

IMPORTÂNCIA E RELEVÂNCIA DA UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS EM PEQUENAS FARMÁCIAS DA GRANDE VITÓRIA – ES: uma análise comparativa com outras ferramentas contábeis pela matriz de Slack

Gabriel Schiavon Mendonça¹
Dr. Miguel Carlos Ramos Dumer²

RESUMO

As Micro e Pequenas Empresas (MPES) têm papel fundamental na economia brasileira. Elas são responsáveis por gerar emprego e renda nos grandes centros e também no interior do país. Neste segmento de empresas encontram-se a maior parte das empresas comerciais de varejo que ofertam medicamento prontos, popularmente, e também doravante, denominadas de farmácias. Um dos principais problemas de gestão de MPES no Brasil é o pouco conhecimento e controle de informações relacionadas a custos, inclusive sendo considerado um importante motivo para mortalidade dessas organizações. Diante disso, o objetivo do presente trabalho foi verificar junto a gestores de pequenas farmácias da Grande Vitória – ES qual conhecimento efetivo e a relevância atribuída para as informações de custos frente outras informações contábeis na gestão da empresa. Para isso foi aplicado um questionário de questões de múltipla escolha que visavam mensurar, via escala de Likert, junto aos gestores dessas empresas qual conhecimento efetivo e relevância atribuída para as informações de custos frente outras informações contábeis na gestão da empresa. Posteriormente os dados foram examinados utilizando os conhecimentos da matriz de desempenho-importância de Slack. Os resultados indicam que a Contabilidade de Custos possui posição privilegiada frente aos outros três grupo de informações contábeis analisados (Fluxo de Caixa; Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício), porém, tanto a percepção de importância quanto a de utilização efetiva estão abaixo dos resultados encontrados em outros trabalhos.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Pequenas Farmácias. Matriz de Slack.

ABSTRACT

Micro and Small Enterprises (MPES) play a fundamental role in the Brazilian economy. They are responsible for generating employment and income in large centers and also in the interior of the country. In this segment of companies are found most of the commercial retail companies that offer ready-made medicines, popularly, and also from now on, called pharmacies. One of the main problems in managing MPES in Brazil is the lack of knowledge and control of information related to costs, including being considered an important reason for the mortality of these organizations.

¹ Graduando do Curso de Ciências Contábeis da UniSales. E-mail: gabriel-schiavon@hotmail.com

² Mestre em Ciências Contábeis, Doutor em Administração e professor da UniSales. E-mail: prof.migueldumer@gmail.com

Therefore, the objective of the present work is to verify with the managers of small pharmacies in Grande Vitória - ES what effective knowledge and the relevance attributed to cost information compared to other accounting information in the management of the company. For this, a questionnaire of multiple choice questions was applied, which aimed to measure, via a Likert scale, with the managers of these companies which effective knowledge and relevance attributed to the cost information compared to other accounting information in the management of the company. Subsequently, the data were examined using the knowledge of Slack's performance-importance matrix. The results indicate that Cost Accounting has a privileged position in relation to the other three groups of accounting information analyzed, however, both the perception of importance and the effective use are below the results found in other works.

Keywords: Cost Accounting. Small Pharmacies. Slack Matrix.

1 INTRODUÇÃO

É sabido que no Brasil, as MPES têm papel fundamental na economia, visto que são responsáveis por gerar parte significativa dos empregos e renda, tanto nos grandes centros e também no interior do país (DUMER, 2018). As MPES foram responsáveis em criar 76% dos novos postos de trabalho no primeiro quadrimestre de 2022, em empregos formais gerados no país (MÁXIMO, 2022).

Porém, os principais problemas enfrentados pelas MPES são a alta taxa de mortalidade e/ou baixos índices de lucratividade. Dentro os principais pontos para que isso ocorra destacam-se a incompetência dos gestores, falta de experiência, controle financeiro abaixo do necessário, falta de recursos para capital de giro, carência de planejamento e ausência de controle de estoque (CALLADO, CALLADO, HOLANDA, 2008), sendo que as informações de Custos fundamentais para tomadas de decisões dos gestores que garantam a sobrevivência desse tipo de empresa (BACIC et al, 2011; MELO; PRIETO, 2013).

Souza *et al.* (2014), Gonçalves e Leal (2015) e Dumer (2018) reforçam a indicação da necessidade de se examinar a efetiva relevância que gestores conferem às informações da Contabilidade de Custos. Por outro lado, Queiroz (2005) indica que informações contábeis oriundas do Balanço Patrimonial, da DRE e do Fluxo de Caixa são informações acesso não complexo, e também relevantes para as tomadas de decisões por gestores de MPES.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

O presente trabalho tem como problema de pesquisa o seguinte questionamento: Qual o nível de relevância atribuída e conhecimento efetivo de informações de custos,

frente outras informações contábeis, por gestores de pequenas farmácias da Grande Vitória - ES?

1.3 OBJETIVO GERAL

Para responder o problema de pesquisa apresentado anteriormente, assume-se como objetivo geral verificar junto aos gestores de pequenas farmácias da Grande Vitória – ES qual conhecimento efetivo e relevância atribuída para as informações de custos frente outras informações contábeis na gestão da empresa.

1.4 JUSTIFICATIVA

Callado, Callado e Holanda (2008) citam ser necessário que as MPES possam dispor de ferramentas de controle que auxiliem na tomada de decisão. Frente a isso a contabilidade de custos é essencial pois coleta e fornece informações úteis para uma tomada de decisão baseada em fatos. Se torna fundamental que o gestor compreenda cada vez mais diferentes conceitos para utilizar as ferramentas que auxiliem a prever e planejar de forma mais assertiva o futuro da organização.

Assim, essa pesquisa se justifica a fim de identificar a situação de conhecimento de informações contábeis, em especial de custos, em MPES desse importante setor da atividade econômica que são as farmácias. Visto que, para uma gestão eficiente é necessária uma compreensão da contabilidade de custos por parte dos gestores, tendo em vista que a partir das informações fornecidas pelos diversos relatórios contábeis é possível identificar custos, medir margem de contribuição e realizar uma formação de preços eficiente (SOUZA *et al.*, 2014).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

No Brasil as MPES foram definidas pela Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006 como “[...] a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406 [...]” desde que estejam devidamente registradas (BRASIL, 2006). Rodrigues (2020) define bem a importância da Lei Complementar, considerada também como a Lei Geral das micro e pequenas empresas no trecho destacado abaixo:

A Lei Geral trouxe a definição de micro e pequena empresa, simplificando o pagamento de impostos, diminuindo a burocracia para a abertura e fechamento dos empreendimentos, além de propiciar a facilitação ao acesso ao crédito e à inovação, estimular as exportações e incentivar a cooperação (RODRIGUES, 2020, p. 42).

Segundo a legislação as MPES se subdividem em dois grupos: microempresa e empresa de pequeno porte. Para ser considerada como ME, a empresa deve apresentar receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00 e no caso de EPP receita bruta anual superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (BRASIL, 2006).

As MPES têm papel fundamental na economia brasileira. Dados referente ao ano de 2021, divulgados pelo ministério da Economia, mostram que as pequenas empresas foram responsáveis por 70% do total das novas vagas de emprego geradas e representam quase 30% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro (BRASIL, 2021).

Só no primeiro quadrimestre de 2022, as MPES foram responsáveis em criar 76% dos novos postos de trabalho formal criados no país (MÁXIMO, 2022). Dumer (2018) reforça que as MPES têm papel fundamental na economia do país visto que são responsáveis por gerar emprego e renda nos grandes centros e também no interior do país.

2.2 FARMÁCIAS

Conforme Vieira e Santos (2020, p. 7), o setor farmacêutico, que já era muito importante para atividade econômica global, passou a ser considerado ainda mais relevante para a população em geral, devido a “à mais grave crise sanitária enfrentada pelo mundo desde o início do século XX, decorrente da pandemia da Covid-19”. Junta-se a isso “uma dimensão econômica também muito significativa, tanto porque esse setor tem elevada capacidade para gerar empregos e renda”.

As empresas de varejo farmacêuticas, denominadas popularmente como farmácias ou drogarias, são caracterizadas como praticantes do “comércio de produtos farmacêuticos, perfumaria e médico-odontológicos (VIEIRA; SANTOS, 2020, p. 11).

No Brasil a Lei Federal nº 13.021, que “dispõe sobre o exercício e a fiscalização das atividades farmacêuticas” (BRASIL, 2014) classifica as farmácias como:

Parágrafo único. As farmácias serão classificadas segundo sua natureza como:

I - **Farmácia sem manipulação ou drogaria:** estabelecimento de dispensação e comércio de drogas, medicamentos, insumos farmacêuticos e correlatos em suas embalagens originais;

II - **Farmácia com manipulação:** estabelecimento de manipulação de fórmulas magistrais e oficinais, de comércio de drogas, medicamentos, insumos farmacêuticos e correlatos, compreendendo o de dispensação e o de atendimento privativo de unidade hospitalar ou de qualquer outra equivalente de assistência médica. (BRASIL, 2014, grifo nosso).

Segundo dados do Conselho Federal de Farmácias, em 2020 existiam 89.879 farmácias e drogarias comerciais, 6.771 farmácias hospitalares e 10.841 farmácias públicas no país (CONSELHO FEDERAL DE FARMÁCIA, 2021). Vieira e Santos (2020, p. 18) destacam que “o número de estabelecimentos, assim como os dados sobre o faturamento das empresas, mostra a significância econômica e social do setor farmacêutico no país”.

Segundo Orlandi (2021) o Espírito Santo tem quatro vezes mais farmácias do que o recomendado pela Organização Mundial de Saúde. Em 2021 o estado tinha 2.105 farmácias, destas 886 localizadas na Grande Vitória, o que representa uma farmácia a cada dois mil habitantes. O autor, na mesma obra, atualiza os dados divulgados pelo Conselho Federal de Farmácia no Espírito Santo, que relata que 15 meses após o começo da pandemia Mundial de Covid-19, em dezembro de 2019, foram abertas 175 novas farmácias no estado, sendo 70 novos estabelecimentos somente na Grande Vitória. Isso representa um crescimento de 6% em relação aos 15 meses anteriores a pandemia.

“Em uma disputa digna de Davi e Golias, as pequenas farmácias buscam alternativas para sobreviver à concorrência de grandes redes do varejo farmacêutico” (MÜLLER, 2018, *on-line*). As grandes redes conseguem muitas vezes, em virtude do seu tamanho e poder de compra, negociar contratos diretamente com laboratórios o que reduz drasticamente o seu custo frente a uma farmácia independente (ORLANDI, 2021). Müller (2018) destaca ainda que um dos maiores desafios para as pequenas farmácias está relacionada diretamente a gestão. “Princípios básicos da contabilidade são ignorados pelos pequenos que muitas vezes sofrem com a ausência de formação específica para a gestão de negócios” (MÜLLER, 2018, *on-line*).

2.3 CONTABILIDADE E TOMADA DE DECISÃO

Diariamente gestores ficam diante de diversas situações em que é necessário tomar decisões. Desde decisões simples sobre qual melhor horário para começar o rodízio de horário de almoço dos colaboradores até decisões mais complexas como investimentos, financiamentos, compra de equipamentos dentre outros. Para as decisões mais complexas que requerem mais cuidado, os dados disponíveis se tornam vitais para análise e consequente sucesso de qualquer negócio (MARION, 2015). “A contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. [...] ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente [...] que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões” (MARION, 2015, p. 3).

Marion (2015) considera ainda que a contabilidade é a linguagem oficial de qualquer negócio. Assim, conforme Dumer (2018), as MPES não ficam exoneradas de um controle eficiente de informações, visto que estas se tornam indispensáveis para a tomada de decisão. Para o autor, decisões tomadas sem estarem pautadas em informações e dados causam sérios problemas a organização podendo inclusive ser responsáveis pela sobrevivência ou não das empresas, principalmente as pequenas, como destacado no trecho a seguir:

Observamos com certa frequência que várias empresas, principalmente as pequenas, têm falido ou enfrentam sérios problemas de sobrevivência. Ouvimos empresários que criticam a carga tributária, os encargos sociais, a

falta de recursos, os juros altos, etc., fatores esses que, sem dúvida, contribuem para debilitar a empresa. Entretanto, descendo fundo em nossas investigações, constatamos que, muitas vezes, a “célula cancerosa” não repousa nessas críticas, mas na *má gerência*, **nas decisões tomadas sem respaldo, sem dados confiáveis**. [...] A experiência e o *feeling* do administrador não são mais fatores decisivos no quadro atual; exige-se um elenco de informações reais, que norteiem tais decisões. E essas informações estão contidas nos relatórios elaborados pela Contabilidade. (MARION, 2015, p. 4, grifo nosso).

Nesse quesito Dumer (2018) destaca que na maioria dos casos o contador é visto pela empresa como “custo” para atender as exigências legais com função de cumprir as requisições impostas pelos órgãos fiscalizadores. Marion (2015, p. 5) reforça nesse sentido que “[...] em nosso país, em alguns segmentos de nossa economia, principalmente na pequena empresa, a função do contador foi distorcida, estando voltada exclusivamente para satisfazer às exigências do fisco”.

2.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS E A SUA IMPORTÂNCIA PARA GERENCIAMENTO DAS MPE'S

A contabilidade é uma ciência social tão antiga quanto a própria humanidade (MARION, 2015). Até a Revolução Industrial no século XVIII a contabilidade era utilizada basicamente para apuração de resultado, feita pela diferença entre o que se vendia e o que se comprava, sem muita complexidade (SANTOS, 2018).

O novo cenário, pós Revolução, mostrou que os processos de contabilidade utilizados até então necessitavam ser revistos, uma vez que agora as empresas transformavam matéria prima em novos produtos que precisavam ser precificados, incluindo o custo de produção. Surge assim a contabilidade de custos (SANTOS, 2018).

Para Callado, Callado e Holanda (2008, p. 112) a contabilidade de custos

[...] é desenvolvida através de coleta e processamento de dados que culmina com a produção e distribuição de informações na forma de relatórios contábeis através de fluxos de informações que permitam a avaliação da situação atual e compará-la com o planejamento.

Nesse sentido Santos (2018) afirma que por meio das informações produzidas pela contabilidade de custos é possível avaliar o cenário atual da organização e realizar o planejamento de estratégias futuras.

O objetivo principal da contabilidade de custos é possibilitar que os gestores tenham acesso a “informações úteis aos [...] para auxiliar no planejamento, no controle e nas tomadas de decisões pelos gestores das empresas. Por isso, a contabilidade de custos é importante em qualquer ramo de atividade e porte empresarial” (GONÇALVES; LEAL, 2015).

Nesse sentido, Bacic et al. (2011) salientam a importância de os gestores conhecerem de fato todos os custos do negócio, e utilizarem estas informações nas tomadas de decisões, conforme destacado no trecho abaixo:

A estruturação de um sistema de custos nas micro e pequenas empresas, não é apenas uma necessidade contábil. É uma necessidade administrativa, pois, sem conhecer os custos, diferentes decisões que se apresentam, como: que preço cobrar para um novo produto ou para um pedido especial, qual o nível de descontos que pode ser concedido a um cliente, eliminação de produtos que apresentam “prejuízos”, terceirização de atividades, aquisição de novos equipamentos, mudanças no processo de fabricação etc., são tomadas de forma intuitiva pelos gestores (BACIC et al, 2011, p. 11).

Em sua grande maioria, nas MPES, o dono do negócio está constantemente desempenhando todas as funções de gerenciamento do negócio, ficando demasiadamente atarefado, sem tempo ou sem conhecimentos suficientes para analisar e tomar as melhores decisões baseado em dados. A tomada de decisão acontece na maioria das vezes baseado na intuição e conhecimentos adquiridos na “escola da vida” (BACIC et al., 2011).

Acrescenta-se a isso que maioria das MPES “tem sua contabilidade terceirizada ou então, os custos são calculados de maneira intuitiva pelos proprietários e, que estes, muitas vezes, não conhecem a composição dos custos de seus principais produtos/serviços” (BACIC et al., 2011, p. 3).

2.5 MATRIZ DE IMPORTÂNCIA-DESEMPENHO DE SLACK

Comumente usada na administração de produção de bens e serviços a matriz de importância-desempenho proposta por Slack é uma ferramenta muito eficaz e de aplicação simples (SOUZA et al., 2015). Embora Slack recomende a utilização da matriz para avaliação da produção “a clareza das informações obtidas, bem como os benefícios esperados por meio do diagnóstico e da implantação de ações corretivas” (MATOS, 2007, p. 9) permite que ela seja adaptada e utilizada em outras áreas.

A Matriz de importância-desempenho resulta no gráfico demonstrado na Figura 1. O resultado de cada item avaliado no questionário se enquadrará em uma zona específica (excesso, adequado, melhorar e ação urgente), possibilitando identificar “a situação de cada ferramenta ou aspecto relacionado ao controle de custos” (DUMER, 2018), conforme a percepção dos gestores.

Slack, Jones e Johnston (2018) explicam o que cada zona representa na matriz significa, conforme trecho destacado abaixo:

Zona “adequada” – os fatores competitivos nesta área estão acima do limite inferior de aceitabilidade e, portanto, devem ser considerados satisfatórios.

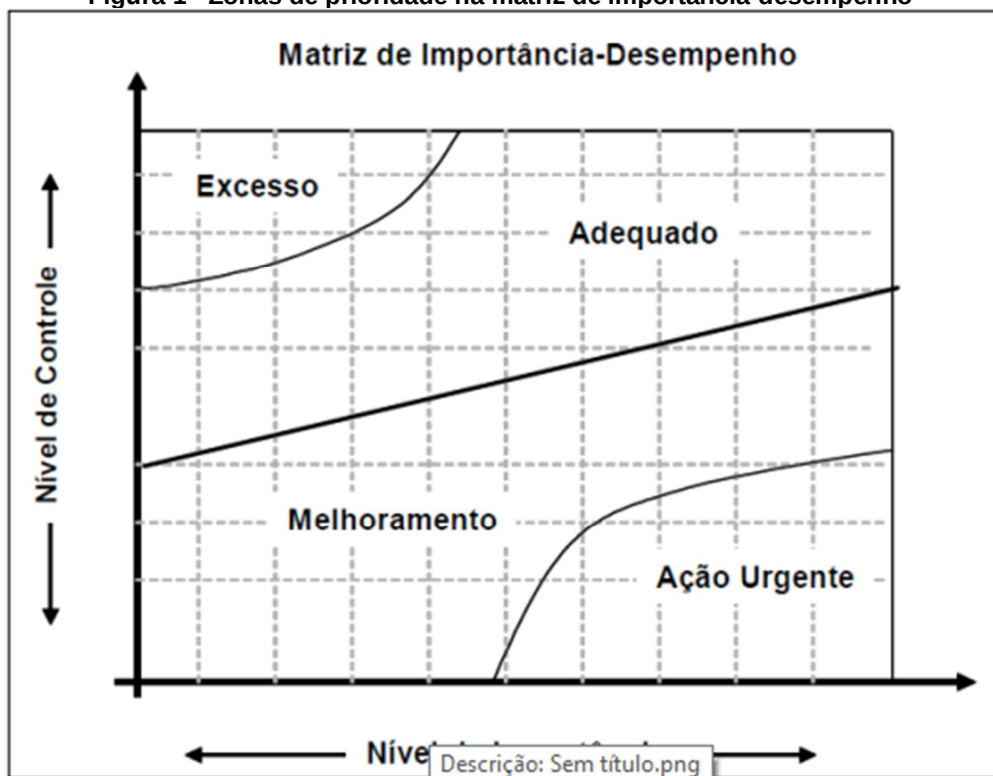
Zona de “melhoria” – Situada abaixo do limite inferior de aceitabilidade; quaisquer fatores nesta zona devem ser candidatos a melhorias.

Zona de “ação urgente” – estes fatores são importantes para os clientes, mas o desempenho é inferior ao dos concorrentes. Os fatores devem ser considerados como candidatos para melhoria imediata.

Zona de “excesso” – os fatores nesta área são “de alto desempenho”, mas não são importantes para os clientes. Por conseguinte, deve-se perguntar se os recursos destinados a alcançar tal desempenho poderia ser mais bem

utilizados em outro lugar (SLACK; JONES; JOHNSTON, 2018, p. 164, grifo do autor).

Figura 1 - Zonas de prioridade na matriz de importância-desempenho



Fonte: Adaptada de Slack (2002).

Dessa forma, ao identificar em qual das quatro posições um determinado produto, serviço, atributo e/ou informações para gestão de uma determinada organização se encontra na matriz, é possível indicar quais ações devem ser encaminhadas para melhoria ou permanência da situação (SILVEIRA JÚNIOR et al., 2018; DUMER, 2018).

2.5.1 Estudos utilizando a Matriz de Slack

Diversos estudos nas áreas de Administração, Contabilidade utilizam a Matriz de Slack como visualização para análise da situação de atributos e informações gerenciais. Inicialmente, a matriz foi utilizada por pesquisadores da área da gestão da produção. Porém, devido “a simplicidade de uso e a necessidade de verificação da relação direta entre os objetos pesquisados, fez com que o seu uso se expandisse para outras áreas de conhecimento” (SILVEIRA JÚNIOR et al., 2018, p. 4).

Para uma melhor compreensão de opções de estudos utilizando a Matriz de Slack na área de gestão, foi elaborado o Quadro 1 com a indicação dos trabalhos

publicados em revistas das áreas de administração e contabilidade, indicando seus objetivos e o público que foi abordado.

Quadro 1: Estudos utilizando Matriz de Slack em revistas de administração e contabilidade

AUTOR(ES) E ANO	OBJETIVO DO ESTUDO	PÚBLICO ALVO (RESPONDENTES)
Kowalski, Fernandes e Faria (2010).	Evidenciar a relação de importância-desempenho nos controles internos de natureza ambiental nas cooperativas de energia elétrica.	Contadores ou administradores de cooperativas de energia elétrica de Santa Catarina.
Dumer et al. (2013).	Avaliar, junto a um grupo de produtores de café, qual o nível de utilização – desempenho – e qual grau de importância – relevância – que esses produtores atribuem à contabilidade de custos.	Produtores rurais de café de Afonso Claudio-ES
Pacheco, Ramos e Barboza (2014).	Demonstrar o desempenho competitivo na prestação de serviços de uma empresa que realiza a coleta de resíduos de serviços de saúde.	Clientes diretos de uma empresa de coleta de resíduos de serviços de saúde.
Araújo, Consoni e Pacheco (2015).	Verificar os determinantes da qualidade de serviços e produtos de <i>fast food</i>	Clientes assíduos em uma multinacional do ramo
Chechi, Silveira e Schultz (2017).	Discutir a dinâmica de processamento da erva-mate no APL ervateiro do Alto Taquari, através de características produtivas locais, e a relação destas com os resultados pela matriz importância-desempenho.	Gerentes de empresas rurais produtoras de erva mate do polo ervateiro do Alto Taquari – RS.
Dumer (2018).	Averiguar a importância atribuída às informações de custos e sua efetiva utilização, comparando a outros grupos de informações contábeis.	Proprietários/gestores de MPES de Vitória-ES.
Dumer et al. (2018a).	Identificar as percepções de importância e desempenho em relação à Contabilidade de Custos na gestão de seus empreendimentos.	Proprietários/gestores de MPES de Vila Velha-ES.
Dumer et al. (2018b).	Demonstrar a relação importância-desempenho da contabilidade de custos para a tomada de decisão na atividade de pecuária leiteira.	Produtores rurais de leite do município de Alfredo Chaves-ES.
Silveira Júnior et al. (2019).	Identificar a importância-desempenho atribuída por gestores que atuam com técnicos em administração egressos do curso do SENAC-ES.	Gestores de empresas da que trabalham ou trabalharam diretamente com egressos do curso técnico de administração.
Dumer et al. (2019).	Evidenciar a relevância atribuída frente ao conhecimento de informações da contabilidade de custos em hotéis e pousadas.	Gestores de hotéis e pousadas da cidade de Guarapari-ES.

Fonte: Elaborado pelo autor.

É possível identificar no Quadro 1 a apresentação de dez estudos nas áreas de contabilidade e administração que utilizaram a Matriz de Slack. Em especial, é possível destacar, pela leitura dos objetivos de cada estudo, que desta lista com dez artigos, cinco destes avaliam de alguma forma a relevância e a utilização da contabilidade de custos aplicados a gestão de empresas. Duas aplicadas a empresas rurais, uma aplicada a empresas de hotelaria, e duas aplicadas a MPES. Isso reforça a relevância da utilização da matriz aplicado a esse tema.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Quanto aos seus objetivos a pesquisa será descritiva, que segundo Gil (2002, p. 42) “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Para isso a pesquisa foi dividida em duas etapas.

A primeira etapa foi a pesquisa bibliográfica. O objetivo da pesquisa bibliográfica foi estabelecer, em materiais já publicados, a descrição, características e importância da MPES, os conceitos de contabilidade de custos e seu impacto na gestão e administração da MPES e ainda o método da matriz de importância-desempenho de Slack. “Dessa forma, a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras” (MARCONI; LAKATOS, 2002, p. 71).

A segunda etapa foi a aplicação do questionário aos gestores de MPES do segmento de farmácias da região da Grande Vitória – ES. “Questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistado” (MARCONI; LAKATOS, 2002, p. 98).

A amostra da pesquisa foi estabelecida de forma não probabilista intencional. Gil (2002, p. 52) determina que neste tipo de pesquisa “o pesquisador está interessado na opinião (ação, intenção etc.) de determinados elementos da população, mas não representativos dela”. Assim a pesquisa será direcionada para o grupo específico de gestores das MPES do segmento de drogarias e farmácias da Grande Vitória – ES. Posteriormente os dados serão examinados utilizando os conhecimentos da matriz de desempenho-importância de Slack.

O questionário aplicado foi o mesmo utilizado por Dumer (2018), composto de perguntas de múltipla escolha que visavam mensurar, junto aos gestores de MPES, qual conhecimento efetivo e relevância atribuída para as informações de custos frente outras informações contábeis na gestão daquelas empresas. As 08 questões do questionário do autor, e outras questões com objetivo de identificar características das empresas e dos gestores, foram aplicadas neste estudo a gestores de farmácias, e foi obtido o total de 30 questionários respondidos. A região da Grande Vitória foi selecionada pois, conforme Orlandi (2021), esta região abriga cerca de 42% do número total de farmácias do Espírito Santo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA DE CAMPO

4.1 CARACTERÍSTICAS DOS GESTORES E DAS EMPRESAS

Quanto às características dos gestores, a amostra era composta por 30

empreendedores, sendo 22 homens e 08 mulheres. A média de idade foi de 40,9 anos. A escolaridade é de maioria com estudo superior, sendo que apenas 4 respondentes declararam ter ensino médio, e os outros 26 o superior completo. Quanto a relação do respondentes com a empresa, 05 eram gestores contratados; 09 eram únicos proprietários e gestores; e a maioria de 16 gestores eram um dos sócios. Este resultado indica que a maioria tem relação de interesse com os resultados como proprietários, e pode sugerir que devem estar não apenas preocupados com atendimento e alcance de meta de vendas, mas também tenham um interesse forte pela sobrevivência do negócio.

A média de funcionários por empresa foi de aproximadamente 5,6 colaboradores. Conforme SEBRAE (2005), empresas comerciais e prestadoras de serviços, com número inferior a 49 funcionários, são consideradas MPES. Todas as empresas são optantes pelo SIMPLES nacional, e todos gestores indicaram que as informações contábeis é realizada, principalmente, para atender as finalidades fiscais/tributárias. Esse último resultado pode ser considerado preocupante, pois indica uma baixa percepção dos gestores em considerar as informações contábeis a serem prioritariamente utilizadas para fins gerenciais, podendo indicar uma baixa percepção de importância das informações contábeis.

4.2 NÍVEL DE IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Aqui é demonstrado o nível de importância, atribuída por gestores de farmácias, a quatro importantes grupos de informações contábeis indicadas por Dumer (2018, p. 155), ou seja, “informações para gestão de custos (Contabilidade de Custos), de gestão financeira (Fluxo de Caixa), de gestão patrimonial (Balanço Patrimonial) e informações referentes aos resultados contábeis (DRE)”.

Cada um dos 30 respondentes podia responder, usando a escala Lickert de 1 até 9 (1 representando “Nada Importante” e 9 representando “Totalmente Importante”). Estes parâmetros são também utilizados nos trabalhos de Kowalski, Fernandes e Faria (2010) e Dumer et al. (2018a), e os resultados deles também foram aplicados a matriz de importância-desempenho. Slack (1994) também indica a utilização de escala com 09 pontos para medir a percepção de importância e desempenho relacionado a critérios competitivos. Kowalski, Fernandes e Faria (2010) indicam que para evitar os pontos extremos da matriz, por um possível excesso de respostas “extremas” sejam aplicados pesos médios para cada opção de resposta da escala, conforme Tabela 1.

Tabela 1: Valores atribuídos as respostas

Opção de Resposta	Limites	Peso Médio
1	0,00 a 1,00	0,50
2	1,00 a 2,00	1,50
3	2,00 a 3,00	2,50
4	3,00 a 4,00	3,50
5	4,00 a 5,00	4,50
6	5,00 a 6,00	5,50
7	6,00 a 7,00	6,50
8	7,00 a 8,00	7,50

9	8,00 a 9,00	8,50
---	-------------	------

Fonte: Adaptada de Kowalski, Fernandes e Faria (2010).

Após a atribuição de peso para cada resposta, a somatória destes resultados de cada questão foi dividido pelo número de respondentes, encontrado assim a média da percepção de importância de cada grupo de informações contábeis avaliada, na percepção dos gestores. E a média geral da percepção de importância das informações contábeis foi obtida pela média do nível de importância atribuída a cada um dos 04 grupos de informações contábeis. Os resultados estão expostos na Tabela 2.

Tabela 2: Nível de importância atribuída às informações contábeis

Informações avaliadas	Descrição da questão	Total de notas	Número de respondentes	Nível de importância (média)*
Contabilidade de Custos (CC)	Importância de conhecer as informações da Contabilidade de Custos para gestão do empreendimento.	239	30	5,6
Fluxo de caixa (FC)	Importância de conhecer as informações e dados dos Fluxos de Caixa para gestão do empreendimento.	236	30	5,5
Demonstração de Resultado do Exercício (DRE)	Importância de conhecer as informações e dados das Demonstrações de Resultado dos Exercícios para gestão do empreendimento.	217	30	5,0
Balanço Patrimonial (BP)	Importância de conhecer as informações e dados dos Balanços Patrimoniais para gestão do empreendimento.	190	30	4,4
MÉDIA GERAL				5,1

Fonte: Elaborado pelo autor.

* - Valores arredondados para uma casa decimal depois da vírgula.

Conforme observado na Tabela 02, a média geral de 5,61 foi obtida. A pontuação mínima foi atribuída às informações do Balanço Patrimonial, com 4,4; enquanto a máxima de 5,6 foi atribuída à importância das ferramentas de informações da Contabilidade de Custos. Nesse sentido, as informações relacionadas a custos têm uma prevalência na atribuição de importância. Esse resultado é diferente do encontrado por Dumer (2018), que identificou as informações de Fluxo de caixa como as com o maior nível de importância atribuída.

Quando comparado aos estudos de Gonçalves e Leal (2015), Dumer et al. (2018a) e Dumer (2018), é perceptível que a amostra de gestores de farmácias da presente pesquisa, possui um nível de percepção de importância bastante inferior ao encontrado pelos autores, tanto a média geral quanto por grupo de informações avaliadas. Uma possível explicação pode advir do fato de todos terem uma percepção de que as informações contábeis servem primordialmente para fins gerenciais.

4.3 NÍVEL DE DESEMPENHO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Da mesma forma, as questões de Dumer (2018) foram utilizadas para mensurar o nível de utilização efetiva, das mesmas informações anteriormente apresentadas na Tabela 2. Também foi utilizado o mesmo padrão de respostas possíveis, pela escala de Lickert com 9 pontos, porém as repostas foram adaptadas para que 1 representasse “Nunca Utilizamos” e a opção 9 representava “Sempre Utilizamos”. O mesmo padrão de pesos para cada opção de respostas, explicada na Tabela 1, também foi aplicada na avaliação de importância. A Tabela 3 apresenta os resultados atribuídos ao nível de desempenho, ou seja, utilização efetiva das informações contábeis na gestão do empreendimento.

Tabela 3: Nível de utilização efetiva das informações contábeis

Informações avaliadas	Descrição da questão	Total de notas	Número de respondentes	Nível de desempenho (média)*
Contabilidade de Custos (CC)	Utilização efetiva das informações e dados da Contabilidade de Custos na gestão do empreendimento.	199	30	4,6
Fluxo de caixa (FC)	Utilização efetiva das informações e dados dos Fluxos de Caixa na gestão do empreendimento.	186	30	4,3
Demonstração de Resultado do Exercício (DRE)	Utilização efetiva das informações e dados das Demonstrações de Resultado dos Exercícios na gestão do empreendimento.	173	30	4,0
Balanço Patrimonial (BP)	Utilização efetiva das informações e dados dos Balanços Patrimoniais na gestão do empreendimento.	159	30	3,7
MÉDIA GERAL				4,2

Fonte: Elaborado pelo autor.

* - Valores arredondados para uma casa decimal depois da vírgula.

Como observado na Tabela 03, a média geral de 4,2 foi encontrada para percepção de utilização efetiva das informações contábeis na gestão dos empreendimentos. Os resultados aqui foram semelhantes na distribuição de pontuação máxima e mínima obtida pelos grupos de informações avaliados, ou seja, a pontuação mínima de 3,7 foi atribuída às informações do Balanço Patrimonial, e a máxima de 4,6 foi atribuída à importância das ferramentas de informações da Contabilidade de Custos. Mais uma vez, as informações relacionadas a custos têm uma prevalência sobre as outras, porém agora referente à utilização efetiva. Esse resultado é diferente do encontrado por Dumer (2018), que identificou as informações de Fluxo de Caixa como as maior nível de desempenho.

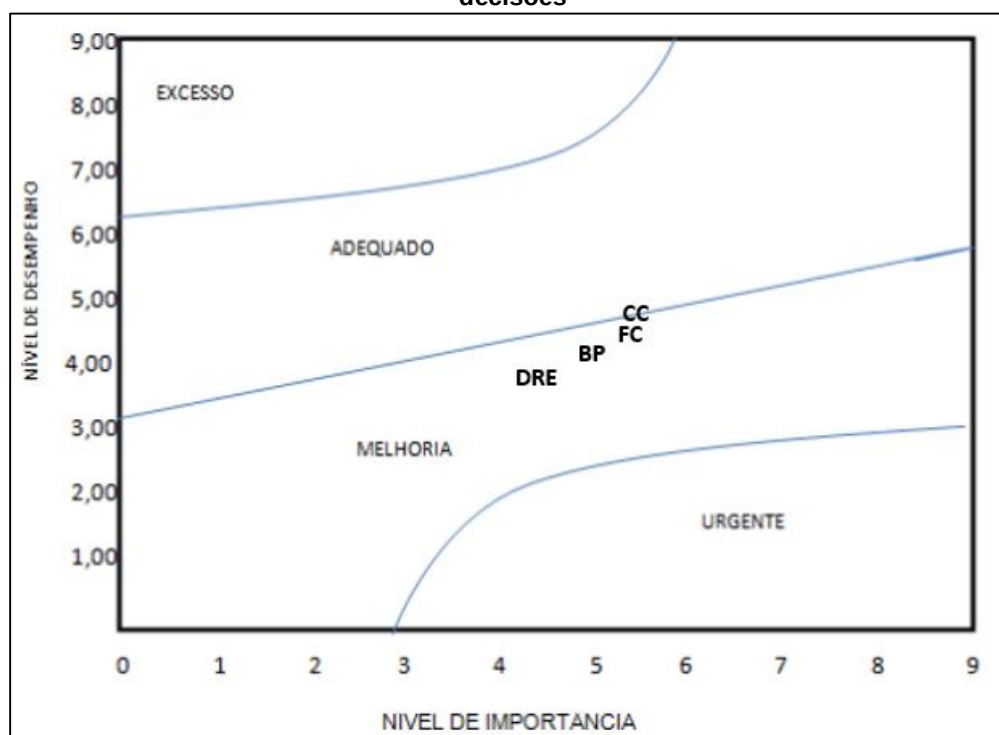
Em comparação aos estudos Dumer et al. (2018a) e Dumer (2018), também é possível perceber que, assim como na percepção de importância, os gestores de farmácias da presente pesquisa indicam uma menor percepção de desempenho, ou seja, utilização das informações contábeis. Porém, com uma diferença é menos acentuada.

Mais uma vez, pode-se indicar como razão a percepção predominante na amostra, de que as informações contábeis servem primordialmente para fins gerenciais.

4.4 MATRIZ IMPORTÂNCIA-DESEMPENHO

Nesta parte são apresentadas as duas matrizes de importância-desempenho elaboradas a partir dos dados coletados junto a gestores de farmácias da Grande Vitória – ES. As informações das Tabelas 2 e 3 demonstram os parâmetros utilizados para identificação da posição nas matrizes, tanto de cada um dos grupos de informações contábeis, quanto da média geral que representa percepção de informações da contabilidade de custos.

Figura 2 – Matriz de importância-desempenho da percepção de gestores sobre as informações da contabilidade de custo, do fluxo de caixa, do balanço patrimonial e DRE para a tomada de decisões



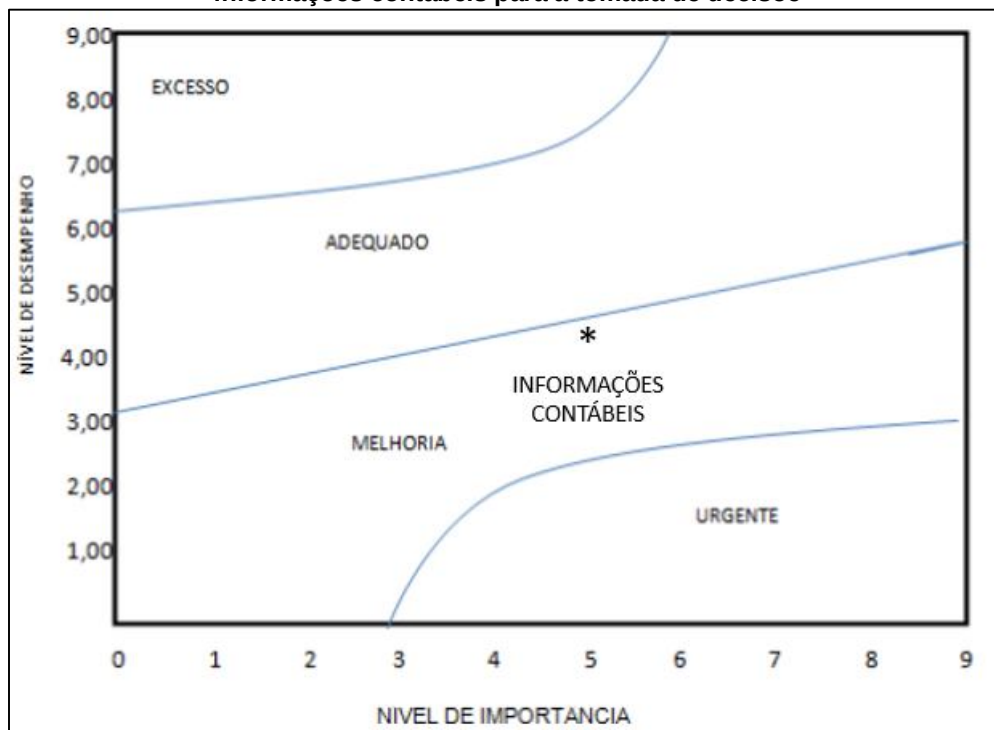
Fonte: Elaborado pelo autor.

Obs.: CC representa Contabilidade de Custos; FC representa Fluxo de Caixa; BP representa Balanço Patrimonial; e DRE representa Demonstração do Resultado do Exercício.

A resposta do problema de pesquisa deste estudo é perceptível na Figura 1, indicando que, na relação de importância-desempenho proposta por Slack, as informações da Contabilidade de Custo estão em posição melhor que as posições dos outros grupos de informações contábeis (Fluxo de Caixa, Balanço Patrimonial e DRE). Porém, todos os grupos de informações estão em posições consideradas como necessitando melhorias, ou seja, quando o atributo estudado está “situada abaixo do limite inferior

de aceitabilidade; quaisquer fatores nesta zona devem ser candidatos a melhorias” (SLACK; JONES; JOHNSTON, 2018, p. 164).

Figura 3 – Matriz de importância-desempenho: média geral da percepção de gestores sobre as informações contábeis para a tomada de decisão



Fonte: Elaborado pelo autor.

Obs.: CC representa Contabilidade de Custos; FC representa Fluxo de Caixa; BP representa Balanço Patrimonial; e DRE representa Demonstração do Resultado do Exercício.

Na Figura 3 é demonstrado a matriz comparativa das médias gerais das informações contábeis, ou seja, de quatro grupos de informações avaliados. É possível perceber que a média está localizada na zona da matriz que indica necessidade de melhorias.

Os resultados das duas matrizes estão desalinhados com os achados de Dumer (2018) e Dumer et al. (2018a), que não segmentaram um setor específico de atividade econômica das MPES avaliadas, como feito na presente pesquisa. Isso indica uma situação peculiar e preocupante das MPES do setor de farmácia, que nas duas matrizes (Figura 2 e Figura 3) possuem todos resultados na zona de melhoria. Mais uma vez, pode-se indicar como possível justificativa a indicação dos gestores de considerarem as informações contábeis como necessárias predominantemente para fins tributários.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo, verificar junto aos gestores de pequenas farmácias da Grande Vitória – ES qual conhecimento efetivo e a relevância atribuída as informações de custos, frente outras informações contábeis, na gestão da empresa. Para isso, foi utilizada a matriz de Salck como técnica de análise dos dados coletados via questionário junto aos gestores.

Os resultados indicam que tanto na percepção de importância atribuída, quanto na percepção de utilização efetiva, os gestores consideram as informações da contabilidade de custo como a frente quando comparada aos outros grupos de informações contábeis analisadas (Fluxo de Caixa, Balanço Patrimonial e DRE). Porém, os resultados aqui encontrados são inferiores aos achados por outros estudos com abordagem semelhantes a gestores de MPES (GONÇALVES; LEAL, 2015; DUMER et al., 2018a; DUMER, 2018). Porém, estes estudos não tiveram MPES do tipo farmácias como foco de estudo.

As Figuras 2 e 3 apresentam as matrizes de importância-desempenho, desenvolvidas a partir do cruzamento de dados das Tabelas 2 e 3. O resultado da matriz com as percepção de gestores sobre as informações da contabilidade de custo, do fluxo de caixa, do balanço patrimonial e DRE para a tomada de decisões (Figura 2), indica que as informações da Contabilidade de custos estão em posição melhor que as das outras informações contábeis. Porém, todos grupos de informações estão em posição consideradas como necessárias de melhorias, conforme os parâmetros determinados pela matriz. Esse resultado permanece o mesmo para a matriz com a média geral da percepção de gestores sobre as informações contábeis para a tomada de decisões (Figura 3), e contraria as indicações de Callado, Callado e Holanda (2008), de que as informações da Contabilidade de Custos devem ser consideradas como indispensáveis para a boa gestão de MPES.

Recomenda-se para estudos futuros, que os pesquisadores tentem identificar se existe diferença de resultados na matriz entre MPES de segmentos diferentes da atividade econômica, visto que presente estudo encontrou resultados discrepantes dos de estudos semelhantes, mas que não fazem distinção por segmento. Outra indicação são estudos que tentem avaliar se a percepção dos gestores quanto as funções das informações contábeis (gerenciais ou fiscais), são determinantes nos resultados da matriz.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Felipe Carneiro de; CONSONI, Maicon; PACHECO, Diego Augusto de Jesus. Análise competitiva de operações de *fast food*. **Revista GEINTEC – Gestão, Inovação e Tecnologia**, São Cristóvão, v. 5, n. 3, p.2393- 2405, 2015.

BACIC, Miguel Juan et al. **Manual de técnicas e práticas de gestão estratégica de custos para pequenas e médias empresas**. São Paulo: CRC-SP, 2011. Disponível em: <<https://docplayer.com.br/525396-Manual-de-tecnicas-e-praticas-de-gestao-estrategica-de-custos-nas-pequenas-e-medias-empresas.html>>. Acesso em: 17 mai. 2022.

BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Brasília, 14 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 16 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.021, de 8 de agosto de 2014**. Brasília, 8 ago. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13021.htm>. Acesso em: 16 jun. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. **Lei Geral da Micro e Pequena Empresa completa 15 anos**. Brasília, dez. 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2021/dezembro/lei-geral-da-micro-e-pequena-empresa-completa-15-anos>>. Acesso em: 16 jun. 2022.

CALLADO, Aldo Leonardo Cunha; CALLADO, Antônio André Cunha; HOLANDA, Fernanda Marques de Almeida. Evidências empíricas sobre o uso da contabilidade de custos em micro e pequenas empresas: uma abordagem multivariada. **RIC - Revista de Informação Contábil**, v. 2, n. 2, p. 108-121, abr./jun. 2008. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7821>>. Acesso em: 22 mai. 2022.

CHECHI, Leticia Andrea; SILVEIRA, Caroline Soares da; SCHULTZ, Glauco. Análise do desempenho do processamento de ervamate no arranjo produtivo local Alto Taquari – RS. **Revista Estudo & Debate**, Lajeado, v. 24, n. 3, p. 166-187, 2017.

CONSELHO FEDERAL DE FARMÁCIA. **Dados 2020**. Brasília: Conselho Federal de Farmácia 2021. Disponível em <<https://www.cff.org.br/pagina.php?id=801&menu=801&titulo=Dados+2020>>. Acesso em: 16 jun. 2022.

DUMER, M. C. R.; SILVA JÚNIOR, A.; SILVA, A. A. B. F. DA; SOUZA, A. M.; GOBBI, B. C.; MENDONÇA, M. M.; GOMES, J. B. Nível de conhecimento e utilização das ferramentas da contabilidade de custos na produção de leite no município de Alfredo Chaves-ES. **Custos e Agronegócio Online**, v. 14, n. 4, p. 127-148, out./dez. 2018b.

DUMER, M. C. R.; VIEIRA, A.; SCHWANTZ, K. C.; MARTINEZ, A. L. A contabilidade de custos na visão dos produtores de café de Afonso Claudio-ES: análise da percepção de importância-desempenho pela matriz de Slack. **Custos e Agronegócio Online**, v. 9, n. 4, p. 40-59, out./dez. 2013.

DUMER, Miguel Carlos Ramos. Importância e utilização da contabilidade de custos nas micro e pequenas empresas: uma análise comparativa com outras ferramentas contábeis pela matriz de Slack. **GeCont – Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, Florianópolis, v. 5, n. 2, p.147-165, jul./dez. 2018. Disponível em: <<https://revistas.ufpi.br/index.php/gecont/article/view/6847>>. Acesso em: 22 mai. 2022.

DUMER, Miguel Carlos Ramos; MARIANI, Elisângela Parteli, MENDONÇA, Mark Miranda de; COSTA, Wando Belffi da. Contabilidade de custos no setor de hoteleiro de Guarapari-ES. **Revista GESTO: Revista de Gestão Estratégica de Organizações**, Santo Ângelo, v. 7, n. 2, p. 62-80, jul./dez. 2019.

DUMER, Miguel Carlos Ramos; SILVA JUNIOR, Annor; MENDONÇA, Mark Miranda de; GOMES, Jarbas Barros; SOUZA, Ariana Marchezi de. Contabilidade de custos *versus* outras informações contábeis na percepção de empreendedores de MPES. **DESENVOLVE: Revista de Gestão do Unilasalle**, Canoas, v. 7, n. 2, p. 119-141, jul. 2018a.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, Ana Flávia Faria; LEAL, Edvalda Araújo. Utilização da gestão de custos em micro e pequenas empresas: um estudo com empresas do Programa Empreender. In: CONGRESSO UFU DE CONTABILIDADE, I. 2015. **Anais eletrônicos...** Uberlândia, UFU, 2015. Disponível em: <<http://www.cont.facic.ufu.br/node/934>>. Acesso em: 17 mai. 2022.

KOWALSKI, Fábio Darci; FERNANDES, Francisco Carlos; FARIA, Ana Cristina de. Análise dos controles internos relacionados às atividades ambientais das cooperativas catarinenses de energia elétrica por meio da matriz de importância-desempenho de Slack. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 2, p. 153-177, abr./jun. 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MATOS, Emanuel Rodrigues Junqueira de et al. Aplicação da matriz importância-desempenho de slack na análise de mercado para empresas de pequeno porte: o caso dos restaurantes do tipo self-service a quilo no município de Viçosa-MG. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. XIV. 2007. **Anais eletrônicos...** João Pessoa: ABC, 2007. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1620>>. Acesso em: 17 mai. 2022.

MÁXIMO, Wellton. Pequenos negócios geraram 76% das vagas de emprego em 2022. **Agência Brasil**. Brasília, jun. 2022. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2022-06/pequenos-negocios-geraram-76-das-vagas-de-emprego-em-2022#:~:text=Atualizado%20em%2009%2F06%2F2022,originaram%2Dse%20de%20pequenpe%20neg%C3%B3cios>>. Acesso em: 16 jun. 2022.

MELO, C.; PRIETO, M. A gestão de custos em micros e pequenas empresas - MPES: um estudo de caso em empresas de panificação na cidade de Uberlândia. In: CONFERÊNCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE SOCIOAMBIENTAL – AMÉRICA DO SUL. III, 2013. Belém. **Anais eletrônicos...** CSEAR, 2013. Disponível em: <<http://csearsouthamerica.net/events/index.php/csear/csear2013/paper/view/72/71>>. Acesso em: 19 set. 2022.

MÜLLER, Mariana. **Grandes redes versus pequenas farmácias**. ICTQ - Instituto de Ciência, Tecnologia e Qualidade Industrial. Goiás, jan. 2018. Disponível em: <<https://ictq.com.br/gestao-farmaceutica/727-grandes-redes-versus-pequenas-farmacias-os-dois-lados-de-uma-guerra-comercial>>. Acesso em: 16 mai. 2022.

ORLANDI, Leticia. **Grande Vitória tem quatro vezes mais farmácias que o recomendado**. ES360. Espírito Santo, jun. 2021. Disponível em: <<https://es360.com.br/quatro-vezes-mais-farmacias-que-o-recomendado-na-grande-vitoria/>>. Acesso em: 16 mai. 2022.

PACHECO, Diego Augusto de Jesus; RAMOS, Jonas de Souza, BARBOZA, Willian Ramos. Contribuições da matriz de importância-desempenho na gestão de resíduos de saúde. **Iberoamerican Journal of Industrial Engineering**, Florianópolis, v. 6, n. 12, p. 91-111, 2014.

QUEIROZ, L. M. N. **Investigação do uso da informação contábil na gestão das micros e pequenas empresas da região do Seridó Potiguar**. 2005. 140 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multi-institucional e Inter-Regional do Convênio UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília, 2005.

RODRIGUES, Bruna Letícia Nascimento. A política pública do micro empreendedor individual. **Boletim Economia Empírica**. Brasília, v.1, n.1, p. 42-46, fev. 2020.

SANTOS, Marinéia Almeida dos. **Contabilidade de custos**. Salvador: UFBA - Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2018. Disponível em:

<<https://repositorio.ufba.br/bitstream/ri/28063/1/Contabilidade%20de%20Custos.pdf>> . Acesso em: 17 mai. 2022.

SILVEIRA JÚNIOR, Robson; DUMER, Miguel Carlos Ramos; GOBBI, Beatriz Christo; CARVALHO, Nádia; DUMER, Juliana Bremenkamp Medeiros. Formação técnica e mercado de trabalho: percepção de gestores sobre egressos dos cursos técnicos em administração do Senac. **Competência – Revista da Educação Superior do Senac-RS**, Porto Alegre, v. 12, n.1, jul. 2019.

SLACK, Nigel; JONES, Alistair Brandon; JOHNSTON, Robert. **Administração da produção**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

SLACK, N. **Vantagem competitiva em manufatura**: atingindo competitividade nas operações industriais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, Luciane Regina Braçaroto de. et al. A percepção dos empresários de micro e pequenas empresas acerca da contabilidade de custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS. XXI. 2014. **Anais eletrônicos...** Natal, ABC, 2014. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3649/3650>>. Acesso em: 22 mai. 2022.

SOUZA, T. J. F.; BRANCO, A. N.; DIAS, N. T.; LACERDA JUNIOR, N. T.; SILVA, J. S. Aplicação da matriz - importância desempenho de Slack em um açougue em Castanhal-PA. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. XXXV. 2015, **Anais eletrônicos...** Fortaleza: ABEPRO, 2015. Disponível em: <https://abepro.org.br/biblioteca/tn_sto_206_227_27081.pdf>. Acesso em: 17 mai. 2022.

VIEIRA, Fabiola Sulpino; SANTOS, Maria Angelica Borges dos. **O setor farmacêutico no Brasil sob as lentes da conta-satélite de saúde**: texto para discussão 2615 do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Rio de Janeiro: Ipea, 2020. Disponível em <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/10328/1/td_2615.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2022.