

Custos de editoração: estudo de caso na Editora Universitária da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (EDUFRN)

Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira (UFRN e UNI-RN) - ridalvo@ufrnet.br

Daniele da Rocha Carvalho (UFRN) - drc_rn@yahoo.com.br

MARKE GEISY DA SILVA DANTAS (UFRN) - markegeisy@hotmail.com

Adriana Isabel Backes Steppan (UFRN) - adristeppean@hotmail.com

Resumo:

O presente artigo tem como objetivo principal apresentar o encadeamento dos custos relacionados à editoração de um livro. Para tanto, a pesquisa apresenta-se como descritiva em relação à sua tipologia, e quanto à estratégia trata-se de um estudo de caso na Editora Universitária da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (EDUFRN). A técnica de coleta de dados é realizada através da análise de documentos e observações de processos, complementada por entrevistas. A fundamentação teórica trata das universidades federais que, por serem autarquias, têm orçamentos próprios; porém, muitas vezes, os gastos incorridos em suas atividades não são especificados. A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe para as finanças públicas um maior controle dos custos dos serviços prestados pelos entes públicos, à medida que demonstra para a sociedade o que está sendo realizado pelo gestor. Mais recentemente, a NBC T 16.11, torna obrigatória a utilização de sistemas de custos por todas as instituições públicas do Brasil a partir de 2014. Neste contexto, a editora, pelo fato de fazer parte do patrimônio público e prestar serviço à comunidade, necessita do conhecimento de seus custos para a melhor compreensão de suas atividades. Os resultados do estudo revelam os custos relacionados ao processo de editoração utilizando as premissas da Contabilidade de Custos.

Palavras-chave: *Custos de editoração. EDUFRN. SICSP.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor público*

Custos de editoração: estudo de caso na Editora Universitária da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (EDUFRN)

Resumo

O presente artigo tem como objetivo principal apresentar o encadeamento dos custos relacionados à editoração de um livro. Para tanto, a pesquisa apresenta-se como descritiva em relação à sua tipologia, e quanto à estratégia trata-se de um estudo de caso na Editora Universitária da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (EDUFRN). A técnica de coleta de dados é realizada através da análise de documentos e observações de processos, complementada por entrevistas. A fundamentação teórica trata das universidades federais que, por serem autarquias, têm orçamentos próprios; porém, muitas vezes, os gastos incorridos em suas atividades não são especificados. A Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe para as finanças públicas um maior controle dos custos dos serviços prestados pelos entes públicos, à medida que demonstra para a sociedade o que está sendo realizado pelo gestor. Mais recentemente, a NBC T 16.11, torna obrigatória a utilização de sistemas de custos por todas as instituições públicas do Brasil a partir de 2014. Neste contexto, a editora, pelo fato de fazer parte do patrimônio público e prestar serviço à comunidade, necessita do conhecimento de seus custos para a melhor compreensão de suas atividades. Os resultados do estudo revelam os custos relacionados ao processo de editoração utilizando as premissas da Contabilidade de Custos.

Palavras-chaves: Custos de editoração. EDUFRN. SICSP.

Área Temática: 5. Custos Aplicados ao Setor Público.

1 INTRODUÇÃO

As editoras universitárias trazem como objetivo principal divulgar à comunidade, tanto universitária quanto geral, a produção intelectual desenvolvida pelos docentes e discentes. Além disso, pode servir para ajudar àqueles escritores locais que não obtêm parcerias de editoras para publicar os seus livros. No entanto, tais entidades pertencem a uma complexa organização, chamada universidade.

As universidades federais são exemplos clássicos de autarquias, que de acordo com Kohama (2009, p. 16), podem ser definidas como “serviço autônomo, criado por lei, com personalidade de direito público interno, com patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da administração pública, ou seja, atribuições estatais específicas”. Ou seja, cada autarquia tem o seu orçamento próprio, com gestão própria, sem interferência do poder maior da sociedade. Entretanto, apesar desta autonomia, a mesma responsabilidade que cabe ao poder público comum, como a prestação de contas relativas aos gastos dos serviços prestados, também cabe às autarquias e outros órgãos de direito público.

Conforme Mauss e Souza (2008), a gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, ou seja, é um instrumento que dá amparo à tomada de decisões e ao controle gerencial, bem como favorece a transparência do serviço público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, promulgada em 4 de maio de 2000, trata, além de outros aspectos, da transparência que o gestor dos recursos públicos deve ter para com a sociedade. Contudo, observa-se que a falta de controle sobre os custos impedem que estes possam ser mensurados corretamente, deixando lacunas na divulgação e transparência desses gastos.

Partindo desse pressuposto, a Contabilidade Pública necessita de práticas utilizadas geralmente na Contabilidade Empresarial (neste caso, de custos) para desenvolver mecanismos gerenciais aplicáveis, e assim obter melhores padrões de eficiência e eficácia na gestão dos gastos públicos.

Como as autarquias federais possuem um orçamento próprio, cabe ao gestor da universidade realizar a divisão dos recursos provenientes do Governo Federal. Porém, essa divisão de recursos pode não ser bem gerenciada, pelo fato dos gestores não possuírem, muitas vezes, o conhecimento de como os recursos foram utilizados por cada unidade da autarquia.

Nesse contexto, apresenta-se pertinente o estudo dos custos de editoração da editora pertencente à Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), visando responder à seguinte questão de pesquisa: quais os custos relacionados ao processo de editoração de um livro na EDUFRN?

Dessa forma, a pesquisa na editora busca identificar todos os custos referentes à produção de um livro, e assim sendo, promover a melhor forma possível de se mensurar o custo total/unitário dos livros produzidos na EDUFRN.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Custos na administração pública

O estudo do custeamento das atividades desenvolvidas pelo Estado, através de suas entidades, torna-se importante para a real avaliação e mensuração de seus projetos e serviços prestados. A Contabilidade Pública surge a partir desta necessidade, como instrumento de mensuração e avaliação das entradas e saídas financeiras, monetárias e patrimoniais da máquina pública. A partir do registro e análise dos fatos, os relatórios produzidos são úteis no intuito da evidenciação das ações públicas implementadas. No entanto, algumas particularidades fazem com que aspectos da contabilidade tradicional sejam aplicados à administração pública.

Para a prestação de serviços à população, o Estado utiliza-se de órgãos institucionais de administração indireta, e estes normalmente se comportam como se fossem empresas. A contabilidade de custos entra neste enfoque para o estudo gerencial do custeamento das atividades do poder público, como saúde, educação, transporte, etc.

Leone (2000, p. 25), agrega que “a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior eficiência e eficácia”.

Segundo Wiemer e Ribeiro (2004), observa-se a necessidade da contabilidade de custos na administração pública desde 1964, com a Lei nº 4320, e posteriormente com o Decreto-Lei nº 200, de 1967. Já na década de 1980, com o Decreto nº 93.872, e a Constituição Federal, surgiram novos dispositivos legais que apontavam a obrigatoriedade de se apurar os custos na administração pública e evidenciar os resultados de sua gestão.

O dispositivo mais recente de obrigatoriedade de controle de custos no setor público é a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 16.11, que expressa:

7. O SICSP [Sistema de Informação de Custos do Setor Público] é obrigatório em todas as entidades do setor público.
8. Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta Norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto

sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade.
(CFC, 2011)

São objetivos do SICSP, conforme aponta o Conselho Federal de Contabilidade (2011):

- (a) mensurar, registrar e evidenciar os custos dos produtos, serviços, programas, projetos, atividades, ações, órgãos e outros objetos de custos da entidade;
- (b) apoiar a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades;
- (c) apoiar a tomada de decisão em processos, tais como comprar ou alugar, produzir internamente ou terceirizar determinado bem ou serviço;
- (d) apoiar as funções de planejamento e orçamento, fornecendo informações que permitam projeções mais aderentes à realidade com base em custos incorridos e projetados;
- (e) apoiar programas de redução de custos e de melhoria da qualidade do gasto.

Segundo aponta Leone (1998, p. 13),

as técnicas de custos são úteis para que se conheça até que ponto o serviço é deficitário; até que ponto poder-se-iam empregar outros meios mais baratos e se atingir o mesmo fim; de que modo poderiam ser os serviços cobrados de usuários que tenham meios de os pagar. A contabilidade de custos serve para ajudar no controle eficiente das despesas e das operações das atividades adjetivas. Uma contabilidade de custos bem organizada ofereceria auxílio ao administrador para a aferição e comparação de gastos contra padrões predeterminados.

Em 1987 foi implantado o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), principal instrumento de administração orçamentária e financeira da União, que oferece suporte aos órgãos centrais, setoriais e executores da gestão pública. O SIAFI é responsável pelas informações que compõem as demonstrações financeiras da União e os relatórios de execução do orçamento da administração pública. A sanção da Lei Complementar nº 101, conhecida como “Lei de Responsabilidade Fiscal” (LRF), em 4 de maio de 2000, retomou a importância da fiscalização dos gastos públicos em busca da eficiência estatal e na minimização de desperdícios e fraudes.

A LRF foi um marco importante para a melhoria da gestão de custos das entidades públicas, como ressaltam Wiemer e Ribeiro (2004, p. 4):

A Lei de Responsabilidade Fiscal, visa à implantação de um sistema de custos na administração pública, instituindo normas de finanças públicas e estabelece no parágrafo 3º do seu artigo 50 que “A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Cruz e Platt (2001, p. 4) ressaltam que “a exigência de controle de custos e avaliação dos resultados, a partir do art. 50 da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, cria uma nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos”. Assim, a LRF em parte visa

estabelecer um sistema de custos que possa vir a suprir as necessidades de adequação, avaliação e gerenciamento das contas públicas, para uma melhor apreciação e utilização de seus usuários. Portanto, a utilização de métodos gerenciais como a contabilidade de custos na administração pública tem como função a busca da eficiência e eficácia dos gastos públicos concernentes aos seus objetivos.

2.2 Gestão de Custos em autarquias federais

A administração pública é o setor da administração pertencente exclusivamente a um poder público, formado pela política de governo utilizada por aqueles escolhidos para tal fim, com o objetivo de, por intermédio da boa utilização dos recursos financeiros arrecadados, solucionar os problemas demandados pela população. Para Meirelles (2002, p. 59), “A administração pública pode ser entendida sob a ótica formal, material e operacional, sendo a primeira concebida pelo conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do governo”.

A administração pública é dividida em administração direta e administração indireta. A primeira refere-se à centralização de serviços ao poder executivo, ou seja, concernentes ao presidente da república, aos governadores de estado e aos prefeitos. A segunda transporta estes serviços através de órgãos pertencentes às instâncias do governo. Estes órgãos são: autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista, fundações públicas e empresas estatais dependentes. Cada um destes órgãos possui recursos financeiros e orçamentos próprios.

Conforme Andrade (2006, p. 38), no Brasil a contabilidade pública é utilizada pelos três poderes: executivo, legislativo e judiciário, tanto na administração direta, quanto na administração indireta. No entanto, na administração indireta, a contabilidade pública é utilizada apenas nas autarquias e fundações públicas.

2.2.1 Autarquias federais

De acordo com Kohama (2009, p. 16),

Autarquia é a forma de descentralização administrativa, através da personificação de um serviço retirado da administração centralizada e, por essa razão, à autarquia só deve ser outorgado serviço público típico e não atividades industriais ou econômicas, ainda que de interesse coletivo. [...] Autarquia é o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade de direito público interno, com patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da administração pública, ou seja, atribuições estatais específicas.

Para Cavalcanti (1967, p. 240), “Em sua expressão mais peculiar, as chamadas autarquias administrativas são serviços públicos descentralizados que se destacaram do conjunto da administração estatal, para se organizarem de acordo com as necessidades dos serviços que visam executar”.

As autarquias federais também podem ser caracterizadas por ter um orçamento próprio direcionado às suas necessidades e/ou atribuições, fazendo com que tenham autonomia em relação ao poder estatal que delegou as suas funções.

As universidades federais são exemplos de autarquias. A autonomia universitária se consagrou a partir da Constituição Federal (1988), sendo expressa claramente no artigo 207 dessa constituição: “As universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio da indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão”.

Assim, fica estabelecido que esta autonomia torna-se fundamental para a universidade pública cumprir suas atividades. A universidade receberá do poder público ou por outras fontes legais os recursos para tal atividade, e a mesma terá a competência de administrá-los da forma que convir, desde que respeitando a sua responsabilidade perante o poder público e a sociedade.

2.3 Editoras universitárias

A editora universitária como experiência brasileira teve início na década de 1960. Algumas editoras nasceram com as universidades, outras evoluíram a partir da experiência da imprensa universitária e, somente após alguns anos de produção, criaram seus conselhos editoriais e formalizaram suas atividades com regimentos próprios. (BUFREM, 2001)

Conforme Silva e Carmo (2009), editoras universitárias potencializam condições favoráveis ao crescimento e fortalecimento das universidades às quais estão ligadas, divulgando ideias e produções de pesquisadores e professores, consolidando a utilização de métodos e tecnologias desenvolvidas, enquanto permite a criação de novos recursos originados das vendas de seus livros.

Um dos papéis das editoras universitárias é de tentar baratear os custos dos livros, viabilizando, assim, um melhor acesso da sociedade à leitura e ao conhecimento cultural. Além disso, viabiliza um elo entre a produção intelectual oriunda da universidade, sendo extensão da pesquisa e do ensino, para a comunidade. A divulgação da produção intelectual de uma universidade é um importante sinal para os caminhos que a mesma mostra aos seus discentes.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, sendo da tipologia estudo de caso e, quanto à técnica da coleta de dados, para fins deste estudo, foram analisados documentos, consultas aos sistemas da UFRN, entrevistas com os funcionários, e visitas a outros órgãos da autarquia responsáveis por funções essenciais da mesma (e também da própria editora).

Após a coleta dos dados, os mesmos foram organizados e analisados com o auxílio de tabelas.

4 ANÁLISE DE DADOS

Através de um projeto de extensão intitulado: “CUSTOS DE EDITORAÇÃO: um estudo de caso na editora universitária da UFRN”, a demanda da EDUFRN para conhecer os seus custos de editoração passou a ser estudada.

O objetivo final do estudo trata da aplicação da abordagem metodológica apropriada às atividades de extensão, a qual se refere à pesquisa-ação. Ou seja, investigar sobre os custos de editoração, verificar as dificuldades e os desvios encontrados e estabelecer, em um segundo momento, os mecanismos de controle e correção das inconsistências encontradas.

Até o presente momento, obteve-se o conhecimento de alguns gastos da editora, não sendo possível, para este estudo, apresentar o custo total da editoração. No entanto, foi necessário o estudo prévio de como funciona uma editora, a organização administrativa, bem como os processos de trabalho. Assim sendo, nesta etapa do trabalho são apresentados os resultados até então encontrados.

4.1 Etapas do processo produtivo gráfico

Este tópico tem como objetivo explicar de forma resumida as etapas necessárias para a editoração de um livro.

Em primeiro lugar, o título passa por uma avaliação pelo conselho editorial. Se aprovado, o livro segue para etapas posteriores para então ser produzido. Após essa fase, o livro passa para o processo de revisão, para corrigir erros ortográficos ou semânticos. Finalizada a revisão, o mesmo vai para a editoração, que se encarrega de posicionamento de imagens, layout, numeração, etc.

A etapa seguinte refere-se à gráfica. Neste processo, as páginas do livro são impressas, cortadas, dobradas, coladas e encadernadas. Este processo também trata da capa. Os materiais utilizados nesta etapa referem-se ao papel que pode ser de vários formatos e tipos, sendo o mais utilizado o offset alcalino 75g/m²; as tintas, nas cores preta, amarela, azul e magenta; o fotolito, que é uma placa plástica transparente necessária para a gravação da chapa; a chapa metálica onde é pré-impressa a página do livro para então serem impressas as folhas, como também, outros materiais como cola, papéis de laminação, peças para as máquinas, etc.

4.2 O Fluxograma da EDUFRN

O fluxograma demonstra o caminho que o produto percorre desde a sua idealização até a produção final e distribuição.

Através de edital, docentes, pós-graduados, pós-graduandos e funcionários da UFRN podem publicar livros de sua autoria.

O autor do livro deve levar à editora o projeto impresso e em CD para a avaliação do conselho editorial, que analisa o livro, de acordo com a pertinência, se tem público para comprá-lo, se o tema é interessante entre outros fatores. Assim, o conselho editorial pode dar o parecer favorável ou não, para a produção do livro. Se favorável, vai para editoração, e com ajuda da supervisão de editoração, é revisado e editado. Dentro da revisão se faz a diagramação e a capa do livro, voltando para a editoração para os ajustes finais. Depois desse processo o livro vai para a gráfica.

Mas, dependendo do conteúdo da publicação, sugestões e preferências do autor, este processo pode não se realizar dessa forma. A diagramação e a capa podem tanto sair das ideias dos funcionários, como dos autores. A edição do livro pode ser feita por várias pessoas, por o livro ter um conteúdo de difícil entendimento ou com vários erros de ortografia.

Após esse processo de diagramação e revisão, o livro é repassado à gráfica. Entretanto, o primeiro processo de fabricação do livro se chama fotolito, que é uma placa transparente onde as páginas do livro ficam gravadas. E esse fotolito é produzido fora da editora. A EDUFRN já adquiriu duas novas máquinas de impressão que irão excluir o uso do fotolito.

A partir desse fotolito é feita a gravação na chapa (essa chapa tem um número de uso determinado, que vai depender da acomodação da mesma), e essa chapa vai para uma máquina de impressão (na editora existem duas, uma tem uma pigmentação na cor preta, a outra tem duas pigmentações a escolher dentre as quatro pigmentações existentes no processo de impressão). Ao sair desta máquina as folhas são dobradas em outra, de modo que formem uma espécie de caderno, para que posteriormente esses vários cadernos formem o livro; a esse processo dá-se o nome de intercalação. Depois os cadernos são cortados na guilhotina e colados com uma máquina específica, e depois, vão para o corte final.

No processo da capa, primeiramente é feita a impressão e a marcação dos vincos; porém, os vincos, o corte e a laminação são terceirizados. Já foram adquiridas máquinas para o serviço ser feito dentro da editora, mas ainda não entraram em funcionamento.

O fluxograma básico das operações da editora está exposto a seguir:

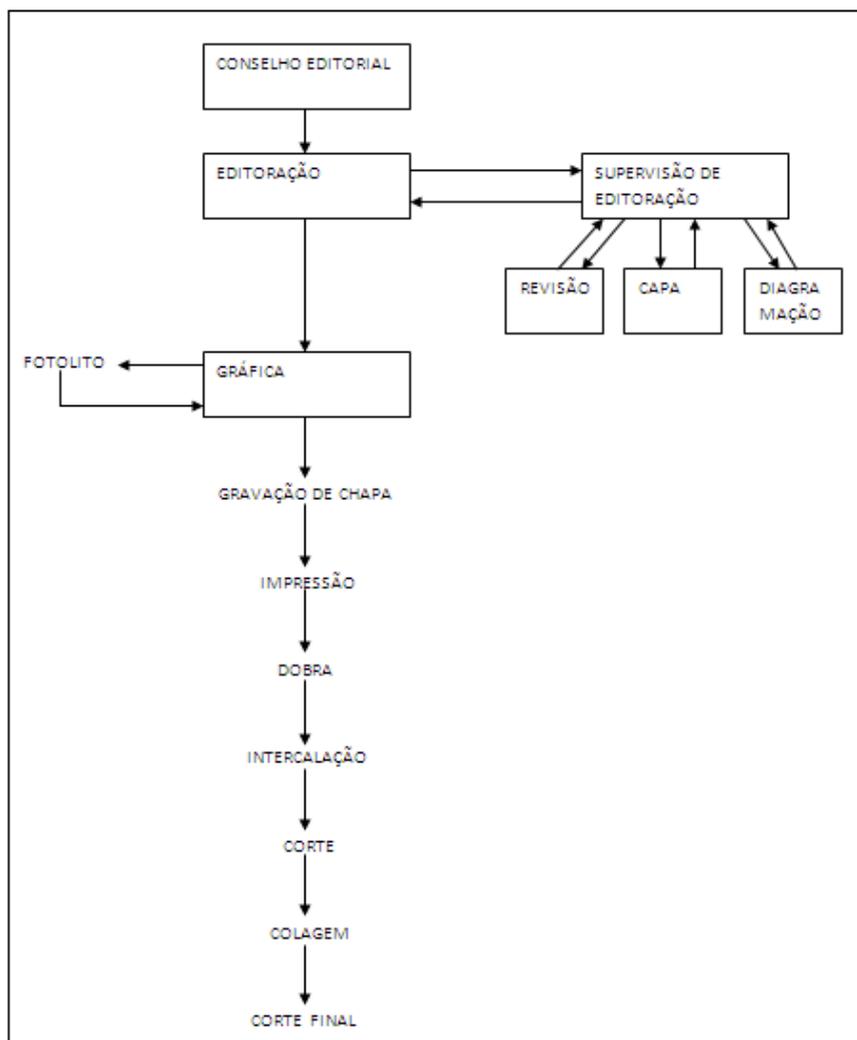


Figura 1: Fluxograma da EDUFRRN
Fonte: Elaborado pelos autores.

4.3 Apresentação do custo de edição de um livro

Nesta parte do estudo são evidenciadas as etapas atualmente adotadas pela editora no intuito de chegar ao custo unitário dos exemplares de livros produzidos. Entretanto, o estudo constata algumas complexidades que limitam o atendimento deste objetivo. Não é possível estabelecer um custo unitário para os livros em função das particularidades dos mesmos. As diferenças dizem respeito ao formato das folhas e das capas. Se um livro possui imagens, mesmo que tenha o mesmo número de páginas de outro, a utilização de tintas será diferente para cada livro. Outro aspecto trata da criatividade dos diagramadores ou dos editores, a mesma não pode ser mensurada, pois a formação de uma capa pode demorar um dia ou vários dias. Da mesma forma o trabalho de revisão; dependendo da quantidade de erros do autor, a comunicação com o mesmo pode tornar-se demorada, impedindo a fabricação ou gerando aumento de alguns custos.

Ao valor da impressão soma-se o custo do acabamento, para o qual se atribui um valor que corresponde duas vezes o custo da impressão. Observa-se, neste contexto, a utilização de critérios arbitrários para estimativas de custos não identificados.

Para o custo de mão-de-obra referente à revisão e diagramação, imputa-se o valor de R\$ 10,00 por página. Assim sendo, multiplicando-se o referido valor pela quantidade de

páginas do livro usado como modelo nesse estudo (289 páginas), obtém-se o valor de R\$ 2.890,00.

Custos	Cálculo	Resultado
Custo de impressão	R\$ 310,00 + R\$ 2.527,50	R\$ 2.837,50
+		
Custo com acabamento	R\$ 2.837,50 x 2	R\$ 5.675,00
+		
Custo com mão-de-obra (estimado)	289 pg (qtd de pg) x R\$ 10,00	R\$ 2.890,00
=		
Custo Final		R\$ 8.565,00
Custo Unitário	Custo final/quantidade (1000 un.)	R\$ 8,57

Quadro 1 – Cálculo Final do preço unitário do livro produzido
Fonte: Elaborado pelos autores.

Diante dos fatos acima observados, percebe-se a necessidade de um melhor entendimento do encadeamento de custos, partindo de sua entrada na editora, passando por todo o processo produtivo da editoração. Alguns padrões de controle devem ser usados para uma melhor apreciação e contabilização destes custos.

A seguir, a análise segue pelo estudo do custeamento que deveria ser utilizado pela editora para a atribuição de um custo unitário para os seus livros.

4.3.1 Cálculo da quantidade e custo de papel

Na tentativa de se chegar ao custo unitário de um livro fabricado na EDUFRRN, é necessário o conhecimento de alguns detalhes peculiares em todo o processo de fabricação. As descrições dos formatos das chapas de gravação, os fotolitos e as folhas impressas podem ajudar na determinação deste custeio.

A denominação utilizada na fábrica para os diversos formatos de folhas é feita da seguinte forma:

- Formato 2: Quando a folha utilizada serve apenas para a impressão de duas páginas. No caso do miolo do livro, uma folha produz um caderno com oito folhas (16 páginas). No entanto, como este caderno com oito folhas é resultado da dobra de apenas uma, ele pode ser considerado como formato 2. Geralmente é esse o formato padrão dos livros da editora, a folha pode ser cortada ao meio e assim formar duas folhas.
- Formato 3: Quando a dobra da folha pode produzir três páginas. Normalmente é o formato utilizado para as capas.

No que se refere à impressora, são utilizados dois tipos, a Catu e a Solna. Basicamente, as duas comportam folhas de tamanhos diferentes conforme pode ser observado na Tabela 1. Porém, o tamanho padrão refere-se à maioria dos livros que são fabricados na editora. No entanto, para fins de adequação, as folhas são cortadas no tamanho especificado. Além disso, a folha geralmente é comprada no tamanho 96 cm x 66 cm, e a mesma então pode ser dividida em duas para um melhor aproveitamento. O fotolito atualmente é comprado, mas segue o tamanho padrão. Na chapa, o valor máximo também é o padrão, pois ela não varia de acordo com o tamanho do livro. Os formatos padrões do fotolito e do miolo/capa diferem do valor máximo, pois o formato padrão é aquele mais utilizado nos vários livros fabricados.

Tabela 1 – Tamanho do papel miolo/capa

Tipo de impressora	Máximo	Padrão
Impressora Catu	65 cm X 47,5 cm	47,5 cm X 32,5 cm
Impressora Solna	64 cm X 46 cm	47,5 cm X 32,5 cm

Fonte: Elaborado pelos autores.

Com relação às peças do livro têm-se a parte interna, também chamada de miolo, que é formada por cadernos. Estes cadernos são folhas impressas dobradas no formato padrão da disposição das páginas, sendo formado por 16 (dezesesseis) páginas, ou 8 (oito) folhas (frente e verso), a depender do formato do livro. Ou seja, uma folha inteira impressa, em um dos versos possui oito páginas e, conseqüentemente, no outro verso, também, dispostas de uma forma que, quando dobradas, forme uma espécie de minilivro. Estes são colados um a um, formando a estrutura do livro.

A partir dos dados acima descritos, a quantidade de cadernos, por exemplo, é obtida a partir do número de páginas do livro, sendo o mesmo dividido pelo número de páginas do caderno. Já o número de folhas do miolo é obtido através da multiplicação do número de cadernos pela tiragem e dividido por 2, pois para que se possa ter um melhor aproveitamento do material (folha), o mesmo é cortado em duas partes iguais.

Utilizando um exemplo de mil tiragens para um livro de 289 páginas, com miolo de formato 2, divide-se a quantidade de páginas do livro pelo número de páginas de cada caderno (que geralmente são 16). O resultado deste cálculo evidencia a quantidade de cadernos. No intuito de obter a quantidade de capas é necessário estabelecer uma divisão entre a quantidade de livros e a quantidade de capas feitas com uma folha (3). Para encontrar o número de folhas do miolo, multiplica-se a quantidade de caderno pelo número de tiragens dividido por dois. Tendo como base que uma folha fará 3 capas e que a mesma é de formato 3, para a fabricação de 1000 livros são necessárias 1000 capas e, para tanto, são utilizadas 333,33 folhas.

Dados	Cálculo	Resultado
Qtd. de cadernos por exemplar	Qtd. de pg (289) / 16	18,1
Capa	Qtd. de pg por folha (3) / 3	1
Número de folhas (miolo)	Qtd de cadernos (18,1) x (1000 / 2)	9031
Número de folhas (capa)	Capa (1) x (1000 / 3)	333,3333333

Quadro 2 – Cálculos da quantidade de folhas

Fonte: Elaborado pelos autores.

Partindo dos dados do quadro anterior, pode-se calcular a quantidade de papel utilizado para o caderno e a capa. O preço unitário do papel utilizado para a capa (papel cartão) custa R\$ 0,57, para o miolo (Papel Offset 75 g/m²) custa R\$ 0,16.

Custos/ Capa (Papel cartão)	Cálculo	Resultado
Valor total para a quantidade de cadernos	333,33333 (folhas de capa) x R\$ 0,57	R\$ 190,00
Custos/ Miolo (Papel OffSet 75g/m ²)	Cálculo	Resultado
Valor total para a quantidade de cadernos	9031(folhas) x R\$ 0,16	R\$ 1.445,00

Quadro 3 – Cálculo do custo de papel

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.3.2 Cálculo da quantidade e custo dos Fitolitos e Chapas

Na capa, a quantidade de folios e de chapas refere-se às quatro cores utilizadas na impressão (preta, amarela, azul e magenta). Já para a confecção do miolo são utilizados 36 folios e chapas. Cada caderno é formado por uma folha, e esta é impressa nos dois versos. Em função disso, utiliza-se o dobro da quantidade de folios e chapas para os cadernos. Para a capa são necessários quatro folios/chapas, sendo um para cada cor. Geralmente, em um livro comum só se utiliza a cor preta no texto. Todavia, se o mesmo tiver imagens, e se estas forem coloridas, este fato deve ser levado em consideração.

Tabela 2 – Utilização de cores na capa

Papel Cartão	
Qtd de cores:	4
Qtd de folios para imprimir as cores:	4
Qtd de chapas para imprimir as cores:	4

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 3 – Utilização de cores do miolo

Papel OffSet 75g/m2	
Qtd de cores:	1
Qtd de folios	36
Qtd de chapas	36

Fonte: Elaborado pelos autores.

O cálculo do custo com folios e de chapas para a capa e o miolo é procedido através da multiplicação do preço unitário estimado (R\$ 20,00 e R\$ 10,00, respectivamente), pelo número de folios/chapas necessários para a produção.

Custo total folio/ chapa (capa)	Cálculo	Resultado
Valor R\$ total de folios:	4 (folios) x R\$ 20,00	R\$ 80,00
Valor R\$ total de chapas:	4 (chapas) x R\$ 10,00	R\$ 40,00

Quadro 4 – Cálculos dos custos com folio/chapa (capa)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Custo total folio/ chapa (miolo)	Cálculo	Resultado
Valor R\$ total de folios:	36 (folios) x R\$ 20,00	R\$ 722,50
Valor R\$ total de chapas:	36 (chapas) x R\$ 10,00	R\$ 360,00

Quadro 5 – Cálculos dos custos com folio/chapa (miolo)

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.3.3 Custo Total da Matéria-Prima

A partir dos cálculos apresentados, o custo total da matéria-prima (papel, folios e chapas) para a capa e o miolo, pode ser conhecido, como demonstrado nas Tabelas 4 e 5.

Tabela 4 – Custo da Matéria-Prima da Capa

Valores (em reais)	
Total para a quantidade de cadernos:	R\$ 190,00
Total de folios:	R\$ 80,00

Total de chapas:	R\$ 40,00
Total	R\$ 310,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 5 – Custo da Matéria-Prima do Miolo

Valores (em reais)	
Total para a quantidade de cadernos:	R\$ 1.445,00
Total de fotolitos:	R\$ 722,50
Total de chapas:	R\$ 360,00
Total	R\$ 2.527,50

Fonte: Elaborado pelos autores.

4.3.4 Custo da Tinta

Com o auxílio dos funcionários da gráfica, o cálculo do gasto de tintas foi procedido de acordo com o Quadro a seguir.

	Peso da tinta (g)	Nº de Folhas
Miolo	74,285	15500
Capa	1000 x 4	25000

Quadro 4 – Aspectos da utilização da tinta

Fonte: Elaborado pelos autores.

A observação do gasto da tinta foi realizada através do cálculo de densidade da tinta. Utilizou-se um depósito de medida de água, que no caso foi de 300 ml. Convertendo este número na fórmula de densidade obteve-se a densidade da tinta, que é de 0,497611 e uma massa de 74,285 g. Porém, este cálculo só foi realizado para o papel tipo offset, portanto esta sistemática deve ser utilizada para os outros tipos de papel.

A medida da capa foi obtida pela observação do funcionário responsável. Para 25000 folhas de capa, são utilizados 1000 g de cada tipo de tinta entre as quatro utilizadas.

Assim, o custo de utilização para cada folha é calculado pela multiplicação do preço da lata e a quantidade utilizada (calculada anteriormente), dividido pelo peso da lata. Depois, multiplica-se este resultado pela quantidade de folhas utilizadas.

		Quantidade(g) /folha	Peso da lata (g)	Preço (R\$)	Preço/folha (R\$)	Quant. de impr.	Preço unit. (R\$)	Por tiragem (R\$)
Papel offset	Miolo	0,004793	2500	72,5	0,000139	36	0,005021267	181,393257
Papel Cartão	Capa							1,54666667
	Preto	0,04	2500	72,5	0,00116	1	0,00116	0,38666667
	Amarelo	0,04	2500	72,5	0,00116	1	0,00116	0,38666667
	Azul	0,04	2500	72,5	0,00116	1	0,00116	0,38666667
	Magenta	0,04	2500	72,5	0,00116	1	0,00116	0,38666667

Quadro 5 – Cálculos dos custos da tinta

Fonte: Elaborados pelos autores

Como demonstrado no Quadro 5, o custo de todo o miolo do Livro foi de R\$ 181,39, enquanto para 100 capas o gasto é de R\$ 1,55.

4.3.5 Custos Indiretos

O Quadro 6 demonstra a o rateio e as medidas utilizadas para tal fim. Como evidenciado (24 H. mod), o livro demora um dia, em média, na editoração, revisão, capa e diagramação. Já 2 H.mod e 2 H.maq representa que dentro da gráfica o livro leva em média 2 horas para ser produzido.

Os custos indiretos da editora são formados pela folha de pagamento, dividida em Editoração, Revisão, Capistas, Diagramação e Gráfica; a energia e a depreciação.

Custos Indiretos	Totais	Rateio	Custo por Unidade
Editoração	R\$ 8.638,73	24 H.mod (h/unit)	R\$ 0,43
Revisão	R\$ 23.413,72	24 H.mod (h/unit)	R\$ 1,17
Capa	R\$ 6.780,88	24 H.mod (h/unit)	R\$ 0,34
Diagramação	R\$ 4.222,42	24 H.mod (h/unit)	R\$ 0,21
Gráfica	R\$ 34.670,06	2 H.mod (h/unit)	R\$ 1,73
Energia	R\$ 796,00	2 H.maq (h/unit)	R\$ 0,04
Depreciação	R\$ 13.410,62	2 H.maq (h/unit)	R\$ 0,67
Total	R\$ 91.932,43		R\$ 4,60

Quadro 6 – Rateio dos custos indiretos (1000 unidades)

Fonte: Elaborados pelos autores

Assim, os custos indiretos rateados para cada unidade produzida de acordo com o exemplo é de R\$ 4,60.

4.3.6 Custo Total da edição de um livro

Portanto, após todo o estudo do processo produtivo, o custo unitário pode ser estabelecido. O Quadro 7 representa dois aspectos: a primeira remessa do livro, quando o mesmo ainda precisa da parte de editoração; e da segunda remessa em diante, onde não se precisa mais desta parte do processo.

	1° Remessa	2° Remessa em diante
Papel		
Miolo	R\$ 1.445,00	R\$ 1.445,00
Capa	R\$ 190,00	R\$ 190,00
Fotolitos		
Miolo	R\$ 722,50	R\$ 722,50
Capa	R\$ 80,00	R\$ 80,00
Chapas		
Miolo	R\$ 361,25	R\$ 361,25
Capa	R\$ 40,00	R\$ 40,00
Tinta		
Miolo	R\$ 181,39	R\$ 181,39
Capa	R\$ 1,55	R\$ 1,55
Total	R\$ 3.021,69	R\$ 3.021,69
C.U Variável	R\$ 3,02	R\$ 3,02

C.I + MOD		
Editoração	R\$ 0,43	
Revisão	R\$ 1,17	
Capa	R\$ 0,34	
Diagramação	R\$ 0,21	
Gráfica	R\$ 1,73	R\$ 1,73
Energia	R\$ 0,04	R\$ 0,04
Depreciação	R\$ 0,67	R\$ 0,67
Total	R\$ 7,62	R\$ 5,47

Quadro 7 – Custo unitário
Fonte: Elaborados pelos autores

O estudo em questão demonstra que o custo do livro, utilizando as premissas da Contabilidade Custos, é de R\$ 7,62, diferente das estimativas da Editora, que é de R\$ 8,57.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como objetivo principal verificar os custos relacionados à editoração de um livro na EDUFRN.

A pesquisa revela que a editora possui critérios para a obtenção do custo unitário de editoração de um livro. De acordo com os mesmos, o custo unitário da editoração é de R\$ 8,57. No entanto, observa-se que a editora faz uso de estimativas arbitrárias de custo para itens que não são facilmente mensuráveis. Este fato encontra justificativas válidas à medida que são percebidas as complexidades de gestão de órgãos e autarquias públicas. Então, de acordo com a pesquisa em questão, que utiliza as premissas da Contabilidade de Custos, o custo unitário deste livro passaria a ser de R\$ 7,62, e a partir da segunda remessa, R\$ 5,47.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal: métodos com base na LC nº 101/00 e nas classificações contábeis advindas da SOF e STN**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 12 jun. 2010.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, de 05 de maio de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 12 jun. 2010.

BUFREM, L. S. **Editoras universitárias no Brasil**: uma crítica para a reformulação da prática da engenharia da informação. São Paulo: Edusp, 2001.

CAVALCANTI, Themistocles Brandão. **Curso de direito administrativo**. 8. ed. São Paulo, Livraria Freitas Bastos, 1967.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução nº 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informações de Custos do Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, de 02 de dezembro de 2011. Disponível em: < <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1366-2011.htm>>. Acesso em: 21 jul. 2013.

CRUZ, F.; PLATT, O. As exigências de implantação de sistema de custos pela lei de responsabilidade fiscal e a oportunidade para o surgimento da CEMP - contabilidade estatal municipal participativa. In: SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE DA USP, 1. São Paulo: **Anais...**, 2001.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Custos: um enfoque administrativo**. 12. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.

MAUSS, Cézár Volnei; SOUZA, Marcos Antônio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para a mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, Josimar Aparecida da; CARMO, Maria Inês do. **Aplicação da análise swot na elaboração de diagnóstico organizacional de uma editora universitária**. In: Mostra acadêmica 2009. Viçosa: Faculdade de Viçosa, 2010. Disponível em: < correio.fdvmg.edu.br/downloads/MostraAcad2009/AnaliseSWOTEditora.pdf>. Acesso em: 7 jul. 2010.

WIEMER, Ana Paula Moreira; RIBEIRO, Daniel Cerqueira. Custos no serviço público. In: CONGRESSO USP INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 1., 2004, São Paulo. **Anais...** São Paulo: Fipecafi, 2004. CD-ROM.