Manutenção	0,00	0,00	0,00	0,00
	Total	1.942,50	1.519,36	3.880,45	7.342,31

Fonte: Dados da Pesquisa

3.11 ATRIBUIÇÃO DAS DESPESAS EXTRAFOLHA ÀS TAREFAS

Os direcionadores de custos foram escolhidos de acordo com o que cada atividade consome de recursos. A alocação das despesas extrafolha se deu da seguinte maneira:

1º) Depreciação: para a depreciação utilizou-se o cálculo de método linear, tendo como direcionador o tempo de vida do bem. Para efeito de estabelecimento do prazo médio de duração dos bens patrimoniais foi utilizada a composição grupalizada contida na norma de execução 06/93 publicada no Diário Oficial da União em 30 de dezembro de 1993. As taxas utilizadas foram as seguintes: 10% para aparelhos e utensílios domésticos – geladeira e

purificador de água, 10% para máquinas e equipamentos gráficos – impressora e impressora de cupom fiscal, 20% para equipamentos para áudio, vídeo e foto – televisor e aparelho de DVD, 20% para equipamentos de processamento de dados – computador, 10% para mobiliários em geral. O quadro 09 mostra o valor anual de depreciação dos móveis e utensílios.

Quantidade	Móveis/utensílios	Taxa de depreciação	Depreciação em R\$
7	Computador	20	602,70
1	Impressora	10	39,90
1	Impressora de cupom fiscal	10	74,10
1	Controlador de senha	10	62,00
12	Cadeiras de rodízio	10	266,40
12	Cadeiras fixas	10	140,40
5	Cadeira 3 lugares	10	160,00
21	Estantes de ferro	10	186,90
3	Guichê com mesa	10	390,00
2	Mesas de escritório	10	72,00
1	Geladeira	10	89,00
1	Purificador de água	10	29,90
1	Cofre	10	52,00
8	Armários	10	223,20
1	Televisor 20"	20	24,95
1	Dvd	20	10,00
1	Fac-símile	10	45,80
Total			2.469,25

Quadro 09 – Taxa de depreciação
Fonte: Dados da Pesquisa

Foram verificados quais móveis e utensílios são utilizados para o desenvolvimento de cada tarefa. Após isto, questionou-se se havia móveis e utensílios que eram usados em mais de uma tarefa. Constatou-se que sim. Então, antes de usar as taxas de depreciação, necessitou-se fazer um direcionamento dos móveis e utensílios pelo critério de horas de trabalho. Assim, um mesmo móvel usado em mais de uma tarefa pode ser fracionado a cada uma delas. Por exemplo, o computador do guichê 01 utilizado pelo assistente de gestão X, é usado para realizar as tarefas 3.1 atendimento, 3.2 triagem, 3.3 baixa parcial e 3.4 dados. Para estas quatro tarefas o assistente desprende 92 horas para a tarefa 3.1, 115 horas para a tarefa 3.2, 46 horas para a tarefa 3.3 e 92 horas para a tarefa 3.4. Totalizando 345 horas (conforme tabela01). Atribuindo equivalência de 100% às 345 horas, pode-se concluir que as tarefas correspondem respectivamente a 27%, 33%, 13% 27% do valor da depreciação.

Após todos os cálculos de direcionamento para os móveis e utensílios usados em mais de uma tarefa chegou-se aos valores que podem ser verificados na tabela 04.

Tabela 04: Depreciação por tarefas

Tarefa	Depreciação em R\$	Depreciação em %
3.1 Atendimento	600,25	24,31%
3.2 Triagem	285,23	11,55%
3.3 Baixa parcial	60,38	2,45%
3.4 Dados	124,23	5,03%
3.5 Recebimento	351,89	14,25%
3.6 Cupom	132,75	5,38%
3.7 Baixa	58,65	2,38%
3.8 Entrega	360,65	14,61%
13.1 Pedido	26,08	1,06%
13.2 Contr. Materiais	207,28	8,39%
13.3 Contr. Documentos	224,30	9,08%
13.4 Contr. Pessoal	29,91	1,21%
23.1 Limpeza	7,66	0,31%
23.2 Manutenção	0,00	0,00%
Totais	2.469,25	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

2º) Material de expediente: considerou-se como relevante a quantidade de papel A4 e cartucho de impressora utilizado nas tarefas. Verificou-se que as tarefas que utilizam estes materiais são as tarefas 3.6 cupom, 13.1 pedido, 13.2 controle medicamento, 13.3 controle documento e 13.4 controle pessoal. Utilizou-se como direcionador o número de horas trabalhadas em cada tarefa (tabela 01). O total de horas trabalhadas foi de 218,5h e para cada tarefa respectivamente: 46h (21,05%), 11,5h (5,26%), 34,5h (15,79%), 103,5h (47,37%) e 23h (10,35%).

3º) Material de Limpeza: Todo material de limpeza consumido pela farmácia é utilizado exclusivamente na tarefa de limpeza do espaço físico. Com isto pode-se dizer que os custos de material de limpeza são 100% disponibilizados à tarefa 23.1 limpeza de espaço físico.

4º) Locação de mão-de-obra: Para serviço de locação de mão-de-obra é contratado pessoal terceirizado. Através de entrevista verbal no Fundo Municipal de Saúde (local onde contrata os serviços de terceiros) constatou-se que, em média, se paga dez reais (R\$ 10,00) por hora trabalhada e cada manutenção efetuada na farmácia é de aproximadamente 3 horas.

5º) Energia elétrica: Utilizou-se como direcionador o número de horas trabalhadas em cada tarefa (tabela 01).

6º) Telefone: Após verificar quais tarefas necessitavam da utilização desta despesa fez-se o direcionamento dos custos utilizando às horas trabalhadas por tarefa (tabela 01). Para uma melhor alocação destes custos poderia se utilizar como direcionador o número de ligações realizadas ou a duração destas ligações. Por falta destes dados não se pode alocar estes custos desta maneira.

7º) Aluguel da sala: utilizou-se a área ocupada pelos móveis, utensílios e pessoas. Para as tarefas que ocupam a mesma área foi utilizado também como direcionador o número de horas trabalhadas (tabela 01) do mesmo modo como se usou para a depreciação. As áreas de uso comum, como banheiros, por exemplo, foram atribuídas a todas as tarefas, utilizando-se o número de horas trabalhadas em cada uma como direcionador. A tabela 05 demonstra a área relativa a cada tarefa da farmácia.

Tabela 05: Tarefas e área utilizada

Tarefas	Área utilizada em m2	Área utilizada em %
3.1 Atendimento	33,93569	33,81%
3.2 Triagem	7,12605	7,10%
3.3 Baixa parcial	1,20689	1,20%
3.4 Dados	2,41378	2,40%
3.5 Recebimento	7,88239	7,85%
3.6 Cupom	1,31373	1,31%
3.7 Baixa	1,31373	1,31%
3.8 Entrega	10,14179	10,10%
13.1 Pedido	0,55218	0,55%
13.2 Controle Medicamentos	13,89655	13,85%
13.3 Controle Documentos	4,99365	4,98%
13.4 Controle Pessoal	1,10437	1,10%
23.1 Limpeza	14,48918	14,44%
23.2 Manutenção	0,00000	0,00%
Total	100,37000	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa

8º) Taxa do Conselho Regional de Farmácia: os conselhos de farmacêuticos são autarquias públicas federais. Toda a atividade profissional exercida por farmacêuticos no Brasil está sob a jurisdição do Conselho Federal de Farmácia. Em todo o Brasil existem 24 Conselhos Regionais de Farmácia. O Conselho Regional de Farmácia de Santa Catarina foi

criado e instalado em 1961. A missão do CRF/SC é "valorizar o farmacêutico como profissional da saúde, a ética, a assistência farmacêutica e promover a proteção dos usuários de serviços e produtos da atividade farmacêutica". Os Conselhos Regionais fiscalizam os farmacêuticos em todos os seus âmbitos de atuação. A presença nos estabelecimentos é obrigatória, conforme indicado na lei 3.820/60.

A taxa do CRF paga pela farmácia foi direcionada através do subtotal dos valores dos demais custos extrafolha. Somando todos os custos extrafolha referentes a cada uma das tarefas é possível encontrar um subtotal (tabela 08). Em relação a este subtotal calculou-se a percentagem que estes custos representam a cada uma das tarefas, e o valor referente à taxa do CRF foi distribuído às tarefas conforme a percentagem encontrada (tabela 09).

A tabela 06 mostra o direcionamento dos custos extrafolha.

Tabela 06: Direcionamento dos custos extrafolha às tarefas

Tarefas		Custos extrafolha						
		Depreciação	Material de expediente	Material de limpeza	Locação de mão-de-obra	Energia Elétrica	Telefone	Aluguel
3.1	Atendimento	24,31%	0,00%	0,00%	0,00%	13,39%	0,00%	33,81%
3.2	Triagem	11,55%	0,00%	0,00%	0,00%	16,07%	0,00%	7,10%
3.3	Baixa parcial	2,45%	0,00%	0,00%	0,00%	3,57%	0,00%	1,20%
3.4	Dados	5,03%	0,00%	0,00%	0,00%	7,14%	0,00%	2,40%
3.5	Recebimento	14,25%	0,00%	0,00%	0,00%	21,43%	0,00%	7,85%
3.6	Cupom	5,38%	21,05%	0,00%	0,00%	3,57%	0,00%	1,31%
3.7	Baixa	2,38%	0,00%	0,00%	0,00%	3,57%	0,00%	1,31%
3.8	Entrega	14,61%	0,00%	0,00%	0,00%	16,07%	0,00%	10,10%
13.1	Pedido	1,06%	5,26%	0,00%	0,00%	0,89%	6,67%	0,55%
13.2	Controle Medicamento	8,39%	15,79%	0,00%	0,00%	2,68%	20,00%	13,85%
13.3	Controle Documento	9,08%	47,37%	0,00%	0,00%	8,04%	60,00%	4,98%
13.4	Controle Pessoal	1,21%	10,53%	0,00%	0,00%	1,79%	13,33%	1,10%
23.1	Limpeza	0,31%	0,00%	100,00%	0,00%	1,79%	0,00%	14,44%
23.2	Manutenção	0,00%	0,00%	0,00%	100,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Total		100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Dados da Pesquisa

A tabela 06 mostra que determinadas tarefas não recebem responsabilidade por determinados custos. Isto se deve a entrevista e observação realizada no local. Com elas foi possível verificar onde são usados os elementos que compõe os custos da farmácia. Por exemplo, o material de expediente. Usou-se como relevante o cartucho de impressora e papel. Verificou-se então, que as tarefas que consumiam este custo eram apenas as seguintes: 3.6

cupom, 13.1 pedido, 13.2 controle medicamentos, 13.3 controle documentos e 13.4 controle pessoal. Já para a depreciação apurou-se que todas as tarefas utilizam os móveis ou utensílios como mesas, cadeiras e computadores.

Para a tarefa 23.3 constatou-se que não recebe nenhum custo envolvido nas atividades da farmácia. Esta tarefa é esporádica, sendo que eventualmente é realizada quando são necessários reparos.

A partir dos percentuais encontrados podem-se atribuir os valores totais para cada uma das tarefas. A tabela 07 demonstra estes valores.

Tabela 07: Atribuição parcial dos custos extrafolha às tarefas

Tarefas		Custos extrafolha							Subtotal
		Depreciação	Material de expediente	Material de limpeza	Locação de mão-de-obra	Energia Elétrica	Telefone	Aluguel	
3.1	Atendimento	600,25	0,00	0,00	0,00	31,14	0,00	743,83	1.375,21
3.2	Triagem	285,23	0,00	0,00	0,00	37,36	0,00	156,20	478,79
3.3	Baixa parcial	60,38	0,00	0,00	0,00	8,30	0,00	26,45	95,14
3.4	Dados	124,23	0,00	0,00	0,00	16,61	0,00	52,91	193,74
3.5	Recebimento	351,89	0,00	0,00	0,00	49,82	0,00	172,77	574,48
3.6	Cupom	132,75	31,58	0,00	0,00	8,30	0,00	28,80	201,43
3.7	Baixa	58,65	0,00	0,00	0,00	8,30	0,00	28,80	95,75
3.8	Entrega	360,65	0,00	0,00	0,00	37,36	0,00	222,30	620,31
13.1	Pedido	26,08	7,89	0,00	0,00	2,08	17,40	12,10	65,55
13.2	Contole Medicamentos	207,28	23,68	0,00	0,00	6,23	52,21	304,60	594,00
13.3	Controle Documentos	224,30	71,05	0,00	0,00	18,68	156,64	109,46	580,13
13.4	Controle Pessoal	29,91	15,79	0,00	0,00	4,15	34,81	24,21	108,86
23.1	Limpeza	7,66	0,00	50,00	0,00	4,15	0,00	317,59	379,40
23.2	Manutenção	0,00	0,00	0,00	30,00	0,00	0,00	0,00	30,00
Total		2.469,25	150,00	50,00	30,00	232,48	261,07	2.200,00	5.392,80

Fonte: Dados da Pesquisa

Assim, com todos os custos direcionados é possível verificar quanto custa cada tarefa que compõe a atividade da Farmácia Popular do Brasil. A tabela 08 mostra o subtotal dos custos extrafolha, o direcionamento para os custos com a taxa do Conselho Regional de Farmácia, bem como o custo total.

Tabela 08: Atribuição final dos custos extrafolha às tarefas

Tarefas	Custos extrafolha			
	Subtotal	Subtotal em %	taxa do CRF	Total
3.1 Atendimento	1.375,21	25,50%	10,41	1.385,63
3.2 Triagem	478,79	8,88%	3,63	482,41
3.3 Baixa parcial	95,14	1,76%	0,72	95,86
3.4 Dados	193,74	3,59%	1,47	195,21
3.5 Recebimento	574,48	10,65%	4,35	578,83
3.6 Cupom	201,43	3,74%	1,53	202,95
3.7 Baixa	95,75	1,78%	0,73	96,47
3.8 Entrega	620,31	11,50%	4,70	625,01
13.1 Pedido	65,55	1,22%	0,50	66,05
13.2 Controle Medicamentos	594,00	11,01%	4,50	598,50
13.3 Controle Documentos	580,13	10,76%	4,39	584,53
13.4 Controle Pessoal	108,86	2,02%	0,82	109,69
23.1 Limpeza	379,40	7,04%	2,87	382,27
23.2 Manutenção	30,00	0,56%	0,23	30,23
Total	5.392,80	100,00%	40,84	5.433,64

Fonte: Dados da Pesquisa

3.12 TOTALIZAÇÃO DOS CUSTOS POR TAREFAS

Com os valores relativos às despesas de pessoal e despesas extrafolha já distribuídos por tarefa, pode-se encontrar os valores totais referente a cada tarefa desempenhada dentro das atividades da farmácia. E com estes valores é possível visualizar o custo total despendido para a realização do projeto no Município de São José.

Observa-se que os custos de folha representam 57% dos custos totais, sendo que os custos extrafolha representam 43%. Com isto é possível ver que tanto os custos de folha como os extrafolha são representativos para o desenvolvimento das tarefas referentes às atividades desempenhadas na Farmácia Popular do Brasil.

A tabela 09 a seguir apresenta os dados referentes a totalização dos custos.

Tabela 09: Totalização dos custos de folha e extrafolha das tarefas

Tarefas		Custos de folha (R\$)	Custos extrafolha (R\$)	Custos totais (R\$)
3.1	Atendimento	1.079,21	1.385,63	2.464,84
3.2	Triagem	1.271,18	482,41	1.753,60
3.3	Baixa parcial	194,02	95,86	289,88
3.4	Dados	388,05	195,21	583,25
3.5	Recebimento	1.164,14	578,83	1.742,97
3.6	Cupom	194,02	202,95	396,97
3.7	Baixa	194,02	96,47	290,49
3.8	Entrega	966,01	625,01	1.591,02
13.1	Pedido	121,41	66,05	187,46
13.2	Controle Medicamentos	364,22	598,50	962,72
13.3	Controle Documentos	1.092,66	584,53	1.677,18
13.4	Controle Pessoal	216,37	109,69	326,05
23.1	Limpeza	97,01	382,27	479,28
23.2	Manutenção	0,00	30,23	30,23
Total		7.342,31	5.433,64	12.775,95

Fonte: Dados da Pesquisa

3.13 DEFINIÇÃO DA UNIDADE DE MENSURAÇÃO E QUANTIFICAÇÃO DAS TAREFAS

A tabela 10 a seguir demonstra a unidade de medida que pode ser utilizada para compor cada uma das tarefas. Para isto foram estabelecidas unidades de mensuração para cada uma das tarefas e através de entrevista com o farmacêutico levantaram-se os volumes físicos de saída.

Os critérios adotados para a escolha da unidade de medida foram os seguintes:

Atendimento: usou-se o número de clientes, pois o atendimento é realizado individualmente a cada cliente.

Triagem: nesta tarefa são analisadas as receitas médicas. Não foi utilizado o número de clientes como unidade de mensuração, já que muitas vezes estes chegam à farmácia com mais de uma receita médica em mãos.

Baixa parcial: é necessária uma baixa para cada medicamento vendido, por isto usou-se o número de medicamentos.

Dados: a cada cliente atendido são consultados dados cadastrais. Por isto usou-se o número de clientes atendidos como unidade de mensuração.

Recebimento: todos os medicamentos adquiridos por um mesmo cliente são pagos em uma única vez no guichê de caixa. Por isto usou-se como unidade o número de clientes.

Cupom: para cada cliente é entregue um cupom fiscal, indiferente à quantidade de medicamentos que é adquirida.

Baixa: conforme a baixa parcial, cada medicamento vendido necessita de uma baixa no sistema da farmácia.

Entrega: todos os medicamentos adquiridos por um cliente são entregues em uma única vez no balcão de entrega. Por isto usou-se como unidade de mensuração o número de clientes.

	Tarefas	Unidade de mensuração	Volume físico de saída
3.1	Atendimento	clientes	2.760,0
3.2	Triagem	receitas médicas	4.370,0
3.3	Baixa parcial	medicamentos	14.950,0
3.4	Dados	clientes	2.760,0
3.5	Recebimento	clientes	2.760,0
3.6	Cupom	clientes	2.760,0
3.7	Baixa	medicamentos	14.950,0
3.8	Entrega	clientes	2.760,0
13.1	Pedido	hora/pedido	11,5
13.2	Controle Medicamentos	hora/controle	34,5
13.3	Controle Documentos	hora/controle	103,5
13.4	Controle Pessoal	hora/controle	23,0
23.1	Limpeza	limpeza	14,0
23.2	Manutenção	manutenção	1,0

Quadro 10 – Unidade de mensuração e quantificação das tarefas
Fonte: Dados da Pesquisa

Adotou-se por hora as unidades de mensuração para as tarefas 13.1 pedido, 13.2 controle medicamentos, 13.3 controle documentos e 13.4 controle pessoal, devido suas peculiaridades.

Pedido: os pedidos de material de expediente são feitos conforme necessidade da farmácia.

Controle medicamentos: os medicamentos são controlados diariamente. Tanto em relação ao estoque, para a realização de novos pedidos, data de validade e conferência (para

que se exclua qualquer possibilidade de medicamentos de qualidade inferior ao estabelecido), como também em relação à saída de medicamentos controlados (tarja preta).

Controle documentos: diariamente são encaminhadas à Fiocruz documentações referentes ao estoque e controle de caixa.

Controle pessoal: a entrada e saída dos funcionários são controladas sob a supervisão de um farmacêutico.

Limpeza: A tarefa de limpeza é realizada periodicamente nas instalações da farmácia, por isto optou-se por mensurar cada vez que a limpeza é realizada.

Manutenção: é realizada esporadicamente, não se sabe quando será realizada uma próxima manutenção. Em média, ocorre um pedido de manutenção ao mês.

3.14 CÁLCULOS DOS CUSTOS UNITÁRIOS POR TAREFA

Com as informações obtidas através da tabela 09 e também do quadro 10 pode-se mensurar o custo unitário de cada tarefa. O custo unitário é calculado fazendo a divisão entre o custo total da tarefa e seu volume físico de saída correspondente. A tabela 10 a seguir mostra o custo unitário de cada tarefa.

Tabela 10: Custos unitários por tarefa

	Tarefas	Custos totais das tarefas (R\$)	volume físico de saída realizado	Unidade de mensuração	Custo unitário (R\$)
3.1	Atendimento	2.464,84	2.760,0	clientes	0,89
3.2	Receita	1.753,60	4.370,0	receitas médicas	0,40
3.3	Baixa parcial	289,88	14.950,0	medicamentos	0,02
3.4	Dados	583,25	2.760,0	clientes	0,21
3.5	Recebimento	1.742,97	2.760,0	clientes	0,63
3.6	Cupom	396,97	2.760,0	clientes	0,14
3.7	Baixa	290,49	14.950,0	medicamentos	0,02
3.8	Entrega	1.591,02	2.760,0	clientes	0,58
13.1	Pedido	187,46	11,5	hora/pedido	16,30
13.2	Controle Medicamentos	962,72	34,5	hora/controle	27,90
13.3	Controle Documentos	1.677,18	103,5	hora/controle	16,20
13.4	Controle Pessoal	326,05	23,0	hora/controle	14,18
23.1	Limpeza	479,28	14,0	limpeza	34,23
23.2	Manutenção	30,23	1,0	manutenção	30,23

Fonte: Dados da Pesquisa

Após calcular os custos unitários foi possível visualizar que as tarefas 23.1 limpeza e 23.2 manutenção apresentam os maiores custos unitários. Mas, em contraponto a isto, são tarefas com custos totais sem muita expressão em relação às demais. Pode-se presumir que esta disparidade se deve ao fato de apresentarem um baixo volume físico de saída. Apresentam baixo custo total, mas como são executadas poucas vezes, o valor dos custos unitários fica elevado em relação aos demais.

As tarefas 3.1 atendimento, 3.2 triagem, 3.5 recebimento e 3.8 entrega, possuem baixos valores de custos unitários, mesmo apresentando altos valores de custos totais. Pode-se atribuir isto ao fato de todas estas tarefas apresentarem um alto volume físico de saída.

Já as tarefas 3.3 baixa parcial, 3.4 dados, 3.6 cupom e 3.7 baixa, apresentam baixo custo total e volume da saída elevado, o que garante a elas os menores custos unitários.

Pode-se dizer que as tarefas relacionadas às atividades de atendimento (código 3) apresentam baixos custos unitários e as tarefas vinculadas as atividades de administração e serviços de apoio (códigos 13 e 23 respectivamente) são as que possuem os maiores custos unitários.

Verificando as tarefas desempenhadas pode-se fazer uma distinção entre tarefas-fim e tarefas-meio. A figura 03 apresenta em percentagem a distinção entre as tarefas executadas na realização das atividades da Farmácia Popular.

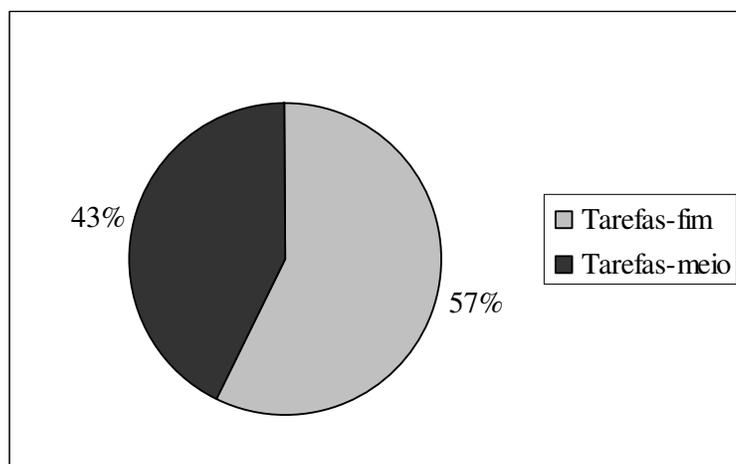


Figura 03: Distinção entre as tarefas

Fonte: Dados da pesquisa.

As tarefas-fim são aquelas que servem ao propósito final da farmácia. Foram classificadas como tarefas-fim àquelas ligadas a atividade de atendimento: 3.1 atendimento, 3.2 receita, 3.3 baixa parcial, 3.4 dados, 3.5 recebimento, 3.6 cupom, 3.7 baixa e 3.8 entrega.

As tarefas-meio estão ligadas à administração e aos serviços de apoio. Algumas são fundamentais ao funcionamento da farmácia como as tarefas 13.2 controle de medicamentos, 13.3 controle de documentos. Outras, como a 23.1 limpeza e 23.2 manutenção poderiam ter seus custos reduzidos, pois praticamente não interferem na realização das atividades da farmácia.

3.15 CONSIDERAÇÕES AO ESTUDO DE CASO

Conhecer o custo unitário é parte importante na análise para a implantação de um sistema de custos. O custo unitário relaciona um custo total e sua unidade de mensuração. Com estas medidas é possível verificar se um aumento nos custos totais está aumentando os custos unitários ou se há um aumento também no volume físico de saída. Um exemplo hipotético seria: os custos totais da tarefa 3.6 cupom, aumentar de R\$ 396,97 para R\$ 476,36. A uma primeira vista poderia se pensar que os custos totais para esta tarefa aumentaram, então, o custo unitário também aumentou. Mas se forem avaliados todos os fatores ligados a esta atividade poderia verificar-se que houve um aumento no número de clientes atendidos de 2.760 para 3.312, o que faria o custo unitário continuar R\$ 0,14 centavos. O aumento no custo total pode ter sido devido a um aumento na quantidade de bobina para a impressão de cupons fiscais, já que havendo um aumento no número de clientes atendidos, aumenta-se também o número de cupons fiscais emitidos.

Instituir padrões pode ser uma boa opção para um gerenciamento em um sistema de custos. Com um padrão estabelecido podem-se fazer comparações entre diferentes unidades de um mesmo município ou entre municípios diferentes. E então investigar porque uma mesma tarefa assume valores distintos em unidades diferentes. Ainda podem-se comparar tarefas semelhantes de unidades diferentes como, por exemplo, a farmácia popular com um posto de saúde, no que diz respeito a triagem de receitas médicas, já que as duas unidades, mesmo distintas, realizam esta mesma tarefa. Os custos totais podem ser diferentes, mas, tratando-se de uma mesma tarefa, os custos unitários podem ser comparados. Ao compará-los, e havendo disparidades, os gestores podem investigar as causas de os custos estarem mais elevados em uma unidade. Impor metas a serem alcançadas pode ser uma forma de se atingir o padrão ideal estabelecido.

Sugeriu-se à gerência da farmácia adotar o sistema proposto. A continuidade deste sistema de custos pelos próximos períodos possibilitará o acompanhamento da evolução dos

custos envolvidos ao longo do tempo. Acompanhando estes custos permite constatar a eficiência e economicidade dos recursos consumidos, bem como a investigação de fatores que estão influenciando para o aumento ou diminuição dos custos. Com isto será possível estabelecer padrões e até mesmo definir metas a serem obtidas.

Recomendou-se entrar em contato com outras unidades de farmácia popular para verificar a existência de sistema de custos em alguma delas. Isto possibilitaria estabelecer comparações e troca de experiências para minimizar custos.

Contudo, os custos não devem ser os únicos quesitos a serem medidos, já que está se tratando de um serviço público e de consideração essencial: saúde. Alguns itens podem ser avaliados para indicar a qualidade nos serviços prestados, como: a satisfação dos clientes, a demanda (procura) pelos serviços da farmácia, a qualidade e a gama de medicamentos oferecidos.

Sugeriu-se também a aplicação de questionários de avaliação dos serviços prestados. Poderiam ser elaboradas questões que permitissem respostas como ótimo, bom, regular, ruim e péssimo. Este questionário poderia ser distribuído no momento do atendimento. Ao respondê-lo, o cliente o depositaria em uma urna específica. Esta prática possibilitaria uma maximização na qualidade dos serviços.

Não é vantajoso oferecer à população serviços de altíssima qualidade com custos elevadíssimos, isto acarretaria, de alguma forma, em maiores desembolsos aos contribuintes. Oferecer péssimos serviços só porque possuem baixo custo também não é uma solução aos problemas. Deve-se sempre buscar um equilíbrio no que se diz respeito aos custos e a qualidade dos serviços, para que haja uma moderação nos valores dos custos e na qualidade dos serviços. O primordial é que estes valores sejam palpáveis à realidade do município e de seus munícipes.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O estudo realizado teve por objetivo a simulação de implementação de um sistema de custeio baseado em atividades na Farmácia Popular do Brasil. Para isto fez-se necessário discorrer sobre assuntos acerca deste tema na fundamentação teórica, abordando assuntos sobre a contabilidade de custos, o Método de Custeio Baseado em Atividades – ABC e a aplicação da contabilidade de custos no setor público.

A pergunta de pesquisa: “é possível simular a implantação de um sistema de custos na Farmácia Popular do Brasil do Município de São José utilizando o método de custeio ABC?” Foi gradativamente respondida ao decorrer do capítulo 03, descrição e análise do estudo de caso, onde, para respondê-la, foram desenvolvidas diversas tabelas com as análises dos dados da pesquisa.

Quanto aos objetivos específicos assegura-se:

Objetivo específico 01 – Apresentar os aspectos gerais do programa Farmácia Popular do Brasil – foi alcançado no capítulo três (03) no subitem 3.1 onde foram abordados aspectos gerais do programa Farmácia Popular do Brasil.

Objetivo específico 02 – Explicar a estruturação e documentação da instalação da Farmácia Popular do Brasil no Município de São José – o capítulo três (03) nos subitens 3.2 e 3.3 mostrou o desenvolvimento de todas as etapas necessárias para a instalação do programa.

Objetivo específico 03 - Apresentar conceitos do Método de Custeio Baseado em Atividades – ABC – foi abordado no capítulo dois (02) subitem 2.2 onde são descritos conceitos básicos referentes ao método de custeio ABC.

Objetivo específico 04 - Identificar, classificar e simular a alocação dos custos, utilizando o método de custeio ABC, da Farmácia, partindo-se da hipótese de existência sistemática de dados e controle – a partir do subitem 3.5 foi descrita a delimitação da atividade a ser medida, foram identificados os custos (despesas) envolvidos, encontradas as tarefas executadas na atividade, caracterizadas as despesas com pessoal e também as despesas extrafolha, logo após foram atribuídas as despesas com pessoal e as extrafolha às tarefas. Após a atribuição de todos os custos às tarefas foram totalizados os custos por tarefas, posteriormente foram definidas as unidades de mensuração e quantificação das tarefas, e ao fim foram calculados os custos unitários por tarefa.

Pelo desenvolvimento dos objetivos conclui-se que é possível implantar um sistema de custos na Farmácia Popular do Brasil, visto que o objetivo geral e também os específicos desta pesquisa foram atingidos.

Recomenda-se para trabalhos futuros aplicar sistemas de custos ABC em outras unidades da Farmácia Popular (Florianópolis, Palhoça) para que se possa fazer um estudo comparativo e verificar semelhanças, diferenças e possíveis distorções dos valores de custos totais e unitários referentes às mesmas tarefas desenvolvidas, usando iguais unidades de mensuração.

REFERÊNCIAS

BONI, Valdete; QUARESMA, Sílvia Jurema. Aprendendo a entrevistar: como fazer entrevistas em Ciências Sociais. **Revista Eletrônica dos Pós Graduados em Sociologia Política da UFSC**. Florianópolis, vol. 02, n° 01, jan-jul/2005, p. 68-80. Disponível em: <http://www.emtese.ufsc.br/>

BORNIA, Antonio Cesar. **Análise Gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações adotadas pelas Ementas Constitucionais n° 1/92 a 52/2006 e pelas Ementas Constitucionais de Revisão n° 01 a 06/94. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2006. 448p.

BRASIL. **Lei n° 8.080**, 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes, e dá outras providências. Disponível em: http://www.cff.org.br/Legisla%C3%A7%C3%A3o/Leis/lei_8080_90.html

BRASIL. **Lei n° 8.666**, 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L8666cons.htm>

BRASIL. **Lei n° 10.858**, 13 de abril de 2004. Autoriza a Fundação Oswaldo Cruz - Fiocruz a disponibilizar medicamentos, mediante ressarcimento, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.858.htm

BRASIL. **Lei Complementar n° 101**, 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm >

BRASIL. **Decreto n° 5.090**, 20 de maio de 2004. Regulamenta a Lei no 10.858, de 13 de abril de 2004, e institui o programa "Farmácia Popular do Brasil", e dá outras providências. Disponível em: <http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=238691>

BRASIL. Ministério da Saúde. Fundação Oswaldo Cruz. **Programa Farmácia Popular do Brasil: Manual básico**, Brasília: Editora do Ministério da Saúde, 2005. Disponível em http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/05_0568_M.pdf

BRASIL. Ministério da Saúde. **Saúde, Brasil: A Farmácia Popular do Brasil**. Brasília, n° 97, jun 2004.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por Atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1996.

CHING, Hong Yuh. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC)**. São Paulo: Atlas, 2001.

CRUZ, Flávio da, PLATT, Orion Augusto. **Contabilidade de custos para entidades estatais: metodologia e casos simulados**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

CRUZ, Flávio da, PLATT, Orion Augusto. **A análise de custos no setor público**. **Jornal Gazeta Mercantil**. São Paulo, dez. 2001. Disponível em: <http://www.nicb.ufsc.br>. Acesso em: 16 jun. 2007.

CRUZ, Flávio da; SILVA, Vicente Paulo da. **Gestão, controle e avaliação na administração pública**. PGA do departamento de ciências contábeis e atuariais da Unb, 2001.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antonio Carlos. Como **elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos - Contabilidade e Controle**. São Paulo : Pioneira-Thomson Learning, 2001

INÁCIO FILHO, Geraldo. **A monografia nos cursos de graduação**. 2. ed. Uberlândia: EDUFU, 1994.

IUDICIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações : (aplicavel tambem as demais sociedades)**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, F.A; CABRAL, K. R; FIGUEIREDO, L.F. **Aspectos da mensuração do custo na administração pública: Um estudo no âmbito do governo do estado da Bahia**. Salvador, 2002. 38p.

MACHADO, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei 4320 comentada e a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 31 Ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços**. São Paulo: Atlas, 1985.

VASCONCELOS, Luciana Formiga Rodolfo; SILVA, Romildo Araújo da. **O siafi como base de dados para apuração de custos na administração pública: Um Estudo Exploratório no Ministério Público do Distrito Federal e Territórios – MPDFT**. BRASÍLIA. Disponível em <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/342.pdf>> Acesso em: 05 de jun. de 2007.

PLATT, O. A; CRUZ, F; ENSSLIN, S. R; ENSSLIN, L. **Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública**. Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, v.18, n. 75-94, jan./mar. 2007.

ROCHA, Luiz Fernando C. da. **Elementos sobre a doutrina Científica do Neopatrimonialismo contábil**. Disponível em http://www.crcba.org.br/boletim/artigos/nocoes_sobre_o_neopatrimonialismo.pdf Acesso em 09 julho de 2007

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, J. A; PARRA FILHO, D. **Metodologia Científica**. São Paulo: Futura, 1999.

SCHMIDT, Paulo: **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, Lino Martins da. **Contribuição ao estudo para implantação de sistema de custos na Administração Pública**. Brasília : ESAF, 1997. 76 p.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. São Paulo: Atlas, 2005.

TRIVIÑOS, Augusto Nivaldo Silva. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**. São Paulo: Atlas, 1987.

APÊNDICE

Apêndice A – Questionário aplicado na entrevista semi-estruturada

Questão 01 – Descrever o roteiro das atividades da farmácia.

Questão 02 – Descrever as tarefas desenvolvidas por cada um dos funcionários.

Questão 03 – Identificar os funcionários que desenvolvem suas atividades na farmácia, bem como suas remunerações em folha.

Questão 04 – Identificar os elementos de custos da farmácia.

Questão 05 – Listar e quantificar os materiais e utensílios utilizados na farmácia.

Questão 06 – Quantos clientes são atendidos diariamente?

Questão 07 – Quantos medicamentos são vendidos diariamente?