

CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADE – ABC NA ATIVIDADE GRÁFICA: O caso de um Jornal de Francisco Beltrão - Paraná

Professor Mestre André Luiz Comunelo (UNIPAR) - andrecomunelo@unipar.br

Acadêmica Daiane Biava (UNIPAR) - daiane_biava@hotmail.com

Acadêmico Juliano Baggio (UNIPAR) - juliano_baggio16@hotmail.com

Professor Especialista Kellerman Augusto Lemes Godarth (UNIPAR) - kellerman@unipar.br

Professor Mestre Lucas Gomes de Oliveira (UNIPAR) - lucasoliveira@unipar.br

RESUMO

Este estudo objetiva desenvolver um modelo de custeio para aplicação na atividade gráfica, descrevendo os conceitos relacionados ao negócio, utilizando como ferramenta o Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC), quando aplicado a esse ramo. O ABC analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre essas e o consumo de recursos, sendo assim uma ferramenta de determinação dos custos dos produtos e serviços prestados e ainda importante para o processo de tomada de decisão nas empresas. Esta pesquisa se caracteriza como um estudo de caso, desenvolvido por meio de coleta de dados, in loco, na unidade social estudada, mediante a aplicação de um protocolo de procedimentos. Depois de realizada a coleta de dados, esses foram tabulados e iniciado o processo de implementação do método na organização. Esses dados foram apresentados no formato de tabelas, com o intuito de apresentar a evolução e a sistemática do método ABC. Diante do estudo, foi observado que o método de custeio estudado apresentou informações do custo de cada atividade desenvolvida pelos setores da gráfica auxiliando assim a empresa em seu processo de tomada de decisão e demonstrando o método pode ser utilizado como ferramenta de gestão independente do tamanho da empresa.

Palavras chave: Custeio ABC, Atividade Gráfica, Tomada de Decisão.

ACTIVITY BASED COSTING – ABC IN GRAPHIC ACTIVITY: The Case of a Newspaper Francisco Beltrão – Paraná

ABSTRACT

This study aims to develop a costing model for use in graphic activity, describing the concepts related to business, using the method as a tool of Activity Based Costing (ABC), when applied to this branch. The ABC analyzes the behavior of costs by activity, establishing relationships between these and resource consumption, so a tool for determining costs of products and services and still important to the process of decision making in companies. This research is characterized as a case study, developed through data gathering spot, the social unit under study, by applying a protocol procedures. After completion of data collection, these were tabulated and started the process of implementing the method in the organization. These data were presented in form of tables, in order to present the evolution and systematic of the ABC method. Before the study, we observed that the method of costing information studied showed the cost of each activity performed by the printing industries thus helping the company in the process of decision making and demonstrating the method can be used as a management tool regardless of the size of the company.

Keywords: Costing ABC. Graphics Activity. Decision Making

1 Introdução

Ao longo das pesquisas científicas no campo da contabilidade de custos aplicadas aos setores de serviços e produção, pode-se citar uma linha de pesquisadores que partem para o estudo de quais os métodos de custeios estão sendo praticados pelas organizações, nesta direção cita-se a pesquisa de Rosa e Morgan (2006). De outro lado têm-se pesquisadores que emanam suas pesquisas na aplicação de métodos de custeio nas empresas, com o intuito de verificar se determinado método é mais indicado àquela estrutura organizacional, dentre esses pode-se citar Jerico e Castilho (2010).

A nova realidade empresarial, destacada por Garrison e Noreen (2001), determina que as empresas devam buscar diferenciais para seus clientes, devido à globalização e a perda de reservas de mercado, os consumidores passaram a ter um leque maior de opções, com preços diferenciados e ainda com mais qualidade.

Nesse sentido, a contabilidade como fonte de informações para seus usuários, possui na contabilidade de custos uma ferramenta de suma importância para as empresas, pois segundo Martins (2006) esta possui como objetivo o auxílio ao processo decisório.

Dentro desse cenário, destaca-se o Método de Custeio Baseado em Atividades – ABC, o qual segundo Martins (2006) surgiu com o intuito de reduzir as distorções provocadas pelos critérios de rateio dos custos indiretos. Além disso, sua utilização não se limita apenas ao custeio de produtos; trata-se, pois, de um mecanismo eficaz na gestão de custos.

Concomitantemente a afirmação anterior, Horngren, Foster e Datar (2004) afirmam que essa foi uma das melhores ferramentas para o aprimoramento de um sistema de custeio. O Custeio por Atividades considera atividades individuais como objetos de custos fundamentais; cada tarefa é um evento específico. Esses autores afirmam ainda que esse sistema calcula os custos das atividades e atribuem custos para os objetos de custos, como os produtos ou serviços, com base nas atividades necessárias para produzir cada produto ou serviço.

Quanto à gestão de custos na atividade gráfica, pode-se identificar que a mesma possui uma série de serviços e processos com o intuito de agregar valor aos produtos, assim o foco, a partir das mudanças que estão ocorrendo no mercado, deverá ser a criação de estratégias de gestão voltadas para o aspecto da previsibilidade e que visem retirar dos sistemas de informações internos conhecimento integral dos segmentos de mercado e os seus reflexos na empresa, visando a otimização do lucro gerado pelos produtos gráficos.

Ao tratar do cenário atual da atividade gráfica de jornais, Felippi (2007), destaca que esses são um dos suportes midiáticos que mais têm sofrido com as transformações e com os movimentos globais da economia, da cultura e da sociedade, levando as empresas de comunicação à procura de alternativas para a sobrevivência econômica e para a conquista ou manutenção da sua inserção na sociedade.

Nesse sentido esse trabalho possui como questão orientativa: **Qual é a estrutura de um modelo de custeio aplicável à atividade gráfica, considerando os conceitos do método de custeio ABC (Activity Based Costing)?**

Como objetivo desse trabalho tem-se o de desenvolver um modelo de custeio para aplicação na atividade gráfica, descrevendo, os conceitos relacionados ao negócio utilizando como ferramenta o ABC.

O presente trabalho faz-se necessário devido às escassas pesquisas na área gráfica e ainda, conforme descreve Iudícibus (1996) é importante a teoria, mas é bem verdade, que os

principais estudos são aqueles que conseguem projetar estruturas conceituais testadas e validadas em experimentos reais.

O trabalho está dividido em cinco seções. Na seção seguinte apresenta-se a revisão da literatura, na terceira seção a metodologia da pesquisa. A análise dos dados está descrita na quarta seção, e por fim, a conclusão está apresentada na quinta seção.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Devido a utilização de conceitos teóricos e práticos, o referencial teórico, está estruturado como intuito de apresentar a atividade gráfica. Após serão apresentados os conceitos do método de custeio ABC, as vantagens e desvantagens da utilização do método, suas ferramentas gerenciais que este método proporciona e as etapas de implementação e operacionalização

2.1 Atividade Gráfica - Jornal

Segundo Bertol e Frosi (2004), o jornal impresso iniciou com o alemão Johannes Gutenberg, no século XV, com o intuito de divulgação de notícias religiosas. As primeiras notícias impressas foram realizadas na Europa no século XVI. Estas se relacionavam com acontecimentos particulares, não tendo edições subsequentes. Periodicamente, o jornal passou a circular no século XVII, com a intensificação da atividade comercial, surgindo assim os primeiros jornais e revistas.

No Brasil a atividade jornalística tem duas datas como marcos fundadores: o lançamento, em Londres, do *Correio Braziliense*, em 1º de junho, e a criação da *Gazeta do Rio de Janeiro*, em 10 de setembro, ambos de 1808. (ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS JORNAIS, 2011)

O jornal é uma das formas de transmitir informações mais antigas que existe e muito útil para a maioria da população, gerando um grande número de empregos, e se tornando por diversas vezes indispensável na atual conjuntura social, política, cultura, econômica e esportiva. Esse fato é demonstrado pela Associação Nacional de Jornais (2011) a qual destaca a existência, no ano de 2010, de 4.056 jornais regulares no Brasil gerando uma circulação de 12,36% de todos os anúncios publicitários brasileiro.

Ao tratar do processo produtivo dos jornais, Felippi (2007, pág. 95) destaca que a “notícia tem um “modo de fazer” comum à imprensa em geral, com rotinas, norteadores éticos e deontológicos, mas também com especificidades do veículo de comunicação” dentre essas especificidades pode-se destacar a linha editorial, rotinas próprias, relações entre os produtores, com esses e a sociedade e da empresa com os anunciantes. São condições de produção forçadas ao longo da trajetória da instituição imprensa.

2.2 Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O método ABC, segundo Martins (2006), destaca-se como uma ferramenta que permite a melhor visualização dos custos, através da análise das atividades executadas e seus objetos de custos. Nele, os custos tornam-se visíveis e passam pelo programa de redução e

aperfeiçoamento de processo, auxiliando as organizações a tornarem-se mais lucrativas e eficientes.

Bornia (2009), destaca ainda que o ABC determina quais atividades consomem os recursos da empresa, agregando-as em centros de custos por atividades. E para cada um desses centros, atribui custos aos produtos baseado em seu consumo de recursos. Com isso, é possível determinar quais são os produtos subcusteados e quais são os supercusteados, auxiliando, assim, o melhoramento contínuo das tarefas de redução de custos, como a melhora dos serviços, avaliando a qualidade, corte de desperdício e aprimoramento dos processos de fabricação, assim esse sistema tem por finalidade demonstrar claramente todos os custos da organização, permitindo então que se encontrem os desperdícios e os eliminem ou minimizem de forma mais facilitada.

Zanetti (2003), afirma que para esse sistema possa ser utilizado, é preciso definir as atividades relevantes dentro dos departamentos das organizações, e também é necessário ver os respectivos direcionadores de custos que irão alocar os diversos gastos dentro destas atividades. Depois de alocados os custos a estas atividades, passa-se a observar a relação entre eles e os produtos, levando o custo de cada atividade aos produtos.

Quanto as etapas de implementação, Bornia (2009) e Zanetti (2003) definem que o método pode ser desenvolvido em quatro etapas sequenciais: a) Mapear as atividades: Nesta etapa, a empresa será dividida em setores, e posteriormente alocar as atividades que cada setor desenvolve, proporcionando assim, a visualização e distribuição dos custos; b) Distribuição dos custos às atividades: Nesse momento são distribuídos os custos de forma primária e da melhor maneira possível para as atividades, é onde os custos devem representar os insumos por ele utilizados, o critério para o rateio deve ser o dos custos indiretos, já que os diretos são de fácil alocação; c) Distribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas: O grande fator que distingue o ABC dos métodos tradicionais é a maneira como ele atribui os custos aos produtos. Portanto, o grande desafio, a espinha dorsal, a verdadeira “arte” do ABC está na escolha dos direcionadores de custos; e, Distribuição dos custos dos produtos: Para a distribuição dos custos dos produtos são utilizados os direcionadores de custos, os quais devem ser definidos no momento da implantação do método e de acordo com o nível de detalhamento das informações que deverá gerar

Ambos os autores concordam que essas etapas são de extrema necessidade, para que se consiga trabalhar de forma adequada com os cálculos dos custos, dos produtos para esse sistema.

Na seleção de direcionadores de custos para atividade que associam os custos da mesma aos produtos, serviços ou clientes da organização. No que concerne à especulação, Zanetti (2003, p. 54), comenta que:

Geradores de custos são medidas quantitativas do resultado de uma atividade. A seleção de um gerador deve refletir uma compensação subjetiva entre precisão e custo de medição (custo x benefício). Aqui, deve-se escolher, entre os três tipos de direcionadores de custo da atividade, o que melhor convier à organização..

É de suma importância determinar os direcionadores de custo, para que se possa desenvolver corretamente a aplicação do sistema custos ABC, e também para outros sistemas, para que possa ser feita mensuração.

2.2 Vantagens e Desvantagens do ABC

Martins (2006) e Bornia (2009) ao tratar das vantagens do custeio ABC, sugere que esse proporciona: a) informações gerenciais mais fidedignas; (digna de crédito); b) adequação mais fácil as empresas de serviços, pela dificuldade de definição do que sejam custos, gastos e despesas nessas entidades; c) menor necessidade de rateios arbitrários; d) atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade; e) obriga a implantação, permanência e revisão de controles internos; f) proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos; g) identifica, de forma mais transparente, onde os itens em estudo estão consumindo mais recursos; h) identifica o custo de cada atividade em relação aos custos totais da entidade; i) pode ser empregado em diversos tipos de empresas; j) pode fornecer subsídios para gestão econômica, custo de oportunidade e custo de reposição; i) possibilita a eliminação ou redução das atividades que não agregam valor ao produto.

Quanto as desvantagens do método, Martins (2006) e Bornia (2009) consideram que o custeio ABC tem as seguintes: a) gastos elevados para implantação; b) alto nível de controles internos a serem implantados e avaliados; c) necessidade de revisão constante; d) levam em consideração muitos dados; e) informações de difícil extração; f) dificuldade de envolvimento e comprometimento dos empregados da empresa; g) necessidade de reorganização da empresa antes de sua implantação; h) dificuldade na integração das informações entre departamentos; i) falta de pessoal competente, qualificado e experiente para implantação e acompanhamento; j) necessidade de formulação de procedimentos padrões; k) não é aceito pelo fisco; l) maior preocupação em gerar informações estratégicas do que em usá-las.

O sistema de custeio ABC apresenta diversas vantagens que devem ser cuidadosamente analisadas pelas empresas, com o sentido de serem tirados proveitos de suas informações, colocando a entidade em uma posição privilegiada. Contudo a necessidade imposta pelo mercado, os custos de implantação e acompanhamento, o recurso humano necessário, os produtos envolvidos, as necessidades dos gestores, e outros, devem ser analisados para que se dimensionem as vantagens e desvantagens para cada instituição.

3. Design da Pesquisa de Campo

A referida pesquisa está inclusa dentro do contexto estabelecido pelos estudos de casos, os quais para Martins (2006, p.2) "[...] o seu objetivo é o estudo de uma unidade social que analisa profunda e intensamente [...], pesquisa fenômenos dentro de seu contexto real". Richardson (1999, p.80) afirma que estes estudos "podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais".

Os trabalhos realizados mediante a aplicação da metodologia de estudo de caso, possui como pontos fortes, a profundidade, a possibilidade de geração de novas teorias empiricamente validadas e a possibilidade de testes por meio de constructos mensuráveis. (YIN, 2005)

Nesse sentido, o referido trabalho tratou-se de um caso único, pois se pretendeu analisar os procedimentos das áreas focadas com profundidade e maior detalhamento.

Quanto ao desenvolvimento da referida pesquisa, primeiramente os pesquisadores analisaram a teoria que norteia os pressupostos do método de custeio ABC e ainda a estrutura e desenvolvimento da atividade gráfica. Posteriormente, os mesmos, realizaram a coleta de

dados, com visitas na empresa para desenvolver a observação direta da estrutura e dos procedimentos e ainda a pesquisa de documentação mediante a análise dos registros em arquivos da unidade social em estudo, foram os mecanismos adotados.

No processo de coleta de dados, foram utilizadas ainda, entrevistas semi-estruturadas com os profissionais que trabalham nos setores além do administrador, contador e proprietário.

Com o intuito de direcionar a pesquisa, elaborou-se um protocolo de estudo, o qual segundo YIN (2005) é utilizado para aumentar a confiabilidade da pesquisa, pois o mesmo serve como um sistema de orientação no desenvolvimento dos trabalhos. O referido protocolo contemplou o projeto de pesquisa, os procedimentos de campo, as questões de estudo e o plano de análise, ou seja, contou com os procedimentos e regras gerais desta pesquisa.

A referida pesquisa foi realizada em uma gráfica localizada na cidade de Francisco Beltrão estado do Paraná, o qual possui 25 anos no mercado e ainda uma estrutura com 35 funcionários.

O estudo ainda possui as características *ex post fact*, pois segundo Cooper e Schindler (2003), os pesquisadores não possuem controle das variáveis, sendo que o intuito dessa pesquisa é apenas relatar a aplicabilidade do método de custeio ABC na gráfica já mencionada acima.

No sentido de atendimento ao objetivo proposto, a pesquisa realizou um estudo transversal, ou seja, foi realizado em um período definido, 01.01.2011 à 31.03.2011, retratando assim esse momento da organização.

4 Análise dos Dados

Os jornais têm como objetivo de produção de matérias e como isso, é necessária uma série de procedimentos, esses podem ser comparáveis com uma linha de produção industrial. Na unidade social em estudo, apresenta-se abaixo a tabela de preço cobrado pela empresa para a comercialização do jornal no momento em estudo.

| Descrição de Serviços | Terça a Sexta | Sábado |
|--------------------------|---------------|----------|
| Jornal | R\$ 1,50 | R\$ 2,00 |
| Fonte: Dados da Pesquisa | | |

Tabela 1 - Descrição do produto versus preço de venda

Conforme as etapas de implementação do método ABC, primeiramente a empresa foi dividida em setores e após essa divisão foram alocadas as atividades desenvolvidas para cada processo, conforme Tabela 2.

| Processos | Atividades |
|--------------------------|--|
| Jornalismo | Reportagens - Digitação – Diagramação |
| Composição | Digitação - Arte final – Diagramação |
| Revisão | Revisão – Correção |
| Gráfica | Fotolito - Gravação - Revelação - Impressão - Corte – Intercalação |
| Entrega | Empacotamento – Distribuição |
| Administração | Financeiro – Administrativo – Vendas |
| Fonte: Dados da Pesquisa | |

Tabela 2 - Processos versus atividades

A empresa já contava com um sistema de contabilidade e controle de gastos, o que contribuiu para o desenvolvimento e aplicação do método de custeio. Conforme a Tabela 2, a unidade social em estudo possui 7 (sete) processos, sendo o jornalismo, a composição, a revisão, a gráfica (produção), a entrega e ainda administração da organização. Após a divisão da empresa nos sete setores, foram estabelecidas as atividades que cada um desenvolve, sendo que essas atividades estão descritas na tabela 2. Percebe-se que cada processo possui mais de uma atividade, destacando-se a gráfica que realiza 6 (seis) atividades distintas. Ainda a atividade de diagramação é realizada em 2 (dois) processos, devida a sua importância no desenvolvimento do produto.

Após a divisão da empresa em processos e atividade (Tabela 2), foram desenvolvidas as tarefas desempenhadas, para que posteriormente possa ser atribuídos os custos para cada atividade. As tarefas estão demonstradas na Tabela 3.

| Atividades | Descrição da Tarefa | Agente |
|--------------------------|--|---------------|
| Jornalismo | | |
| Reportagens | Pesquisar a notícia e fazer a reportagem | Repórter |
| Digitação | Digitar a notícia. | Repórter |
| Diagramação | Organizar o jornal | Auxiliar |
| Composição | | |
| Digitação | Digitar títulos das notícias | Auxiliar |
| Arte final | Criação de anúncios e fotos | Designer |
| Diagramação | Organizar o jornal | Auxiliar |
| Revisão | | |
| Revisão e Correção | Verificação das notícias | Auxiliar |
| Gráfica | | |
| Fotolito | Químico para a gravação da chapa | Auxiliar |
| Gravação | Gravação do conteúdo na chapa | Auxiliar |
| Revelação | Revelação do conteúdo na chapa | Auxiliar |
| Impressão | Impressão da chapa para o papel | Auxiliar |
| Corte | Corte das folhas do jornal | Auxiliar |
| Intercalação | Montagem do jornal | Auxiliar |
| Entrega | | |
| Empacotamento | Guardar o jornal e colocar em pacotes | Entregadores |
| Distribuição | Entregar os jornais | Entregadores |
| Administração | | |
| Financeiro | Cobrança e pagamento de contas | Auxiliar |
| Administrativo | NFe, boleto, cobranças, lançamentos | Auxiliar |
| Vendas | Atendimento e vendas | Vendedores |
| Fonte: Dados da Pesquisa | | |

Tabela 3 – Dicionário de atividades

De posse das informações qualitativas da empresa, processos, atividades e tarefas, iniciou-se o processo quantitativo, no qual consiste em alocar os custos as atividades. Como a empresa possui informações contábeis na empresa, foram retirados os gastos dos demonstrativos financeiros, conforme detalhado na Tabela 4.

| Matéria Prima (R\$) | Patrimônio (R\$) | Custos Indiretos (R\$) | Mão de Obra (R\$) |
|----------------------------|-------------------------|-------------------------------|--------------------------|
| R\$ 40.997,04 | R\$ 1.105.000,00 | R\$ 96.607,88 | R\$ 79.307,33 |
| Fonte: Dados da Pesquisa | | | |

Tabela 4 - Descrição dos custos diretos e indiretos

Quanto aos custos do jornal, o mesmo apresentou no período estudado, os valores referente a matéria prima, o qual refere-se aos materiais necessários para confecção do mesmo. O patrimônio refere-se ao seu ativo imobilizado (máquinas, equipamentos, veículos e edifício). Os custos indiretos referem-se aos gastos incorridos para desenvolver as atividades do jornal e no item mão de obra têm-se os valores com pessoal e encargos. O valor do patrimônio foi utilizado para cálculo do valor da depreciação patrimonial, o qual perfaz uma montante de R\$18.416,67 ao mês.

Com o intuito de alocar os custos indiretos até as atividades, foram identificadas as naturezas do gasto, com o intuito de reduzir a discrepância do rateio e assim reduzir os riscos de alocar custos de forma equivocada para as atividades e com isso subestimar ou superestimar o valor de cada uma.

| Custos Indiretos | Natureza do Gasto |
|----------------------------|--------------------------|
| Água | Área (m ²) |
| Energia Elétrica | kW Consumido |
| Telefone | Ramais |
| Honorários Contábeis | Setores da Gráfica |
| Aluguel | Área (m ²) |
| Produtos Limpeza e Higiene | Área (m ²) |
| Informática | Computadores |
| Depreciação | Máquinas |
| Manutenção | Máquinas |
| Gás | Setores que utilizam |
| Fonte: Dados da pesquisa | |

Tabela 6 – Custos relativos ao período estudado

Após o mapeamento e a discriminação das atividades desenvolvidas e da relação de custos que a empresa teve no período, foi elaborada a alocação desses custos e dentre os seus devidos direcionadores, entre as atividades desenvolvidas no jornal, conforme Tabela 7.

Assim foram apropriados os gastos consumidos (matéria-prima, mão-de-obra, custos indiretos, e depreciação) de acordo com cada atividade desenvolvida. A coleta de dados foi realizada de forma empírica, buscando, alocar os gastos com insumos e mão-de-obra conforme a necessidade e a atividade desenvolvida. Com essa sistemática de alocação, identificaram-se os custos de cada processo e de cada atividade determinada anteriormente pelo estudo, com esse mecanismo a empresa pode terminar, o quanto cada atividade está consumido de recursos e ainda verificar quais dessas estão agregando valor para a organização e assim rever seu processo de produção e de valor adicionado de seu produto.

| ATIVIDADES | | (R\$) |
|----------------------|------------------|-----------------|
| JORNALISMO | Jornalismo | R\$ 0,34 |
| REPORTAGENS | Reportagens | R\$ 0,14 |
| DIGITAÇÃO | Digitação | R\$ 0,10 |
| DIAGRAMAÇÃO | Diagramação | R\$ 0,11 |
| COMPOSIÇÃO | Composição | R\$ 0,27 |
| DIGITAÇÃO | Digitação | R\$ 0,09 |
| ARTE FINAL | Arte Final | R\$ 0,09 |
| DIAGRAMAÇÃO | Diagramação | R\$ 0,09 |
| REVISÃO | Revisão | R\$ 0,15 |
| REV. CORREÇÃO | Revisão/Correção | R\$ 0,15 |
| GRÁFICA | Gráfica | R\$ 0,46 |
| FOTOLITO | Fotolito | R\$ 0,05 |
| GRAVAÇÃO | Gravação | R\$ 0,05 |
| REVELAÇÃO | Revelação | R\$ 0,05 |
| IMPRESSÃO | Impressão | R\$ 0,23 |
| CORTE | Corte | R\$ 0,05 |
| INTERCALAÇÃO | Intercalação | R\$ 0,05 |
| ENTREGA | Entrega | R\$ 0,24 |
| EMPACOTAMENTO | Empacotamento | R\$ 0,10 |
| DISTRIBUIÇÃO | Distribuição | R\$ 0,14 |
| ADMINISTRAÇÃO | Administração | R\$ 0,66 |
| FINANCEIRO | Financeiro | R\$ 0,13 |
| ADMINISTRATIVO | Administrativo | R\$ 0,25 |
| VENDAS | Vendas | R\$ 0,28 |
| TOTAL | | R\$ 2,14 |

Fonte: Dados da Pesquisa

Tabela 7 - Fluxograma de processos e alocação dos custos às atividades

Após alocação dos custos pelas atividades, desenvolveu-se associação dos valores das atividades até os processos, como demonstra a Tabela 8. Podendo então verificar-se, quais as atividades ocorridas em cada um dos processos de elaboração e construção do jornal.

| Processos | Valores encontrados através do ABC (R\$) |
|--------------------------|---|
| Jornalismo | R\$ 0,34 |
| Composição | R\$ 0,27 |
| Revisão | R\$ 0,15 |
| Gráfica | R\$ 0,46 |
| Entrega | R\$ 0,24 |
| Administração | R\$ 0,66 |
| Total | R\$ 2,14 |
| Fonte: Dados da Pesquisa | |

Tabela 8 – Cálculo do custo do produto

Com o desenvolvimento do método e das etapas mencionadas e relatadas acima, determina-se então ao custo do produto e de cada um de seus setores, gerados através das informações dos processos. Nesse sentido estabeleceu que o custo total unitário do jornal foi de R\$ 2,14 e que o principal consumidor de recursos é a administração do jornal com R\$ 0,66, seguido da gráfica com R\$ 0,46. o processo que menos consome recursos é o da revisão o qual consumiu R\$ 0,15.

5 Considerações finais

Primeiramente, o estudo demonstrou que o Custeio Baseado em Atividades pode ser implementando no ramo gráfico - jornal, proporcionando assim conhecimento para o gestor sobre as atividades desenvolvidas, os custos dessas e ainda qual agrega ou não valor para esse ramo.

Com o intuito de não enviesar a pesquisa e assim diminuir a oscilação dos custos, aplicou-se uma média entre os meses de Janeiro, Fevereiro e Março do ano de 2011, tornando a aplicação mais trabalhosa, com uma análise maior dos dados da empresa. Mas isso possibilitou que uma interpretação mais precisa, demonstrando de uma maneira menos variável os gastos que podem ocorrer na empresa, podendo então se ter uma noção do verdadeiro custo do produto comercializado.

Observa-se, no entanto que o preço do produto no mercado, tem um valor menor que o seu próprio custo, o que pode e deve ser tomado como prejuízo, o qual é devido ao custo elevado de elaboração do produto e de administração. Ainda nota-se que a gráfica, possui uma ociosidade em seu tempo, pois essa trabalha apenas duas horas por dia, cerca de 30% do tempo que poderia ser utilizado com o intuito de atender a demanda de produtos, tornando os outros 70% do tempo ociosos, diminuindo assim a sua capacidade de geração receita.

A proposta para a utilização do Sistema ABC, era, o de auxiliar na formação do preço do produto, com a maior precisão possível, os resultados alcançados mostram que, além da necessidade de aumentar o número de vendas e exemplares, encontra-se um ponto de equilíbrio melhor. Também pode ser necessário um aumento no preço de venda para o produto, já que seus custos estão sendo pagos com a receita gerada pelos trabalhos de publicidade. O ABC mesmo sendo um sistema caro e trabalhoso, mostra ser uma ferramenta

muito importante para a definição de preço e o controle de custos das empresas modernas, que almejam crescer no mercado.

Ainda a empresa poderá, com a aplicação do método de custeio, investigar qual atividade está agregando valor para a empresa, produto e cliente, e assim alterá-la, terceirizá-la ou até excluí-la, se possível, de seu conjunto de atividades. Como a atividade de impressão, financeiro e administrativo, as quais estão consumindo valores consideráveis de custos e assim aumentando o valor final do produto.

O propósito de utilizar a metodologia de custeio ABC para determinação de custos da atividade gráfica, buscando obter maior precisão nos resultados, bem como para dar suporte à tomada de decisões foi atingido. Foram determinadas e apresentadas as técnicas para a aplicação do sistema de custeio por atividade e gerou-se, a partir disso, resultados que interessam à empresa. O estudo apresentou informações necessárias para a geração de uma base de informações úteis para as eventuais alterações que a empresa possa precisar no futuro próximo, isto porque, as proporções entre custo e lucro se tornam mais acuradas com a aplicação da metodologia ABC; justificando ser uma ferramenta essencial para empresas que desejam sobreviver no mercado.

Referências

- ARAÚJO, G. C. de.; SILVA, R. P. da.** Método de Custeio Baseado em Atividades: ABC como uma ferramenta de gestão. Inter Atividade, São Paulo, jan/jul 2006. Sessão Artigos - Administração. Disponível em: <<http://www.firb.br/interatividade/edicao1/>>. Acesso em 22 Maio 2011.
- BERTOL, S.; FROSI, F.** O Surgimento da mídia impressa no município de Passo Fundo/RS - os primeiros 50 anos. Revista Acadêmica do Grupo Comunicacional de São Bernardo, São Paulo, Ano 1- n°1 jan/jul 2004. Disponível em: <<http://www.metodista.br/unesco/>>. Acesso em: 22 Maio 2011.
- BORNIA, A. C.** Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BERLINER, C. & BRINSON, J. A.** Cost Management for Today's advanced manufacturing. Boston: Harvard Business School Press, 1988.
- COOPER, R.** ABC: A need, not an option. Accountancy. Sep. 1990.
- COOPER, D.R.; SCHINDLER, P. S.** Métodos de Pesquisa em Administração. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.
- D'AVILLA, D. C.; TOLEDO, R. dos. S.** Sugestão de implantação do método de custeio baseado em atividade (ABC) para fins gerenciais em uma empresa de serviço. Internet, Disponível em: <<http://www.engwhere.com.br>> Acesso em: 29 Junho 2011.
- FELIPPI A.** O processo produtivo do jornal Zero Hora: a estratégia do “localismo”. Revista FAMECOS, N°34, p.95-100, dez 2007.
- GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.** Contabilidade gerencial. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- HORNGREN, C. T. et all.** Contabilidade de custos. 11 ed. Vol. I. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- IUDÍCIBUS, S.** A gestão estratégica de custos e sua interface com a contabilidade gerencial e a teoria da contabilidade. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, n. 100, p.30-31, jul/ago 1996.
- JERICO, M. C; CASTILHO, V.** Gerenciamento de custos: aplicação do método de custeio baseado em atividades em centro de material esterilizado. Revista Escola de Enfermagem. São Paulo, n. 44, p.745-752, 2010.
- KAPLAN, R.; COOPER, R.** Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. Trad. O.P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.
- MARTINS, E.** Contabilidade de custos. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2006
- MARTINS, G. A.** Estudo de Caso – Uma Estratégia de Pesquisa. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- NEVES, S. das.; VISCONTI, P. E. V.** Contabilidade de custo: um enfoque direto e objetivo. 8. Ed. São Paulo: Frase, 2008.
- RICHARDSON, R. J.** Pesquisa social: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- ROSA, M. S.; MORGAN, B. F.** Custos em Empresas Prestadoras de Serviços: O Conceito de Objeto de Custo e a Realidade das Empresas. In: Congresso de Contabilidade e Controladoria USP. 6º, 2006. São Paulo. Anais... São Paulo: Congresso de Contabilidade e Controladoria, 2006. Disponível em <http://www.congressousp.fipecafi.org/>. Acesso em 06 jun 2011.
- ZANETTI, A. C.** O processo de medições de desempenho organizacional e o método de custeio baseado na atividade (ABC). Revista Brasileira de Contabilidade, N°140, p.49-57, Março/Abril 2003.
- YIN, R. K.** Estudo de Caso: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.