

Análise de Custos: Um Estudo de Caso na Editora Sigma Ltda

Andréa Cristina Trierweiller (UFSC) - andreatri@gmail.com

Andreas Dittmar Weise (UFSC) - mail@adweise.de

Blênio César Severo Peixe (UFPR) - blenio@ufpr.br

Antonio Cezar Bornia (UFSC) - cezar@inf.ufsc.br

Maurício José Ribeiro Rotta (UFSC) - maurotta@gmail.com

Resumo:

Em mercados extremamente competitivos, as empresas necessitam satisfazer seus clientes; para tanto, devem ter o devido gerenciamento e controle de suas operações internas. O sistema de custos é um dos elementos fundamentais para que os gestores além de monitorarem as operações cotidianas possam fazer o planejamento de médio e longo prazos para nortear a tomada de decisão estratégica. Contudo, as micro e pequenas empresas ainda penam para organizar suas operações cotidianas; nesse contexto, o objetivo deste artigo é organizar os procedimentos de custos da Editora Sigma Ltda. utilizando um método tradicional, o custeio por absorção. Recorreu-se ao levantamento de literatura quanto aos conceitos básicos relacionados aos métodos de custeio, tendo sido realizado um estudo de caso na Editora Sigma, que atua no segmento publicação de obras literárias. Faz-se um estudo de campo com o levantamento de informações dos custos por setor da Editora Sigma por meio de entrevista pessoal com o diretor da empresa (sócio-proprietário), além da observação direta dos funcionários quanto à utilização do sistema de custos com vistas a verificar se o mesmo condiz com a realidade da organização. Como resultado principal, apurou-se uma margem de lucro de apenas 5,52% nas operações da Sigma, inferior a margem de 30%, que o sócio-proprietário acreditava atingir.

Palavras-chave: *Análise de custos. Sistema de custos. Custeio por absorção.*

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

Análise de Custos: Um Estudo de Caso na Editora Sigma Ltda

Resumo

Em mercados extremamente competitivos, as empresas necessitam satisfazer seus clientes; para tanto, devem ter o devido gerenciamento e controle de suas operações internas. O sistema de custos é um dos elementos fundamentais para que os gestores além de monitorarem as operações cotidianas possam fazer o planejamento de médio e longo prazos para nortear a tomada de decisão estratégica. Contudo, as micro e pequenas empresas ainda penam para organizar suas operações cotidianas; nesse contexto, o objetivo deste artigo é organizar os procedimentos de custos da Editora Sigma Ltda. utilizando um método tradicional, o custeio por absorção. Recorreu-se ao levantamento de literatura quanto aos conceitos básicos relacionados aos métodos de custeio, tendo sido realizado um estudo de caso na Editora Sigma, que atua no segmento publicação de obras literárias. Faz-se um estudo de campo com o levantamento de informações dos custos por setor da Editora Sigma por meio de entrevista pessoal com o diretor da empresa (sócio-proprietário), além da observação direta dos funcionários quanto à utilização do sistema de custos com vistas a verificar se o mesmo condiz com a realidade da organização. Como resultado principal, apurou-se uma margem de lucro de apenas 5,52% nas operações da Sigma, inferior a margem de 30%, que o sócio-proprietário acreditava atingir.

Palavras-chave: Análise de custos. Sistema de custos. Custeio por absorção.

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

1 Introdução

Um adequado sistema de custeio é fundamental para a sobrevivência de qualquer empresa, independentemente do seu porte ou ramo de atuação, pois o processo de tomada de decisão não pode se basear apenas no *feeling* dos gestores. Faz-se necessário demonstrar a importância da adoção de um método de custeio padrão, ferramenta que pode fornecer tanto informações para decisões cotidianas, de nível mais operacional e tático, quanto nortear investimentos de médio e longo prazos.

Em cenários variados, sob condições de mercado, de economia e política diversas, as empresas utilizam diferentes procedimentos para calcular os custos dos seus produtos. Um sistema de custeio evidencia a forma de alocação dos custos fixos e variáveis aos produtos, o que permite apurar a “rentabilidade” de cada item, constituindo-se em um elemento de fundamental importância para o processo de tomada de decisão. A partir daí, o sistema de custos poderá maximizar o retorno sobre o resultado financeiro e assegurar o equilíbrio indispensável para o sucesso do negócio.

Contudo, por observação do mercado e do referencial teórico, percebe-se que o controle de custos tende a “mexer” com todos os componentes da empresa e, por vezes, pode causar resistências quanto a sua adoção, já que ao quantificar os custos, os indivíduos responsáveis pelos mesmos podem ser identificados. Outro fator, que gera resistência à adoção de um sistema de custeio pelos funcionários é a necessidade de preencher relatórios, quase que diariamente, agravada pela falta de conhecimento ou disponibilidade de tempo.

O presente trabalho tem como unidade caso estudada uma pequena empresa: a Editora Sigma Ltda. e tem como objetivo organizar os procedimentos de custos da empresa utilizando o custeio por absorção. Salienta-se que, por solicitação do proprietário, o nome real da

empresa foi omitido, a “Editora Sigma” é uma denominação fictícia.

2 Metodologia

A pesquisa é do tipo exploratória e objetiva proporcionar uma visão geral, do tipo aproximativa, a respeito de determinado fato (GIL, 2010). O trabalho foi realizado com um estudo de caso, na Editora Sigma, que é caracterizado pela análise exaustiva de um ou mais objetos, a aplicação do “estudo de caso têm como vantagens o estímulo a novas descobertas, a ênfase na totalidade e a simplicidade dos procedimentos” (RAUEN, 1999, p. 31).

Esse artigo faz uso de dados secundários e recorre ao levantamento bibliográfico. Trata-se de uma pesquisa documental, com acesso aos relatórios da empresa. Além disso, foi efetuado o levantamento de dados primários, fundamentado em um estudo de caso, conduzido por meio de entrevista pessoal com o Diretor da Editora Sigma, que forneceu os custos distribuídos conforme cada setor da empresa, além da observação direta feita pelos autores desse artigo à unidade caso estudada.

Utilizou-se o método de Custeio por Absorção por solicitação dos gestores da empresa, que, inicialmente, ao considerarem que a Editora Sigma é uma pequena empresa, um método mais simples e direto teria um melhor poder de convencimento perante os funcionários, aumentando as chances de sucesso na implantação de um sistema de custeio. A partir dessa iniciativa, pretende-se investir em treinamentos para implementação de metodologia mais refinada.

3 Métodos de custeio

Para melhor entendimento da importância e abrangência dos métodos de custeio é fundamental detalhar o histórico e alguns conceitos relacionados ao tema.

As organizações devem, continuamente, buscar a adequação ou melhor, a antecipação às mudanças e desafios de em um mercado altamente competitivo. O sistema de custeio, torna-se uma ferramenta fundamental para que os gestores possam obter maior participação no mercado. A empresa tende a optar pelas áreas críticas e tende a dar maior atenção ao departamento deficiente em termos de controle de custos.

Em termos históricos, a importância do maior controle dos custos da empresa, inicia-se com o capitalismo, pois os comerciantes percebiam a contabilidade de custos apenas como o confronto entre despesas e receitas, ou seja, se o negociador obtinha lucro ou prejuízo. Gradativamente, os comerciantes constataram a necessidade do planejamento de contas, idéia reforçada por alguns economistas e sociólogos de renome, como Pareto e Paccioli (CARDOSO, 2007 *apud* SANTOS, 2005).

Com o mercado recessivo das décadas de 1980 e 1990, com a entrada da competição internacional, as organizações começaram a diminuir as margens de lucro, tornando ainda mais importante, as informações relativas à apuração do custo real dos produtos e sua negociação, demonstrando a preocupação em melhorar o processo de tomada de decisão (MOWEN; HANSEN, 2003). Configura-se assim, a importância do estudo de custos para melhoria da competitividade das empresas. Para melhor entendimento do significado da palavra “custo” é relevante recorrer a sua definição, presente no dicionário da língua portuguesa: “quantia pela qual se adquiriu algo; num determinado valor ou preço” (FERREIRA, 1998, p. 486).

Para os autores da área contábil, essa definição, necessariamente, apresenta-se mais elaborada e complexa, pois existem elementos que compõem a estrutura de custos, que devem ser considerados. Nesse sentido, segundo Calderelli (2002), o custo se refere à representação múltipla de bens ou serviços, para aquisição de um bem de uso ou de troca. E assim, para determinar um custo é necessário o agrupamento de muitos fatores que integram sua estrutura.

Para Leone (2000, p. 60):

Há vários tipos de custos, tanto quanto forem as necessidades gerenciais. O contador de custos estabelece e prepara tipos de custos diferentes que vão atender às diferentes finalidades da administração. Essas afirmações nada mais são do que a constatação da veracidade do conceito moderno de custos segundo o qual existem custos diferentes para atender finalidades diferentes. A contabilidade de custos produz informações diferenciadas, de acordo com as necessidades das entidades. Ela estabelece diferentes sistemas de custos e adota critérios diferentes de avaliação, cálculo e alocação para fornecer informações específicas exigidas por ambientes de produção e de administração dinâmicas.

Diante desse cenário, qualquer empresa deve se preocupar com o planejamento e controle dos custos e assim, buscar a adoção de um sistema de custeio adequado as suas necessidades. No entanto, deve-se melhor esclarecer aos gestores a importância de um sistema de custos, pois qualquer desperdício ocorrido poderá acarretar em um grande problema financeiro. Para tanto, serão apresentados alguns conceitos relacionados à contabilidade de custos.

3.1 Classificação dos custos

Os custos de produção de um bem ou serviço podem ser classificados em (BORNIA, 2010; QUESADO; RODRIGUES, 2007): Custos diretos; Custos indiretos; Custos fixos; Custos variáveis; Custos semi-variáveis; e Custos semi-fixos.

Os custos diretos abrangem todos os custos relacionados com a fabricação do produto ou serviço como matéria-prima, mão-de-obra direta, tributos e comissões sobre vendas. Porém, os demais gastos são transferidos para apuração de resultado como despesas, sem serem apropriados aos produtos fabricados (SOUZA; MEZZOMO, 2012; WERNKE, 2004). Já, para Calderelli (2002) custo direto é aquele que consiste nas aplicações diretas à produção. Alguns exemplos de custos diretos são: matérias-primas usadas na fabricação do produto, mão-de-obra direta, serviços sub-contratados e aplicados, diretamente, nos produtos ou serviços (BORNIA, 2010). Contudo, pode ser constatado que o custo direto é aquele que contribui diretamente para a finalização do produto.

Os custos indiretos se caracterizam por apresentar dificuldades na identificação para cada unidade de produto fabricado ou comercializado sendo apropriados aos produtos finais como: aluguel da unidade fabril de uma organização ou a conta de energia elétrica de uma empresa que fabrica seus produtos, pois a organização só terá um custo se a mesma fabricar algo, caso contrário, a mesma ocasionará despesa (MARTINS, 2010; SANTOS, 2011). Por outro lado, é considerado custo indireto todo o item de custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio. São debitados, indiretamente, por meio de taxas de rateio ou critérios de alocação. Assim, tem-se o custo indireto como aquele item que precisa de critério de rateio para sua identificação ao produto ou objeto cujo custeio é desejado. Para MEGLIORINI (2011), custos indiretos são os gastos apresentados para a empresa exercer suas atividades, afim de não ter ligação direta com o produto específico, (aqueles que não são identificados na produção) nas empresas que são objeto de fabricação de apenas um produto.

Com base no pensamento de Martins (2010), que afirma não existir custo ou despesa eternamente fixo, pode-se constatar que custo fixo é a soma de todos os fatores fixos de produção. É claro que, os custos fixos podem mudar, isso não os torna variáveis. Sendo que, torna-os fixos a uma nova taxa: ou mais alta ou mais baixa (MOWEN; HANSEN, 2003). Já, para Megliorini (2011) e Cassela (2008), os custos fixos são aqueles decorrentes da estrutura produtiva instalada da empresa, que independem da quantidade que venha a ser produzida

dentro do limite da capacidade instalada. Como por exemplo: salário dos operários da fábrica, depreciação das máquinas da produção e aluguel do prédio utilizado para produção da fábrica.

Custos variáveis também são conhecidos como custos marginais em razão da exclusão das “cargas fixas” (SILVA; LINS, 2010). Imputa-se, na apuração do custeio direto: os materiais diretos, a mão-de-obra direta e os custos gerais variáveis. Este tipo de custos está, diretamente ligado, ao volume de produção ou de vendas. Sendo que, quanto maior for seu volume de produção maior serão os custos variáveis totais (WERNKE, 2004). Nesse sentido, segundo Mowen et al. (2003), custo variável é definido como aquele que, no total, varia na proporção direta à mudança em um direcionador de atividade. Um exemplo é a matéria-prima, pois se para produzir uma caneta se gasta \$1 ao produzir duas serão \$ 2.

Os Custos semi-variáveis são aqueles que registram as oscilações de gastos de despesas que se verificam no ciclo de produção, sem manter, entretanto, uma constante proporção nos aumentos ou diminuições das unidades produzidas (CALDERELLI, 2002).

Porém, os custos semi-fixos variam de acordo com o nível de produção, porém obtém uma parcela que existe, mesmo que não haja produção. Para um melhor entendimento, pode-se citar um exemplo da conta de energia elétrica de uma fábrica, na qual a empresa, prestadora desse serviço, cobra uma taxa mínima, mesmo que nada seja gasto no período, embora o valor total da conta dependa do número de quilowatts consumidos e do volume de produção da organização (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

3.2 Margem de contribuição

Nas palavras de Souza, Schnorr e Ferreira (2011), a margem de contribuição corresponde à diferença entre o preço de venda e a soma dos custos variáveis. O resultado deve ser suficiente para cobrir os custos fixos, assim como, obter o lucro líquido desejado pela empresa. Ou seja, a margem de contribuição representa o valor que cobrirá os custos e despesas fixas da empresa e proporcionará o lucro (SCHIER, 2006).

Uma vez que, o gestor identifica a margem de contribuição, pode-se conhecer, de forma mais detalhada, qual produto necessita maior cuidado e assim, deve-se incentivar a venda desse produto, proporcionando maior rentabilidade à organização. Por exemplo, a partir da análise de uma fábrica de biscoitos, em que a mesma produz três tipos de biscoitos: amendoim, nata e amanteigado. Parte-se da hipótese que, o biscoito de amendoim tem a maior margem de contribuição, esse produto necessita de um maior investimento tanto na produção, quanto na venda, pois trará maior rentabilidade. Segundo Calderelli (2002) esta ferramenta pode auxiliar os gestores da seguinte forma: (1) Auxilia o gestor a decidir sobre qual produto diminuir ou expandir em uma linha de produção; (2) Avalia alternativas provenientes da produção e de propagandas especiais; e (3) Auxilia a decidir sobre estratégias de preço, serviços ou produtos e Avalia o desempenho da produção.

A vantagem de se fazer uma avaliação da margem de contribuição é que a mesma estabelece um comparativo dos preços dos concorrentes em relação aos preços praticados pela empresa (VIEIRA; COSTA JÚNIOR, 2011). Assim sendo, poderá verificar qual a capacidade dos produtos para gerar lucro, já que os limites dos custos variáveis são conhecidos.

3.3 *Mark up*

É a margem da receita de vendas (faturamento) sobre os custos diretos de produção. Essa margem deve ser tal, que permita à empresa cobrir os custos diretos (ou variáveis), os custos fixos e a parcela desejada de lucro da empresa (FLORES et al., 2010; CASTRO; D'AMORE, 1978).

Dessa forma, para Wernke (2004, p. 130) “*mark up* é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para formação do preço de venda”. O *mark up* tem por objetivo cobrir a

tributação sobre vendas – como, por exemplo: Imposto sobre o Comércio de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) ou o Simples, que é o tratamento tributário simplificado, – percentuais, incidentes sobre o preço de venda, despesas administrativas, fixas, custos indiretos de produção fixos e margem de lucro (SOUZA; MARENGO; JAROSKI, 2012).

4 Métodos de custeio

Cabe detalhar, alguns métodos de custeio existentes e praticados no Brasil. Conforme os tópicos a seguir.

4.1 Método de custeio por absorção

Para Maher (2001, p. 888), quanto ao método de custeio por absorção, “é utilizado para calcular o valor de um estoque, de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos. Custos de produção variáveis mais o rateio dos custos fixos de produção a cada unidade fabricada”.

Esse método é o mais reconhecido no Brasil, já que opera em longo prazo, pois há simplicidade no processo de apuração e fácil visualização e fornecimento de dados aos gestores. Como em qualquer processo, há algumas vantagens e desvantagens para realização, as quais, segundo Santos (1995 *apud* WERNKE, 2004, p. 20) são:

- Atende à legislação fiscal e deve ser usado quando a empresa busca utilizar o sistema de custos integrado à Contabilidade;
- Permite a apuração do custo por centro de custos, visto que, sua aplicação exige a organização contábil. Nesse sentido, tal recurso, quando os custos forem alocados aos departamentos de forma adequada, possibilita o acompanhamento do desempenho de cada área;
- Ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto;
- A desvantagem consiste na utilização de rateios para distribuir os custos entre os departamentos ou produtos; e
- Esse método é falho por se fundamentar no rateio dos custos fixos, que, apesar de se aparentarem lógicos, levam a alocações arbitrárias e até enganosas.

O método de custeio por absorção é derivado da aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade e é, no Brasil, adotado pelas legislações comercial e fiscal. Segundo Crepaldi (2009) é válido para a apresentação de demonstrações financeiras e para o pagamento do imposto de renda, onde todos os custos de produção são apropriados aos produtos do período. Sendo que, os gastos não pertencem ao processo produtivo, pois a despesa é excluída. O grande objetivo desse método é fazer o rateio de todos os custos entre todos os produtos, sendo eles, diretos ou indiretos, variáveis ou semi-variáveis ou ainda, fixos. De modo que, cada centro ou núcleo, absorva ou receba aquilo que lhe cabe por cálculo ou atribuição (CALDERELLI, 2002).

Entretanto, para Martins (2010) este não é um sistema totalmente lógico e, às vezes, é falho como um instrumento gerenciador. Para Castro e D’Amore (1978), deve-se obedecer a um esquema de apropriação dos custos nesta modalidade de custeio, como sendo um facilitador na apuração do mesmo, são eles:

1. Separação dos custos e despesas;
2. Apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada no período;
3. Apuração dos custos da produção acabada;
4. Apuração do custo dos produtos vendidos; e
5. Apuração do resultado.

Diante de tais afirmações, pode-se auferir sobre o custeio por absorção todos os custos de fabricação. Para tanto, cabe apresentar alguns pontos importantes, conforme Quadro 1.

Custeio Por Absorção	
Aceito pelo fisco	O fisco exige o uso do Custeio de Absorção, fazendo com que se incorporem ao produto todos os custos ligados a produção quer os diretos e os indiretos. O fisco aceita este devido a tributação maior
Imposto de renda	Tem extrema ligação por ser aceita pelo fisco. Uma das formas de registrar o pagamento de tributos. Por este sistema o tributo é maior.
Lucro, o que afeta?	A margem de lucro é maior na apuração por que o valor dos estoques finais sempre maior e o custo fixo é incluído, o que não acontece no custeio variável.
Despesas	Esse sistema não permite um controle de custo de produção enquanto que no variável separa os gastos entre custos, despesas e perdas.
Custos fixos	Apropriam todos os custos de produção quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos e tão-somente os custos de produção aos produtos elaborados.

Fonte: Wernke (2004)

Quadro 1 – Pontos importantes na consideração do custeio por absorção

4.2 Método de vanguarda: custeio ABC

Por meio de um estudo realizado, em meados da década de 80 por Kaplan e Cooper, professores da *Harvard Business School*, surgiu o Custeio ABC (custeio baseado em atividades), com objetivo, naquela época, de aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretas fixas (*overhead*) aos produtos (DELLA GIUSTINA; QUEIROZ, 2001).



Fonte: Wernke (2004, p. 22).

Quadro 2 – Lógica de Funcionamento de ABC

Na percepção de Ferreira (2007), este método é utilizado, pois é uma ferramenta gerencial produtora de informações de custos para uma variedade de objetivos gerenciais, incluindo o objetivo de geração de relatórios financeiros.

Mowen e Hansen (2003), ao refletir sobre tempos globalizados e concorrência acirrada, colocam que o ABC, pode ser uma poderosa forma de garantir uma postura competitiva diante de um cenário econômico avançado. Visto que, os gerentes necessitam de informações sobre custos para a tomada de decisões e melhor planejamento, a fim de maximizar o lucro, ideal para qualquer organização.

Para Paiva (2012) este método de análise de custo busca rastrear os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos, diretamente

identificáveis com suas atividades mais relevantes e destas, para os produtos ou serviços. Na metodologia ABC, supõe-se que serviços ou produtos consomem atividades e que são essas atividades os recursos (WERNKE, 2004).

Entretanto, o problema do método ABC está no fato de considerar o rateio dos custos e despesas fixas. Mas, como qualquer outra ferramenta gerencial, pode trazer problemas se não for utilizada dentro de seus padrões e adequada compreensão de suas limitações.

Mowen e Hansen (2003) ressaltam a importância de que, para se tornar uma decisão adequada é preciso que os números contábeis produzidos por um sistema de custeio por atividade, sejam diferentes daqueles produzidos por um sistema baseado em função. Para projetar um sistema de custeio ABC há algumas etapas essenciais, conforme Fama e Bruni (2004) que são: a identificação das atividades e seus respectivos custos, a alocação do custo departamental ao custo da atividade, a identificação dos direcionadores de custo e a divisão do custo da atividade pelo direcionador de custos.

Este método de custeio difere dos modelos tradicionais, pois, ao invés das bases de rateio, é concentrada a atividade desenvolvida dentro da organização para alocar os custos contrariando os sistemas que se baseiam nos volumes.

Considera-se que, um outro grande colaborador para a constatação da importância em adotar um método de custeio é o avanço da TI – Tecnologia da Informação, pois o que antes era analisado e registrado manualmente, hoje é disponibilizado por *softwares* gerenciais, disponíveis para comercialização, onde os empresários podem optar por versões-padrão ou pelo desenvolvimento de soluções próprias, mais customizadas para as necessidades específicas de cada empresa.

4.3 Custeio variável (custeio direto)

Este custeio, conhecido também como custeio direto, apesar de não ser aprovado pelo fisco, pode ser de grande auxílio no processo de tomada de decisão, pois fornece informações gerenciais, por haver relação entre o lucro e o volume de produção (CREPALDI, 2009). Sendo que, tem como foco principal controlar o nível de produção de uma organização. Mas, o custeio variável considera apenas os custos de produção de um período, somente aqueles que variam, desprezando os custos fixos, de modo que, estes são considerados como despesas e encerrados, diretamente, no resultado do período (NEVES; VICECONTI, 2008).

Segundo Fama e Bruni (2004), deve-se tomar cuidado na interpretação desse custeio, pois o uso de seus conceitos, nem sempre coincidem com seus preceitos teóricos, pois os custeios variáveis e diretos tratam, especificamente, da análise de gastos variáveis diretos, indiretos, custos ou despesas e sua comparação com as receitas.

Aceito pelo fisco	Contraria a competência e a Confrontação, não é aceito pelo fisco nem pela auditoria.
Imposto de renda	Não é aceito, então não se pode calcular o I.R.
Lucro, o que afeta?	Propicia valores de lucro não muito úteis para fins gerenciais. O lucro sempre acompanha a direção das vendas.
Despesas	Os custos fixos são considerados como despesa do período indo diretamente ao resultado.
Custos fixos	Os custos fixos são considerados como encargo para que a empresa possa ter condições de produção do que sacrifício. Deixa de ser apropriado ao produto. Significa apropriação de todos os custos variáveis diretos ou indiretos.

Fonte: Adaptado de Mowen et. al (2003).

Quadro 3 – Lógica de Funcionamento do Custeio Variável (Custeio Direto)

Dessa forma, tanto os custos fixos, como os variáveis e semi-variáveis têm abrangência para o custo direto e o indireto. Além disso, servem para a apuração do custo de qualquer objeto, auxiliando a verificação da rentabilidade e atividades da empresa. Esta forma de custo disponibiliza grande grau de detalhamento, pois é feita de forma analítica, separando os custos diretos dos indiretos (WERNKE, 2004). Alguns pontos relevantes sobre o custeio variável são colocados no Quadro 3.

5 Estudo de caso: Editora Sigma Ltda.

A Editora Sigma Ltda. foi fundada na década de 1980 e se direciona à produção de publicação de obras literárias. É uma empresa familiar com cerca de 40 funcionários. Porém, em termos de formalização de planejamento, a empresa não apresenta missão, nem visão definidas. A empresa está localizada na região sul do Brasil e tem como clientes, empresas de várias regiões do país. Sendo que, atualmente, conta com 11 colaboradores diretos.

A Editora Sigma Ltda. possui o sistema de gestão da ST Sistemas (nome fictício), porém, não utiliza os recursos que o mesmo fornece. Ou seja, poderia se basear nas informações sobre os custos de cada setor, para assim, facilitar a elaboração das planilhas para visualização do método de custeio por absorção. Entretanto, utiliza acompanhamentos manuais, bem como a planilha de cálculo Excel para gerar registros de controle, não estando integrada ao sistema, gerando retrabalho e risco a erros constantes. A empresa possui computadores conectados à internet com banda larga e serviços de terceiro para suporte técnico.

6 Análise dos dados e interpretação dos resultados

Aqui, são apresentados os dados coletados e sua análise crítica quanto ao método de apropriação de custos utilizado pela Sigma.

6.1 Apresentação e análise dos dados da pesquisa

Com o auxílio do *Excel* foram elaboradas planilhas de custos, através dos dados concedidos pela empresa. Posteriormente, a partir de cálculos específicos, ditados pelo sistema de Custeio por Absorção, foram elaborados os gráficos e, constatado que, nos primeiros três meses do levantamento de custos, a Editora apresentou oscilações em sua margem de lucro líquida, causadas por erros na inserção de valores no Sistema utilizado pela empresa.

Porém, como base da análise, um resultado importante foi encontrado: por dois meses a Sigma apresentou prejuízo, sendo que, as despesas foram maiores que as receitas. Essa visualização das variações têm, nos últimos três meses da pesquisa, uma adaptação do sistema de custeio e assim, a empresa já apresenta um crescimento constante, conforme a Tabela 1.

A margem de lucro esperada pelo proprietário da Editora Sigma é de 32%, a qual se apresenta irreal, conforme pode ser observado no Gráfico 1, a partir da comparação dos valores das receitas brutas (parte superior das colunas), em seus respectivos meses, bem como das margens de lucro líquido auferidas, constantes na parte inferior das colunas.

Tabela 1 – Classificação dos custos e despesas e apresentação do resultado

Janeiro			Fevereiro		
Absorção	Variável	Fixo	Absorção	Variável	Fixo
Produção Mês			Produção Mês		

Receita de Vendas	115.088,15	-	-	135.091,90	-	-
C.M. Prima	80.561,71	-	-	94.564,33	-	-
Outros	9.511,56	9.511,56	0,00	9.257,00	9.257,00	0,00
Custo Indiretos	7.731,95	5.891,11	1.840,84	10.796,17	8.784,30	2.011,87
Custo Direto	17.391,00	0,00	17.391,00	17.391,00	0,00	17.391,00
Total	115.196,22	15.402,67	19.231,84	132.008,50	18.041,30	19.402,87
Resultado líquido (Lucro/prejuízo)	(108,06)	-	-	3.083,40	-	-
	Março			Abril		
	Absorção	Variável	Fixo	Absorção	Variável	Fixo
	Produção Mês			Produção Mês		
Receita de Vendas	98.145,77	-	-	112.574,00	-	-
C.M. Prima	68.702,04	-	-	78.801,80	-	-
Outros	6.776,23	6.776,23	0,00	6.745,00	6.745,00	0,00
Custo Indiretos	9.706,26	7.789,00	1.917,26	7.555,87	5.554,00	2.001,87
Custo Direto	17.391,00	0,00	17.391,00	17.391,00	0,00	17.391,00
Total	102.575,53	14.565,23	19.308,26	110.493,67	12.299,00	19.392,87
Resultado líquido (Lucro/prejuízo)	(4.429,76)	-	-	2.080,33	-	-
	Maio			Junho		
	Absorção	Variável	Fixo	Absorção	Variável	Fixo
	Produção Mês			Produção Mês		
Receita de Vendas	157.252,00	-	-	128.417,50	-	-
C.M. Prima	110.076,40	-	-	89.892,25	-	-
Outros	10.518,70	10.518,70	0,00	5.874,40	5.874,40	0,00
Custo Indiretos	13.478,83	11.101,25	2.377,58	8.104,80	5.750,00	2.354,80
Custo Direto	17.391,00	0,00	17.391,00	17.391,00	0,00	17.391,00
Total	151.464,93	21.619,95	19.768,58	121.262,45	11.624,40	19.745,80
Resultado líquido (Lucro/prejuízo)	5.787,07	-	-	7.155,05	-	-

Fonte: dos autores

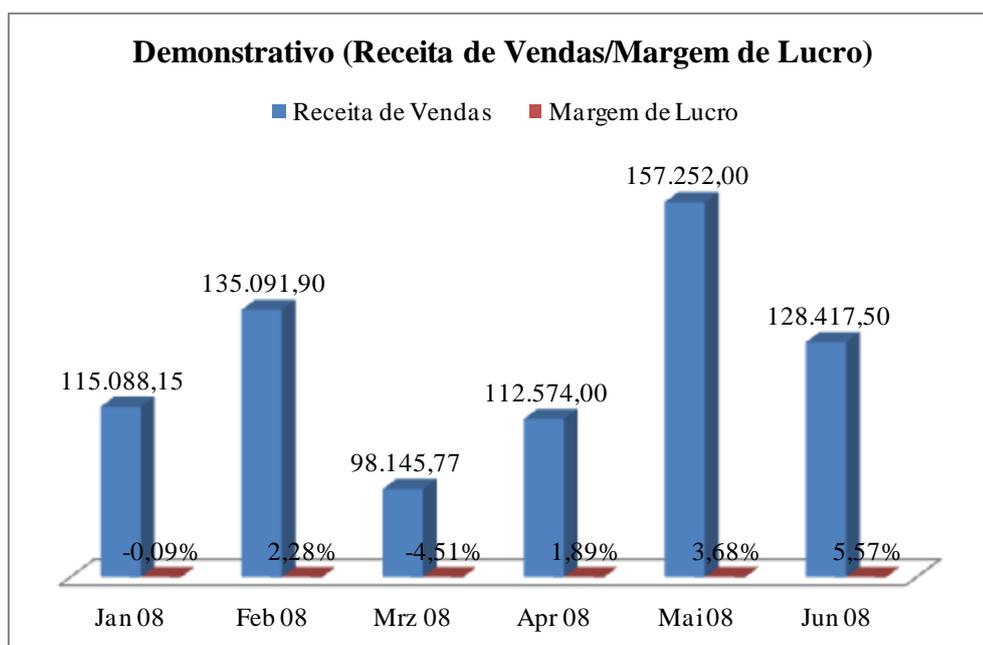


Gráfico 1 – Demonstrativo da receita bruta e lucro líquido. Fonte: dos autores

Em relação ao Gráfico 1, o mesmo demonstra que, apesar de oscilações na receita com vendas, a Editora Sigma apresenta uma tendência com crescimento médio nos 3 (três) últimos meses de, aproximadamente, 3,40%, no primeiro semestre.

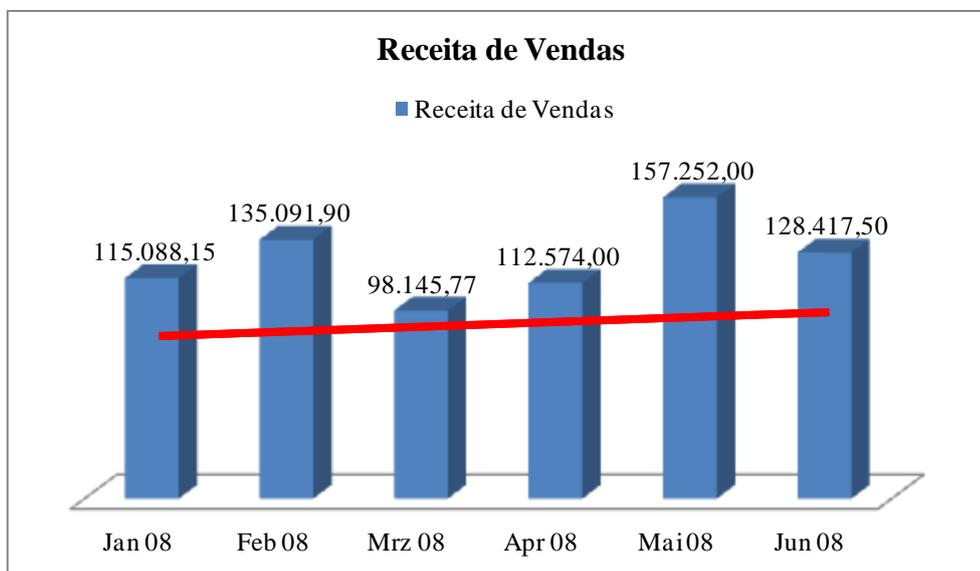


Gráfico 2 – Receita de vendas. Fonte: dos autores

O Gráfico 2 demonstra que, apesar da oscilação na receita com vendas, a Sigma apresenta uma linha tendência com crescimento em suas vendas de.

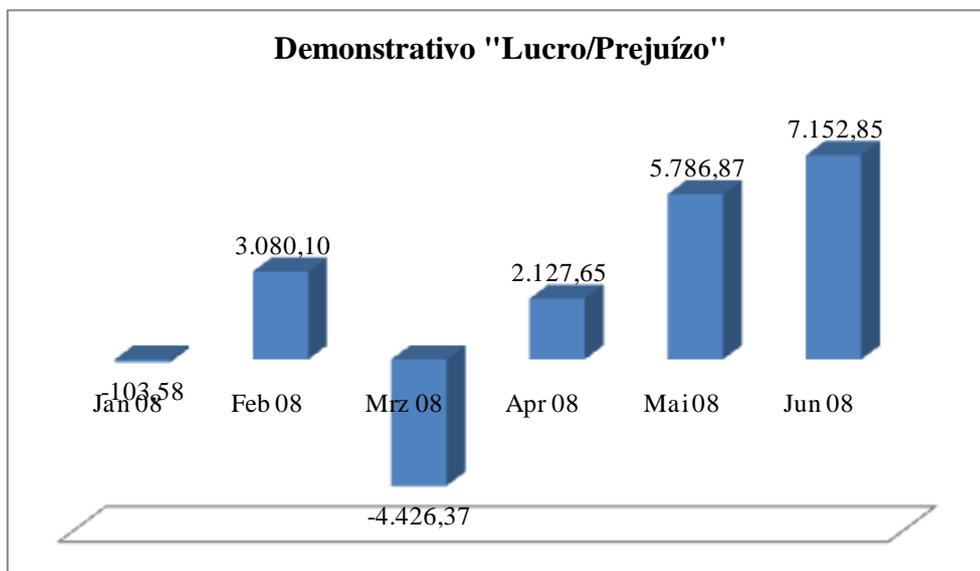


Gráfico 3 – Margem de lucro. Fonte: dos autores

E ainda, o Gráfico 3 demonstra, no período de seis meses, uma oscilação acentuada na margem líquida, havendo uma disparidade em relação ao faturamento bruto. Esta pesquisa foi elaborada através da análise dos procedimentos atuais, elaborados pela gestão da Editora Sigma, em entrevista com os funcionários e com base no acervo documental.

6.2. Apresentação e análise da pesquisa de custos da Editora Sigma

Este tópico é reservado para a apresentação dos resultados da pesquisa de custos, sendo que, observa-se a questão do sigilo quanto às informações cedidas pela empresa em questão, faz-se a análise dos resultados.

Tabela 2 – Comparativo entre orçamento: Editora Sigma e orçamento dos Autores

Cód. Matéria Prima/Diversos	Fonte: Editora Sigma		Fonte: Autores	
	QTD 1	VALOR	QTD 1	VALOR
131 Couchê B 80Gr	800	144,00	800	144,00
Tinta	0,9	25,55	0,9	25,55
Chapas	4	24,00	4	24,00
Subtotal:		193,55		193,55
Impressão/Maq/Acabamento	TEMPO	VALOR	TEMPO	VALOR
GTO 52 (1)	8	120,00	8	120,00
Acerto	1	15,00	1	15,00
Lavação		15,00	2	15,00
Corte/Formato	01:51	18,50	01:51	18,50
Embalar	6	7,50	6	7,50
Subtotal:		193,55		176,00
Impressão/Maq/Acabamento	TEMPO	VALOR	TEMPO	VALOR
GTO 52 (2)	8	120,00	8	120,00
Acerto	1	15,00	1	15,00
Lavação	2	15,00	2	15,00
Corte/Formato	01:51	18,50	01:51	18,50
Embalar	6	7,50	6	7,50
Subtotal:		176,00		176,00
Pré-Impressão	QTD	VALOR	QTD	VALOR
Arte Final	1	10,00	1	10,00
Fotolito	5381,69	69,96	5381,69	69,96
Gravação de Chapa	4	8,00	4	8,00
Prova de Arte	2	8,00	2	8,00
Subtotal:		95,96		95,96
Finalização				
Total dos Custos		465,51		641,51
Margem de Lucro (32%)		242,24		208,49
Comissão Vendedor (5%)		37,25		32,08
Comissão Agência (%)		0,00		0,00
Valor Antes dos Impostos		745,00		882,08

Fonte: Sistema Gerencial da Editora Sigma, e autores

A Tabela 2 apresenta a comparação entre o orçamento utilizado pela Editora Sigma atualmente, com os dados reavaliados pelos autores, demonstrando os problemas causados pela situação insuficiente de informações, requisitadas pelo sistema e pela deficiência, por parte do responsável pelo Setor, que compila os dados, ressalta-se então:

1. Destacado em amarelo (R\$ 193,55), coluna da Editora Sigma, um erro de soma e vale ressaltar que, dessa vez, o erro aconteceu a favor da Sigma.
2. Em verde (R\$ 465,51), tem-se novamente, um erro de “soma”, porém dessa vez, somou-se o “Total dos Custos”, como os custos, insumos e o material usado para produção. O que está incorreto, pois a parte do orçamento onde se denomina “Total dos Custos”, deve constar o somatório de todos os “Subtotais”.
3. Há um efeito dominó, pois se o “Total dos Custos” está incorreto, também

acarretará em erro, na margem de lucro e na comissão do vendedor.

4. Por fim, em vermelho (R\$ 745,00), está o valor a ser cobrado do cliente, e aqui, está o princípio da resposta desse trabalho, que é a demonstração de uma diferença do orçamento realizado pela empresa e comprovado pelos autores deste artigo, essa diferença é de R\$ 882,02 - R\$ 745,00 = R\$ 137,02, formalizando assim, uma disparidade relevante para os valores analisados.

Observa-se que, o sistema utilizado pela empresa apresenta diversas falhas na elaboração do orçamento, antes de ocorrer as vendas dos produtos e serviços, distorcendo assim, o resultado operacional, comprometendo a saúde financeira da Editora Sigma. Nesse caso, os resultados do sistema utilizado foram comparados com os cálculos, em planilha Excel, elaborados pelos autores deste artigo.

O mais grave a se destacar é que a gestão espera ter uma margem de lucro de 32%, quando na realidade, percebe-se que a Sigma, por não ter um sistema eficaz de custeio, já começa seus procedimentos com prejuízo. No caso estudado, a diferença no preço final é de 18,40% para menos, como demonstrado na última linha (Valor Antes dos Impostos) da Tabela 2 onde há um erro de soma para mais.

7 Considerações finais

Hoje, as empresas compreendem que a concorrência é acirrada e que para se manterem competitivas, não basta apenas operar na sua área de atuação. Nesse sentido, faz-se necessário o controle dos custos e sua distribuição nos diversos itens produzidos.

Para tanto, os objetivos aos quais se propôs esse artigo foram plenamente atingidos, pois por meio da pesquisa bibliográfica – que levantou os conceitos relacionados aos diversos métodos de custeio –, o levantamento documental e o estudo de campo (com a elaboração da planilha de cálculo *Excel*), organizaram-se os procedimentos de custos da Editora Sigma Ltda., utilizando o método de custeio por absorção. Percebe-se que, os gestores têm grande dificuldade em perceber a importância da adoção de um sistema de custeio para convencimento do empresariado em relação a um maior controle do dia-a-dia do negócio bem como, para projeções de investimentos futuros.

Destaca-se que, o gestor da unidade caso estudada, de forma empírica, acreditava operar com uma margem de lucro de 32% na comercialização de seus produtos. No entanto, conforme demonstrado nos resultados da pesquisa, por meio do método por absorção, a margem de lucro líquida apresentada foi apenas 5,57%.

Como recomendação, a empresa deve investir no treinamento dos funcionários, de todos os níveis, para que o sistema de custos elaborado seja realmente utilizado com intuito de fornecer informações que espelhem a realidade, aprimorando-o continuamente, à realidade de mercado da Editora Sigma, que sofrerá mudanças, as quais devem ser incorporadas no sistema de custeio.

Enfim, o mercado das editoras é bastante competitivo, sendo que há uma espécie de “acordo de cavalheiros”, uma espécie de cartel, para que uma editora não invada a área de atuação da outra e assim, todas consigam sobreviver. No entanto, verifica-se que as grandes editoras, baseadas nessa política, mantêm seu poder abocanhando grande share, restando as migalhas para serem operadas pelas pequenas empresas.

Referências

BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. **Gestão de Custos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos - Aplicação em Empresas Modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CALDERELLI, A. **Enciclopédia contábil e comercial brasileira**. 27. ed. São Paulo: CETEC, 2002.

CASELLA, B. M. B. X. **Análise de custos de concorrentes: um estudo exploratório no setor de celulose e papel**. Dissertação (Mestrado Controladoria e Contab.). São Paulo: USP, 2008.

CASTRO, A. S.; D'AMORE, D. **Contabilidade Comercial**. 6. ed. São Paulo: Brasiliense, 1978.

CREPALDI, S. A. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DELLA GIUSTINA, J. K.; QUEIROZ, A. D. de. **O custeio ABC como ferramenta para uma resposta eficiente ao consumidor**. 2001. Disponível em: <<http://www.eps.ufsc.br/~diomario/arquivos/artigos/artigoABCECRJoelma.doc>>. acesso em 02/06/2008.

FAMÁ, R.; BRUNI A. L. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora Hp 12 C e Excel**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FERREIRA, A.B. de H. **Novo dicionário Aurélio de língua portuguesa**. 2. ed. São Paulo: Nova Fronteira, 1988.

FERREIRA, J. Â. **Custos industriais: Uma ênfase gerencial**. São Paulo: Editora STS, 2007.

FLORES, J. S.; SILVEIRA, M. S.; SOUZA, M. A.; SANTOS, M. V. Fatores condicionantes para implementação da gestão interorganizacional de custos: um estudo empírico em empresas do Rio Grande do Sul. In: V CONGRESSO DE COSTOS DEL MERCOSUL, **Anais...** La Plata: IAPUCO, 2010.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo:Atlas, 2000.

MAHER, M. **Contabilidade de Custos: criando valor para Administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, E. **Custos - Análise e Gestão**. 3. ed. São Paulo: PEARSON, 2011.

MOWEN, M.M.; HANSEN, D.R. **Gestão de Custos: Contabilidade e controle**. 3. ed. São Paulo: Thomson, 2003.

NEVES, S.; VICECONTI, V.E. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 8. ed. São Paulo: Frase, 2008.

QUESADO, P. R.; RODRIGUES, L. L. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. **Revista Ibero Americana Contab Gestion**, v.1, n.10, p.121-143, 2007.

PAIVA, S. Eficiência de custeio a partir da aplicação simultânea do custeio baseado em atividades e do custeio baseado em tempo. **Revista GEPROS - Gestão da Produção, Operações e Sistemas**, ano 7, nº 1, p.11-22, 2012.

RAUEN, F.J. **Elemento de iniciação à pesquisa: incluindo orientação para a referência de documentos eletrônicos**. 1. ed. Rio do Sul: Nova Era, 1999.

SANTOS, J.J. **Análise de custos: remodelado com ênfase para Sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de caso**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Contabilidade e Análise de Custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SCHIER, C. U. da C. **Gestão de Custos**. Curitiba: Ibplex, 2006.

SILVA, R. N. S.; LINS, L. dos S. **Gestão de custos - Contabilidade, Controle e Análise**. São Paulo: Atlas, 2010.

SOUZA, A. ; CLEMENTE, A. **Gestão de Custos - Aplicações Operacionais e Estratégias**. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, M. A. de; MEZZOMO, F. Determinantes de custos em empresas de pequeno porte do setor moveleiro: um estudo em empresas da serra gaúcha. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 4, n.1, p 131-149, 2012.

SOUZA, M. A. de; MARENGO, S. T.; JAROSKI, S. Adoção de práticas de gestão externa de custos: um estudo multicaso em empresas da região da serra gaúcha. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 2, p. 43-63, 2012.

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

VIEIRA, V. J. O.; COSTA JÚNIOR, J. S. A implantação da análise de custos como ferramenta de gestão numa empresa de confecção da cidade de ubá: um estudo de caso. **Revista Gestão Empresarial**, v. 1, n. 2, p. 76-90, 2011.

WERNKE, R. **Gestão de Custos: uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005.