

# ANÁLISE DE CUSTOS: UM ESTUDO DE CASO NA GRÁFICA ALFA LTDA-ME.

Resumo:

Para sobreviver e se manterem competitivas, as empresas necessitam satisfazer seus clientes, mas, para tanto, devem ter o controle de suas operações internas. Dessa forma, o sistema de custos surge como um dos elementos fundamentais para que os gestores tenham conhecimento das operações cotidianas, e, além disso, se bem planejado pode nortear o processo de tomada de decisão, no nível estratégico. A presente pesquisa tem como objetivo organizar os procedimentos de custos da Gráfica Alfa Ltda-ME utilizando o método de custeio por absorção. O artigo apresenta uma pesquisa bibliográfica com conceitos básicos relacionados aos métodos de custeio, através de um estudo de caso na Gráfica Alfa, que atua no segmento de impressos comerciais e promocionais. Faz-se um estudo de campo com o levantamento de informações dos custos por setor da Gráfica Alfa, através de entrevista pessoal com o gerente geral da empresa. Também são utilizadas a observação direta e indireta dos gestores e funcionários da empresa com o intuito de verificar o método de custeio, até então adotado, e se o mesmo condiz com a realidade e necessidades da empresa. Como constatação principal, apurou-se uma margem de lucro de apenas 5,52 % nas operações da Alfa, bem inferior aquela margem de 30%, que o proprietário acreditava ter.

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

## 1. Introdução

Construir um sistema de custeio é fundamental para a sobrevivência de qualquer empresa, independentemente do seu porte ou ramo de atuação, pois em um mercado altamente competitivo, o processo de tomada de decisão não pode contar apenas com a sorte ou com o *feeling* (sentimento) dos gestores.

Dessa forma, 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 curto e longo prazos.

Entretanto, em diferentes contextos, sob condições de mercado, de economia e política diversas, as empresas utilizam diferentes procedimentos para calcular os custos dos seus produtos. Pois, um sistema de custeio, evidencia a forma de alocação dos custos fixos e variáveis aos produtos, o que permite demonstrar a “rentabilidade” de cada item e assim, constitui-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.

No entanto, 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 insatisfações e resistência quanto a sua adoção, já que ao quantificar custos, pode-se apontar os indivíduos responsáveis pelos mesmos.

Outro problema que gera resistência à adoção de um sistema de custeio por parte dos funcionários é a necessidade de preencher relatórios, quase que diariamente, agravada pela falta de conhecimento para preenchê-los ou ainda, de disposição.

As empresas regidas pela legislação das SA's – Sociedades Anônimas (lei 6.404/76) têm a exigência de adoção de um método de custeio, pois dessa forma, demonstram a

alocação dos custos corretamente, o que impacta na transparência e precisão da divulgação do resultado do exercício, ou seja, do seu lucro ou prejuízo.

No entanto, as empresas de pequeno e médio porte com quotas de responsabilidade limitada (Ltda.) se apóiam nessa legislação das SA's, já que também devem se preocupar com a demonstração dos seus resultados, em qualquer enquadramento tributário (lucro presumido ou real).

Para tanto, o presente trabalho tem como unidade caso estudada uma pequena empresa: a Gráfica Alfa Ltda-ME. Dessa forma, o artigo, tem como objetivo a organização dos procedimentos de custos, utilizando o método de custeio por absorção na Gráfica Alfa. Salienta-se ainda que, por solicitação do proprietário, o nome real da empresa foi omitido sendo a "Gráfica Alfa" uma denominação fictícia.

## **2. Metodologia**

Esse artigo é do tipo exploratório, pois busca o aprimoramento de idéias. Esse estudo tem o objetivo de proporcionar uma visão geral, do tipo aproximativa, a respeito de determinado fato (GIL, 2002).

O trabalho foi realizado, através de um estudo de caso, na Gráfica Alfa. Sendo que, segundo Gil (2002) o estudo de caso é caracterizado pela análise exaustiva de um ou de mais objetos, de modo a permitir o conhecimento mediante os outros delineamentos considerados. E ainda, 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, também faz uso de fontes de dados secundários, pois recorre ao levantamento bibliográfico, o qual: "consiste na identificação, localização e compilação das fontes escritas" (RAUEN, 1999, p. 40). Foi efetuado o levantamento de dados primários, fundamentado em um estudo de campo, conduzido através de entrevista pessoal com o gerente geral da Gráfica Alfa, o qual forneceu os custos distribuídos conforme cada setor da empresa. Bem como pela observação direta e indireta dos autores desse artigo à unidade caso estudada.

## **3. Métodos de custeio**

Os tópicos correspondentes ao embasamento teórico pretendem fornecer os fundamentos para as recomendações à empresa, apresentadas na conclusão deste artigo, pois o conhecimento já existente deve ser respeitado. Portanto, recorre-se à revisão literária, com os principais conceitos relacionados ao tema desta pesquisa, que trata do método de custeio por absorção.

### **3.1. Contextualização dos 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, os quais serão apresentados a seguir.

As organizações, a cada dia, têm que se adaptar às mudanças, pois em um mercado altamente competitivo a garantia de sobrevivência dessas é condição indispensável para o sucesso. Nesse sentido, o sistema de custeio, torna-se uma ferramenta fundamental para que os gestores possam obter maior participação no mercado. Dessa forma, cada empresa optará

por algo de sua maior necessidade, ou seja, dará maior atenção ao departamento mais deficiente em termos de controle de custos, seja ele o comercial, financeiro ou de produção. Assim, pode-se fazer uma metáfora, onde o Sistema Financeiro de uma organização seria o coração da empresa, pois há nele um cuidado maior, uma necessidade de controle eficaz.

Em termos históricos, a importância de 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, 2000).

Com o mercado recessivo da década de 80 e 90, 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. Dessa forma, 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 sua estrutura, que devem ser considerados. Nesse sentido, segundo Calderelli (2002): Custo se refere à representação múltipla de bens ou serviços, para obtenção 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. Nesse sentido, serão apresentados alguns conceitos relacionados à contabilidade de custos.

### **3.2. Custos diretos**

Essa categoria abrange todos os custos relacionados com a fabricação do produto ou serviço como matéria-prima, mão-de-obra direta, tributos e comissões sobre vendas etc., porém os demais gastos são transferidos para apuração de resultado como despesas, sem serem apropriados aos produtos fabricados (WERNKE, 2001).

Já, para Calderelli (2002) custo direto é aquele que consiste nas aplicações diretas a produção. São apresentados, a seguir, alguns exemplos de custos diretos: matérias-primas usadas na fabricação do produto, mão-de-obra direta, serviços sub-contratados e aplicados diretamente nos produtos ou serviços. Contudo, pode ser constatado que o custo direto é aquele que contribui diretamente para a finalização do produto.

### **3.3. Custos indiretos**

Caracterizam-se por apresentar dificuldades na identificação para cada unidade de produto fabricado ou comercializado sendo apropriados aos produtos finais como, por exemplo, 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, 2003).

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.

Sendo que, para Wernke (2005), custos indiretos são os gastos apresentados para a empresa exercer suas atividades, afim de não ter ligação direta com o produto específico, (aqueles no qual, não se identifica na produção) nas empresas que são objeto de fabricação de apenas um produto. Um exemplo de custo indireto é o aluguel da fábrica, o supervisor geral da fábrica, ou seja, o mesmo está indiretamente ligado ao produto.

### **3.4. Custos fixos**

Com base no pensamento de Martins (2003), o qual afirma que não existe 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 Meglorini (2001), 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, aluguel do prédio utilizado para produção da fábrica, dentre outros.

### **3.5. Custos variáveis**

Estes custos, também são conhecidos como custos marginais em razão da exclusão das "cargas fixas". 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, 2001). 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 canetas serão \$ 2.

### **3.6. 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).

### **3.7. Custos semi-fixos**

Estes custos 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 (WERNKE, 2001).

### **3.8. Margem de contribuição**

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 (CREPALDI, 2004).

Uma vez que, o gestor identifica a margem de contribuição, saber-se-á mais detalhadamente 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, onde 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. Ajuda o gerente a decidir sobre qual produto diminuir ou expandir em uma linha de produção;
2. Avalia alternativas provenientes da produção, de propagandas especiais etc;
3. Ajuda a decidir sobre estratégias de preço, serviços ou produtos; e
4. 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. Assim sendo, poderá verificar qual a capacidade dos produtos para gerar lucro, já que os limites dos custos variáveis são conhecidos.

### **3.9. 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 (CASTRO; D'AMORE, 1978).

Dessa forma, para Wernke (2001, 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 (WERNKE, 2001).

#### **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 Wernke (2001, p. 20) são:

- Atende á 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.
- 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 (SANTOS 1995 *apud* WERNKE, 2001).

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 (2004) este método 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 (2003) este não é um sistema totalmente lógico e, às vezes, é falho como um instrumento gerenciador. Para Castro (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;
5. Apuração do resultado.

Diante de tais afirmações, pode-se auferir sobre 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.

**Quadro 1: Pontos importantes na consideração do custeio por absorção**

Fonte: Wernke (2001)

#### 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).

Segundo Wernke (2001), 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 Nakagawa (1995) 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, 2001).



**Quadro 2: Lógica de Funcionamento de ABC**

Fonte: Wernke (2001, p.22).

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 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, 2004).

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, 2003).

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.

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, 2001). Alguns pontos relevantes sobre o custeio variável são colocados no quadro 3, a seguir:

<b>ACEITO PELO FISCO</b>	Contraria a competência e a Confrontação, não é aceito pelo fisco nem pela auditoria.
<b>IMPOSTO DE RENDA</b>	Não é aceito, então não se pode calcular o I.R.
<b>LUCRO, O QUE AFETA?</b>	Propicia valores de lucro não muito úteis para fins gerenciais. O lucro sempre acompanha a direção das vendas.
<b>DESPESAS</b>	Os custos fixos são considerados como despesa do período indo diretamente ao resultado.
<b>CUSTOS FIXOS</b>	Os custos fixos são considerados como encargo para que a empresa possa ter condições de produção do que sacrificio. Deixa de ser apropriado ao produto. Significa apropriação de todos os custos variáveis diretos ou indiretos.

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

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

## 5. Estudo de caso: Gráfica Alfa Ltda-ME.

Com o objetivo de conhecer o objeto de estudo de caso: a Gráfica Alfa Ltda-ME, que foi selecionado para estudo, são apresentados os tópicos referentes ao histórico da empresa e os produtos, assim como, os recursos tecnológicos.

### 5.1. Histórico e o portfólio de produtos da Gráfica Alfa

A Gráfica Alfa Ltda-ME foi fundada em 1988 e, desde então, foram feitos investimentos em tecnologia e novos equipamentos, modernização esta, que culminará com a inauguração da nova sede da Gráfica, prevista para outubro de 2008.



Figura 1 – Fachada da nova sede e logomarca da Gráfica Alfa Ltda-ME

Fonte: Dados da empresa

A Gráfica Alfa se direciona à produção de impressos gráficos promocionais editoriais e publicitários de alta qualidade. Hoje, a Gráfica se diferencia no mercado pela alta qualidade de seus impressos, rapidez, agilidade, preço competitivo, organização e comprometimento total com a qualidade e comprimento dos prazos de entrega.

Tudo isso é possível, porque a Alfa conta com um corpo de colaboradores altamente especializado, com empenho do gestor, realizando constantes investimentos com o objetivo de buscar a satisfação contínua de seus colaboradores. Entretanto, a empresa não apresenta missão, nem visão bem definidas e formalizadas.

A empresa está localizada no sul do estado de Santa Catarina. A Gráfica Alfa tem como público-alvo, empresas de várias regiões de Santa Catarina e de outros estados. Sendo que, atualmente, conta com 11 colaboradores diretos.

A Alfa dispõe, em seu portfólio, dos seguintes produtos, apresentados na Figura 2.





Figura 2: Panfletos, Cartões de visita, Cartazes, Calendários, Folder's, Rótulos Flexográficos  
 Fonte: do autor

## 5.2. Recursos tecnológicos

A Gráfica Alfa Ltda-ME possui o sistema de gestão da GW Sistemas, no entanto, 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. A empresa possui computadores conectados à internet com banda larga, dotados de 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 utilizados pela empresa.

### 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 Gráfica 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 Alfa 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:

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: do autor (2008)

A margem de lucro esperada pelo proprietário da Gráfica Alfa é de 32%, a qual se apresenta irreal, conforme pode ser observado no gráfico 2, 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.

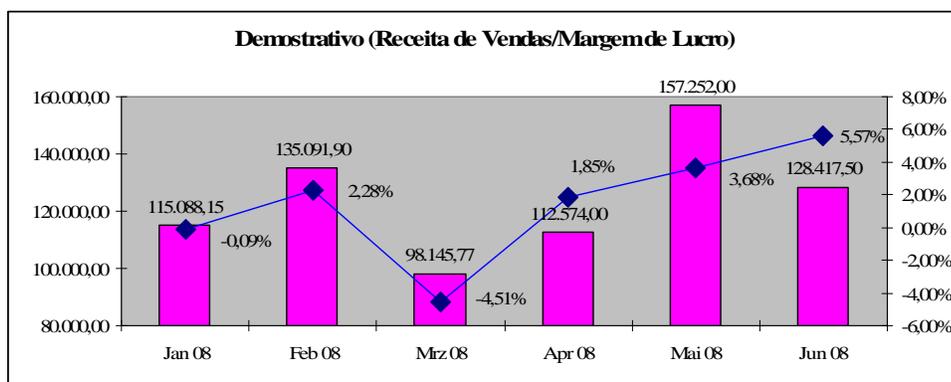


Gráfico 1: Demonstrativo da receita bruta e lucro líquido

Fonte: do autor (2008)

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

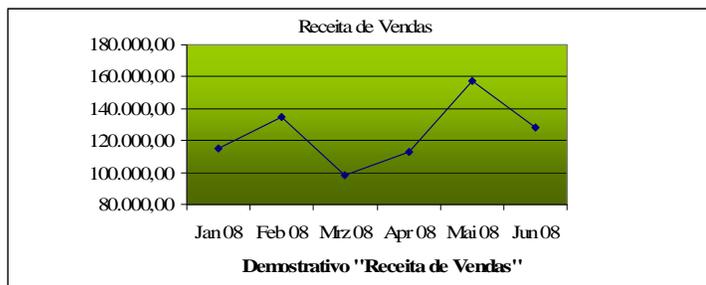
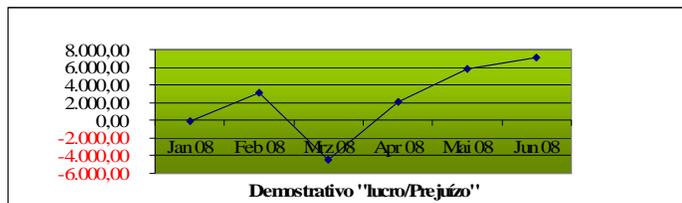


Gráfico 2: Receita de vendas

Fonte: do autor (2008)

O gráfico 2 demonstra que, apesar da oscilação na receita com vendas, a Alfa apresenta uma linha tendência com crescimento em suas vendas de, aproximadamente, 3,40% ao mês, no primeiro semestre.



**Gráfico 3: Margem de lucro**  
Fonte: do autor (2008)

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 Gráfica Alfa, em entrevista com os funcionários e com base no acervo documental.

## 6.2. Apresentação e análise da pesquisa de custos da Gráfica Alfa.

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.

A tabela 2 apresenta a comparação entre o orçamento utilizado pela Gráfica Alfa atualmente, com os dados reavaliados pelo autor, demonstrando a confusão causada 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, coluna da Gráfica Alfa, apresenta-se um erro de soma e vale ressaltar que, dessa vez o erro aconteceu a favor da Alfa.
2. Em verde, 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 errado, pois a parte do orçamento onde se denomina “Total dos Custos”, que deve constar o somatório de todos os “Subtotais”
3. E ainda, 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, 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.

**Tabela 2: Comparativo entre orçamento: Gráfica Alfa e orçamento do Autor 2008.**

Cód. Matéria Prima/Diversos	Fonte: Gráfica Alfa		Fonte: Autor 2008	
	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 Gráfica Alfa, e autor (2008)

O gráfico 4 demonstra a diferença entre o orçamento da Gráfica Alfa e o orçamento analisado e reformulado pelos autores desse artigo.

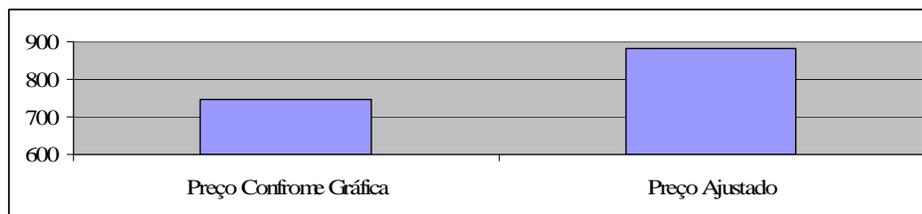


Gráfico 4: Diferença entre orçamentos.

Fonte: do autor (2008)

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 Gráfica Alfa. Nesse caso, os resultados do sistema utilizado pela empresa 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 lucros de 32%, quando na realidade, através do gráfico 5, percebe-se que a Alfa, 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 em amarelo no “quadro 4” onde há um erro de soma para mais.

## 6. Conclusão

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 através da pesquisa bibliográfica, que levantou os conceitos relacionados aos diversos

métodos de custeio e do estudo de campo, com a elaboração da planilha de cálculo (Excel), pôde-se organizar os procedimentos de custos da Gráfica Alfa Ltda-ME, 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, o que comprova a importância do papel do contabilista para convencimento do empresariado para maior controle do dia-a-dia do negócio bem como, para projeções de investimentos futuros.

Destaca-se que, o gestor da unidade caso estudada, a Gráfica Alfa, 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, através do método por absorção a margem de lucro líquida apresentada foi de apenas 5,57% (conforme o gráfico 1, coluna 6). Por fim, a grande preocupação dos gestores é a melhoria contínua dos seus produtos e serviços com vistas a aumentar a satisfação da clientela. Mas de nada adianta essa preocupação com o ambiente externo à empresa, se não houver o controle interno, em relação aos custos operacionais e, conseqüentemente, a redução de desperdícios.

Para o sucesso das organizações que desejam ter um diferencial competitivo nos dias de hoje, onde os produtos e serviços são muito similares em termos de preço e qualidade, um ponto importante é o aprimoramento do sistema de custos utilizado, pois as margens de lucro são cada vez menores, obrigando os gestores a buscar agregar valor aos produtos e serviços, o que justificaria um preço superior ao praticado pela concorrência.

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 cada vez mais, à realidade de mercado da Gráfica Alfa, que sofre e sofrerá mudanças, que devem ser incorporadas no sistema de custeio.

Outra recomendação seria investir na criação de uma *homepage* para a Gráfica, que além de conter dados básicos de apresentação da empresa, referentes ao seu histórico e localização, bem como a definição da missão e apresentação do portfólio de produtos, poderia oferecer o recurso de *e-commerce* (comércio eletrônico), onde os clientes teriam a opção de fazer seus pedidos com maior facilidade, agilizando o processo de compra e venda de mercadorias.

Ademais, o mercado das gráficas na região se apresenta bastante competitivo, sendo que há uma espécie de “acordo de cavalheiros” ou melhor, cartel para que uma gráfica não invada a área de atuação da outra e assim, todas consigam sobreviver. No entanto, verifica-se que as grandes gráficas, baseadas nessa política, mantêm seu poder de mercado abocanhando grande *share* (fatia de mercado) e deixando as migalhas para serem operadas pelas pequenas empresas.

## **Referências**

CALDERELLI, A. Enciclopédia contábil e comercial brasileira. 27<sup>a</sup>. ed. São Paulo: CETEC, 2002.

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

CREPALDI, S. A. Curso Básico de Contabilidade de Custos. 3<sup>a</sup>. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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 2 jun. 2008.

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

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

GIL, A. C. Como elaborar projetos de pesquisa. 4. Ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

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

MAHER, M. Contabilidade de custos: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. Contabilidade de Custos. 9º ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, E. Custos. São Paulo: Makron Books, 2001.

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

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

NAKAGAWA, M. ABC: custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas 1995.

NEVES, S.; VICECONTI, V. E.. Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo. 7ª ed. São Paulo: Frase, 2003.

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

SANTOS, J. J. Análise de custos: remodelado com ênfase para custo marginal, relatórios e estudos de caso. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

WERNKE, R. Gestão de Custos: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2001.

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