

Identificando melhorias na indústria gráfica através do Custeio ABC e do Diagrama de Pareto

Charles Kusinski de Oliveira, Estudante

Instituição: Universidade Paranaense - UNIPAR (Brasil)
charles.oliveira@nordica.com.br

André Luiz Comunelo, Mestre

Instituição: Universidade Paranaense - UNIPAR (Brasil)
andrecomunelo@unipar.br

Kellerman Augusto Lemes Godarth, Especialista

Instituição: Universidade Paranaense - UNIPAR (Brasil)
kellerman@unipar.br

Resumo:

Este estudo objetiva apresentar o Diagrama de Pareto juntamente com o Custeio Baseado em Atividade (ABC) com o intuito de auxiliar no processo de tomada de decisão na atividade gráfica. O ABC analisa o comportamento dos custos por atividade e o Diagrama de Pareto a causa e efeito, com o objetivo de buscar soluções para possíveis problemas. 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 apresentados em forma de tabelas e gráficos. Diante do estudo, foi observado que a metodologia proposta apresentou informações dos gastos mais relevantes para a empresa e ainda possíveis ações que a mesma pode desenvolver com o intuito de maximizar seu resultado. A pesquisa revelou a importância da informação produzida pela metodologia e o seu uso como ferramenta de gestão independente do tamanho da empresa. Pode-se analisar que na referida empresa, segundo a metodologia aplicada, o setor de administração foi o maior consumidor de custos, seguido pelo setor da gráfica. A atividade que mais consome custos é a atividade de vendas.

Palavras Chaves: Custeio ABC, Diagrama de Pareto, Melhorias Contínuas.

Identifying improvements in the graphics industry through the funding of the ABC and Pareto Diagram

Abstract:

This study aims to present the Pareto diagram in conjunction with Activity Based Costing (ABC) in order to assist in the decision-making process in graphic activity. The ABC analyzes the behavior of costs by activity and Pareto diagram cause and effect, with the aim of finding solutions to possible problems. This research is characterized as a case study developed through data gathering spot in the social unit studied by applying a protocol procedures. After performed the data collection, these were tabulated and presented in tables and graphs. Before the study, it was observed that the proposed methodology showed spending most relevant information for the company and further possible actions that it can develop in order to maximize your results. The research revealed the importance of the information produced by the methodology and its use as a management tool regardless of company size. You can analyze it in that company, according to the methodology applied, the government sector was the largest consumer of costs, followed by the printing industry. The activity that consumes more costs is the sales activity.

Key Words: ABC Costing, Pareto Diagram, Continuous Improvement.

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) e Comunelo *et all* (2011).

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, pois 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) está possui como objetivo auxiliar no processo decisório.

Dentro desse cenário, o Método de Custeio Baseado em Atividades – ABC, segundo Horngren *et all* (2004) apresentou 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 produzi-los.

No entanto, dentro do contexto atual, a simples verificação de quanto consome um produto, não pode ser a única ferramenta utilizada pelas empresas, sendo necessário ainda analisar a melhoria contínua dos processos, das atividades e dos objetos de produção. Nesse sentido a utilização concomitantemente do ABC com a técnica das ferramentas de qualidade, pode enriquecer a gestão de produção e de custos das empresas, pois essas possuem o objetivo de através do ataque à causa (processo), eliminar e coibir o aparecimento de problemas (efeitos). (Campos, 1992)

Assim, a utilização dessas ferramentas em conjunto na atividade compreendida é de suma importância, pois atualmente essa atividade segundo Felippi (2007) caracteriza-se por ser uma das atividades midiáticas 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: **Como o Diagrama de Pareto utilizado concomitantemente com o Custeio ABC pode ser útil no processo decisório da indústria gráfica?**

Como objetivo desse trabalho tem-se o de apresentar um modelo de decisão baseado no Custeio ABC e na ferramenta de qualidade Diagrama de Pareto descrevendo os conceitos relacionados ao negócio da indústria gráfica

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 o método de custeio ABC e as ferramentas de qualidade que podem ser utilizadas na atividade gráfica, nesse caso o Diagrama de Pareto.

2.1 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 no melhoramento contínuo das tarefas de redução de custos, na avaliação da qualidade, no 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.

Na seleção de direcionadores de custos para atividade, Zanetti (2003, p. 54), comenta que esses “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)”.

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.

2.2 As Ferramentas da Qualidade

A qualidade é uma ferramenta importante para vários processos sendo a mesma fundamental para a efetividade dos produtos e serviços comercializados por uma empresa, além de ser base para as estratégias de mercado. Na percepção de Ritzman (2008, p.100) “a má qualidade destrói a habilidade da empresa de competir no mercado e aumenta os custos para produzir o produto ou serviço”. Prezar pela qualidade dos produtos e pelo bom atendimento tem sido fato comum em muitas organizações, o mercado tem exigido que as empresas inovem para atender as demandas e, para isso, as entidades têm investido no processo de melhoria contínua.

Visando atender as exigências de mercado e na busca pela padronização de processos e solução de problemas, as ferramentas da qualidade têm um papel importante para o desenvolvimento desta questão.

De acordo com Marshall Junior (2006), estas ferramentas são utilizadas desde a década de 50, com base nos conceitos das organizações. Essas ferramentas podem auxiliar os gestores a tomarem decisões, possuindo conforme Ishikawa, sete ferramentas: Folha de verificação, Diagrama de Pareto, Diagrama de Dispersão, Diagrama de Causa e Efeito, Fluxograma, Histograma e Carta de Controle.

O objetivo destas ferramentas é buscar soluções para possíveis problemas e auxiliar os gestores no processo decisório. Segundo Vieira Filho (2007, p.60) “a qualidade nada mais é que utilizar as ferramentas gerenciais disponíveis, analisar dados e executar ações para correção ou melhorias dos processos”. Dessa forma, as ferramentas da qualidade, em sua aplicação buscam identificar o andamento dos processos que cada empresa possui, possibilitando uma investigação das causas e efeitos dos problemas baseado nas informações e nos dados históricos disponíveis, fornecendo assim, suporte aos seus usuários para a gestão do negócio (FERREIRA, 2009)

De acordo com Werkema (1995), as metas de melhoria, surgem do fato de que o mercado sempre deseja um produto ou serviço cada vez melhor, pelo fato da entrada de novos concorrentes e o surgimento de novos materiais e tecnologias, também levam a necessidade de manter as metas alcançadas e buscar sempre melhorias. A seguir serão brevemente conceituadas as sete ferramentas supracitadas, com ênfase no diagrama de Pareto, objeto deste estudo:

Folha de verificação: Formulário no qual, itens a serem verificados para a observação dos problemas já estão impressos, com o objetivo de facilitar a coleta e o registro de dados.

Diagrama de causa e efeito: Utilizado para apresentar a relação existente entre um resultado de um processo (efeito) e os fatores (causas) do processo que, por razões técnicas, possam afetar o resultado considerado. Gráfico de barras que dispõe as informações de modo que seja

possível a visualização da forma de distribuição de um conjunto de dados e também a percepção da localização do valor central e da dispersão dos dados em torno desse valor central.

Diagrama de dispersão: Gráfico utilizado para a visualização do tipo de relacionamento existente entre duas variáveis.

Fluxograma: São fluxos que permitem a visão global do processo por onde passa o produto.

Histograma: Processam a informação de modo a tornar possível a avaliação de como as causas mais prováveis que estão sendo testadas afetam a locação e a dispersão dos resultados (efeito) do processo.

Carta de Controle: É um tipo de gráfico, comumente utilizado para o acompanhamento durante um processo.

Diagrama de Pareto: Gráfico de barras verticais que dispõe a informação de forma a tornar evidente e visual a priorização de temas. Sua contribuição pode ser valiosa, pois o mesmo torna possível a visualização de um problema maior para o menor frequência/gravidade identificando de maneira clara a localização das causas vitais que originaram o problema (OLIVEIRA et al, 2006).

De acordo com Oliveira (2006) sua aplicação se estende a: a) Identificar problemas; b) Estratificar resultados; c) Confirmar resultados das ações de melhoria; d) Verificar mudanças efetuadas no processo; e) Detalhar as causas maiores dos problemas; e, f) Definir as melhorias de um projeto;

3. Design da Pesquisa de Campo

A referida pesquisa está inclusa dentro do contexto estabelecido pelos estudos de caso, 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 pretendeu-se 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 do Diagrama de Pareto 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 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 concomitantemente com o Diagrama de Pareto na indústria gráfica mencionada acima.

No sentido de atendimento ao objetivo proposto, a pesquisa realizou um estudo transversal, ou seja, foi realizado em um período definido, 01.01.2012 à 31.03.2012, retratando assim esse momento da organização.

4 Análise dos Dados

A unidade social em estudo possui como produto, os jornais. A mesma possui vinculação do seu produto de terça a sábado, possuindo um preço diferenciando somente aos sábados.

O processo operacional da empresa estudada possui a estrutura conforme a tabela a seguir, sendo que a mesma foi dividida em processos, atividades e tarefas. Primeiramente a empresa foi dividida em processos e após essa divisão foram alocadas as atividades desenvolvidas para cada processo e por fim suas tarefas.

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 (2012)

Tabela 1 - Processos *versus* atividades

Após o mapeamento e a discriminação das atividades desenvolvidas e da apuração dos custos que a empresa teve no período, foi elaborada a alocação desses custos conforme os direcionadores de custos atribuídos entre as atividades desenvolvidas no jornal.

Processos	Valores encontrados através do ABC (R\$)
Jornalismo	R\$ 0,34
Composição	R\$ 0,27
Revisão	R\$ 0,15
Gráfica	R\$ 0,48
Entrega	R\$ 0,24
Administração	R\$ 0,66
Total	R\$ 2,14

Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Tabela 2 – Cálculo do custo do produto

Assim foram apropriados os gastos consumidos de acordo com cada atividade desenvolvida. Com a sistemática de alocação, identificaram-se os custos de cada processo e de cada atividade determinada anteriormente pelo estudo, com esse mecanismo a empresa pode determinar, 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, conforme tabela 2.

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

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. 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 com R\$ 0,15, conforme tabela 2.

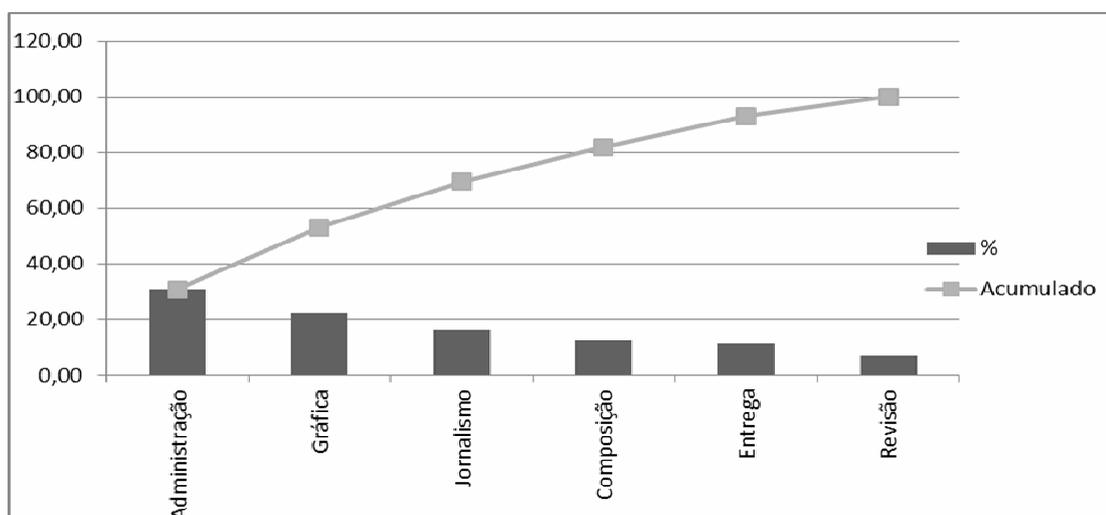
Após a aplicação do Custeio ABC, o estudo determina agora através do Diagrama de Pareto, as situações específicas do processo da empresa. Assim primeiramente a tabela abaixo demonstra os setores da empresa, com seu consumo de custos no período do estudo. Essa tabela projeta os setores em ordem crescente de consumo:

Atividades	R\$	%	Acumulado %
Administração	R\$ 0,66	30,70	30,70
Gráfica	R\$ 0,48	22,33	53,02
Jornalismo	R\$ 0,34	16,28	69,30
Composição	R\$ 0,27	12,56	81,86
Entrega	R\$ 0,24	11,16	93,02
Revisão	R\$ 0,15	6,98	100,00
Total	R\$ 2,14	100,00	

Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Tabela 3 – Classificação decrescente dos custos por atividade

Em análise a tabela constata-se que o setor de administração é o responsável pelo maior consumo do custo total chegando a 30,70%, enquanto o setor da revisão consome o menor custo 6,98% do total. A partir destes dados pode-se aplicar um Diagrama de Pareto conforme a figura abaixo:



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Figura 1 – Diagrama de Pareto do custo por Atividade/Setor

Verifica-se através do gráfico acima que o setor de administração de fato consome o maior custo, que somado ao setor da gráfica e do jornalismo, juntos chegam a 69,30% do total. O setor de composição ocupa uma posição intermediária dentre as atividades e a entrega e o setor de revisão consomem menos custos em relação aos demais, juntos somam 18,14%.

4.1 Atividades de maior custo dentre o setor de maior custo

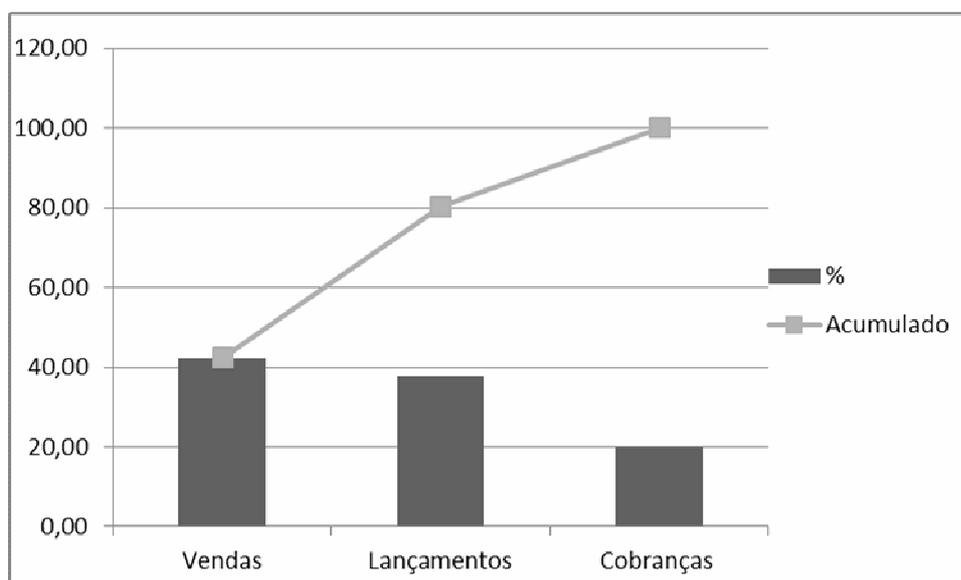
Tanto a tabela quanto a figura expostas acima, mostraram que o setor de administração é o que consome o maior custo da empresa. Dentre este setor, pode-se estruturar um Diagrama de Pareto da participação de cada atividade para contribuição deste montante. A tabela a seguir demonstra detalhadamente as atividades que compõe este setor e identifica qual atividade tem a maior participação.

Administração	Descrição da tarefa	R\$	%	Acumulado %
Vendas	Atendimento e vendas	R\$ 0,28	42,42	42,42
Lançamentos	NFe, boleto, cobranças, lançamentos	R\$ 0,25	37,88	81,30
Cobranças	Cobrança e pagamento de contas	R\$ 0,13	19,70	100,00
Total		R\$ 0,66	100,00	

Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Tabela 4 – Participação das atividades no setor de Administração

O desenvolvimento desta tabela mostra previamente a dimensão da participação de cada atividade no setor de administração. A partir destes dados, conforme gráfico a seguir, tem-se a estruturação de um Diagrama de Pareto o qual pode-se perceber visualmente qual atividade é responsável por consumir o maior custo dentre o setor de maior custo.



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Figura 2 – Diagrama de Pareto das atividades do apartamento

Constata-se a partir do Diagrama de Pareto que a atividade de vendas possui o maior montante dos custos de todas as atividades deste setor em questão, chegando a 42,42% do total. A próxima atividade consumidora de custo é a de lançamentos que se somada a atividade de vendas atingiram 81,30% do total dos custos. A atividade de cobrança a qual é

responsável por toda a parte de pagamento de contas e recebimentos demonstra um montante de apenas 19,70% do total dos custos.

4.2 As atividades com maiores custos a serem focadas ações de melhoria

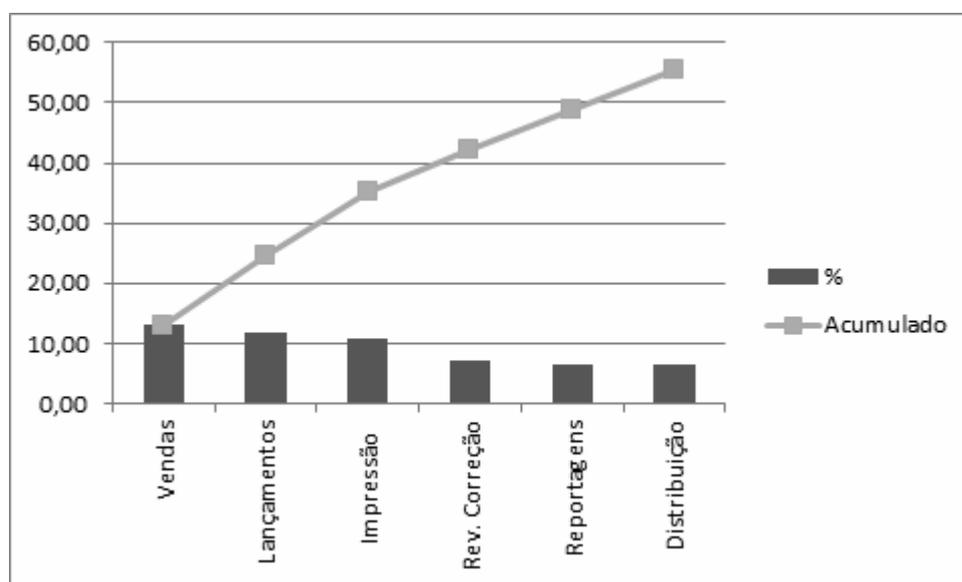
Após observar o cenário exposto nos tópicos anteriores, é relevante a situação de elencar as seis atividades de maiores custos entre todas as atividades desenvolvidas pelo Jornal, com o objetivo de focar ações de melhoria. Assim na tabela a seguir, estão demonstradas as atividades que consomem os maiores custos para o jornal, sendo assim, a empresa poderá emanar medidas corretivas, com o intuito de reduzir seus gastos, ou ainda potencializar ações de gestão dos seus custos.

Atividades	Descrição da Tarefa	R\$	%	Acumulado %
Vendas	Atendimento e vendas	R\$ 0,28	13,02	13,02
Lançamento	NFe, boleto, cobranças, lançamentos	R\$ 0,25	11,63	24,65
Impressão	Impressão da chapa para o papel	R\$ 0,23	10,70	35,35
Rev. Correção	Verificar se tudo esta correto	R\$ 0,15	6,98	42,33
Reportagens	Pesquisa a noticia e fazer a reportagem	R\$ 0,14	6,51	48,84
Distribuição	Entregar os jornais	R\$ 0,14	6,51	55,35
Total		R\$ 1,19	55,35	

Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Tabela 5 – Atividades com maiores custos

Na tabela apresentada verifica-se que Vendas do setor da administração é a atividade que consome os maiores gastos da organização sendo 13,02% do total, seguida do lançamento com 11,63% e impressão 10,70%. Estas três atividades juntas consomem 35,35% do total dos custos apresentados. A partir, da figura a seguir, é possível constatar visualmente no Diagrama de Pareto como estas atividades e as demais se demonstram.



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Figura 3 – Diagrama de Pareto das seis atividades com maiores custos

O Diagrama de Pareto apresentado na figura 3 mostra quais atividades merecem esforço nas ações a serem tomadas. Além das três atividades já citadas acima, ainda aparecem a Revisão Correção com 6,98%, Reportagens e Distribuição com 6,51% cada uma. Juntas as seis atividades representam 55,35% de todo o custo da organização. Nesse sentido a empresa pode direcionar mecanismos de controle e melhoramento na gestão dos seus custos.

5. Considerações Finais

O referido artigo demonstrou a aplicação em conjunto do método de custeio ABC e a ferramenta de qualidade denominada Diagrama de Pareto, com o intuito de auxiliar na identificação dos principais custos e ainda quais devem ser priorizados com o intuito de maximizar a lucratividade da empresa.

Primeiramente o Custeio ABC, identificou que o custo do produto, segundo sua metodologia para os meses analisados, foi de R\$ 2,14, ou seja, o valor do custo operacional da empresa foi superior ao valor praticado no preço de venda, sendo o mesmo de R\$ 1,80 de terça a sexta e R\$ 2,00 aos sábados. Sendo que a empresa possui as publicidades e divulgações que equiparam sua parte financeira e de lucratividade.

Constatou-se também que de todos os setores da empresa, a administração é a maior consumidora de custos, totalizando R\$ R\$ 0,66 ou 30,70% do total gasto no período. Após esse setor em segundo lugar tem-se o setor da gráfica com um percentual de 22,33% do total, ou seja, R\$ 0,46. Ainda o terceiro setor maior consumidor de custos é o setor de jornalismo, com um total de R\$ 0,34, ou seja, 16,28% do total.

Nesse sentido podemos destacar que a empresa, deve ater-se mais suas forças, com o intuito de reduzir os custos com o setor da administração, pois o consumo do primeiro setor é 37,50% maior que o segundo, mostrando assim a sua relevância dentro da estrutura da empresa.

Ainda, o estudo constatou, que dentro do setor de administração, a atividade que mais consome custos é vendas, a qual possui um consumo de 42,42% do total do custo do setor, ou seja, R\$ 0,28, seguido dos lançamentos (fiscal e financeiro) a qual consome um percentual de 37,88%, ou seja, R\$ 0,25. Assim, a empresa deve desenvolver estratégias para que possa reduzir ou melhorar o consumo dos custos principalmente na atividade de vendas e lançamentos (fiscal e financeira), pois como não são suas atividades fim, as mesmas estão levando um custo elevado ao produto.

Também, pode-se inferir com a pesquisa, que a atividade de impressão, mesmo não sendo do setor da administração, possui uma alta participação na estrutura de custos da empresa, pois o seu valor refere-se a 10,70% do total de custos da empresa.

O propósito de utilizar a metodologia de custeio ABC para determinação de custos dos serviços na atividade gráfica, atrelado a utilização do Diagrama de Pareto, com o intuito de buscar uma maior precisão nos resultados, bem como para dar suporte à tomada de decisões foi atingido. Foram determinadas e apresentadas as técnicas para a aplicação dos modelos e geraram-se, a partir, resultados que interessam à empresa, podendo ser uma ferramenta essencial para microempresas 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- nº1 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.
- CAMPOS, V. F.** (1992) *Qualidade total: padronização de empresas*. Fundação Christiano Ottoni. Belo Horizonte.
- COMUNELO, et al.** Custeio Baseado em Atividade – ABC na Atividade Hoteleira: o caso de um hotel de Francisco Beltrão – Paraná. In: Congresso Internacional de Custos. XII, 2011. Uruguai. Anais... Uruguai: Congresso Internacional de Custos, 2011.
- 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.
- FERREIRA, A** utilização das ferramentas da qualidade nos processos organizacionais em um escritório de contabilidade da cidade de natal/rn. Monografia. Graduação em Administração Geral, Camara Cascudo Natal, 2009.
- 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.
- MARSHALL JUNIOR, Isnard. et. al.** Gestão da qualidade. 8. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.
- 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.
- OLIVEIRA, S. P. et al.** Utilização conjunta do método UP'(Unidade de Produção – UEP') com o diagrama de pareto para identificar as oportunidades de melhoria dos processos de fabricação: um estudo na agroindústria de abate de frango.V2. Blumenau, 2006.
- RICHARDSON, R. J.** Pesquisa social: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- RITZMAN, et al. (Ed.).** Administração de produção e operação. 3. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008. 100 p. Tradução: Roberto Galman; fdivisão técnica Carlos Eduardo Mariano da Silva.
- 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.congressosp.fipecafi.org/>. Acesso em 06 jun 2011.

VIEIRA FILHO, Geraldo. Gestão da Qualidade Total: uma abordagem prática. 2. Ed. São Paulo: Alínea, 2007.

WERKEMA, M. C., Ferramentas Estatísticas Básicas para o Gerenciamento de Processos, 1 ed. Belo Horizonte, Fundação Cristiano Otoni, Escola de Engenharia da UFMG, 1995.

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.