

Um Método de Custeio Como Apoio Para a Gestão de Empresas de Serviços

Leônidas Quadros da Paixão

Resumo:

Em função do elevado número de variáveis que envolvem o setor de serviços, justifica-se a procura por informações sobre os processos e as atividades para fins de planejamento e controle. O método de custeio ABC (Custeio Baseado em Atividades) contribui para um adequado gerenciamento, através da identificação do consumo dos recursos e atividades, contribuindo para a redução de custos. Neste trabalho é apresentada a aplicação do método de custeio ABC para uma empresa do transporte rodoviário de cargas.

Área temática: *A Mensuração de Custos no Setor de Serviços*

**UM MÉTODO DE CUSTEIO COMO APOIO PARA A GESTÃO DE EMPRESAS
DE SERVIÇOS
TRABALHO 11.171**

Resumo

Em função do elevado número de variáveis que envolvem o setor de serviços, justifica-se a procura por informações sobre os processos e as atividades para fins de planejamento e controle. O método de custeio ABC (Custeio Baseado em Atividades) contribui para um adequado gerenciamento, através da identificação do consumo dos recursos e atividades, contribuindo para a redução de custos. Neste trabalho é apresentada a aplicação do método de custeio ABC para uma empresa do transporte rodoviário de cargas.

Palavras-Chave: ABC, Serviços, Transporte

Área Temática: A Mensuração de Custos no Setor de Serviços

UM MÉTODO DE CUSTEIO COMO APOIO PARA A GESTÃO DE EMPRESAS DE SERVIÇOS

1. INTRODUÇÃO

Em função do acirramento da concorrência no cenário de negócios, a busca por alternativas técnicas que viabilizem uma tomada de decisão intensificou-se. Para avaliar o impacto das mudanças do mercado no comportamento da organização os processos são cada vez mais decisivos.

Verifica-se um aumento no número de atividades de apoio para atender às exigências dos clientes quanto à qualidade e rapidez no seu atendimento. Hoje, procura-se identificar as possibilidades de melhorias internas nas organizações a fim de tornar clientes não rentáveis em rentáveis. O entendimento dos custos da estrutura interna através da compreensão do consumo dos recursos pelos diferentes segmentos de clientes propicia decisões estratégicas e operacionais. Dependendo das características dos produtos ou serviços, diferentes níveis de esforços são realizados pelas áreas de uma empresa, podendo gerar uma maior ou menor complexidade nos projetos comerciais, operacionais e financeiros.

Para uma boa gestão de uma organização é válido considerar dimensões estratégicas como processos internos, aprendizado e crescimento organizacional, clientes, índices financeiros, além do meio-ambiente e comprometimento social. Com relação aos processos internos, é necessário dispor de um método que viabilize sua quantificação, isto é, que apresente o custo das atividades que compõem os processos, procurando identificá-las com os clientes. Busca-se, portanto, a excelência nos processos para atingir os objetivos estratégicos da organização e dos segmentos específicos de clientes.

Este trabalho apresenta o método de custeio baseado em atividades (ABC) para a geração de informações sobre a dimensão de processos internos. É analisada a contribuição do ABC para um melhor controle, gestão e formação do preço dos serviços prestados em uma organização do transporte rodoviário de carga. O artigo abrange uma revisão bibliográfica sobre serviços, transporte rodoviário de carga e o método do custeio baseado em atividades, mostrando sua aplicação em uma filial da organização.

2. A IMPORTÂNCIA DOS SERVIÇOS PARA A ECONOMIA

No Brasil, segundo Corrêa & Giansi (1996), a participação dos serviços no PIB tem se mantido à frente dos demais segmentos de atividade econômica. Conforme a figura 1, o setor de serviços é responsável por 58,3% do PIB nacional.

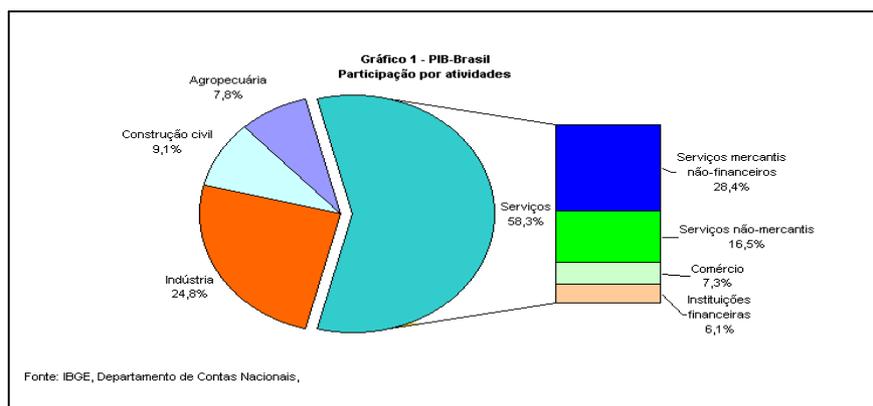


FIGURA 1: PIB Brasil – Participação por Atividade
Fonte: IBGE, Departamento de Contas Nacionais (1999)

Segundo publicação da FEE em Maia Neto *et al.* (2001), no Rio Grande do Sul o segmento terciário apresenta a maior participação no PIB, constituindo 49,06% da estrutura produtiva, conforme mostra a tabela 1.

TABELA 1: Taxas de Crescimento e Impactos na Taxa Global do PIB do Rio Grande do Sul – 2000

SETORES DE ATIVIDADE	ESTRUTURA (%)	TAXA DE CRESCIMENTO (%)	DE IMPACTOS (%)
Agropecuária	14,19	2,7	0,38
Indústria	36,76	7,5	2,77
Extrativa Mineral	0,1	7,1	0,01
Indústria de Transformação	29,44	9,2	2,7
Minerais não-metálicos	0,96	3,2	0,03
Metalúrgica	1,25	3,1	0,04
Mecânica	6,56	25,9	1,7
Material Elétrico e de Comunicações	0,16	21,9	0,04
Material de Transporte	0,84	33,4	0,28
Madeira	0,67	-3,6	-0,02
Mobiliário	2,09	8,3	0,17
Papel e Papelão	0,38	2,3	0,01
Borracha	0,4	22,2	0,09
Couros e Peles	0,44	-8,2	-0,04
Química	2,58	10,7	0,28
Perfumaria, Sabões e Velas	0,27	9,1	0,03
Produtos de Matérias Plásticas	0,15	-2	0
Têxtil	0,11	3,9	0
Vestuário, Calçados e Artefatos de Tecidos	1,07	5,2	0,06
Produtos Alimentares	5,89	0,6	0,04
Bebidas	2,73	1,6	0,04
Fumo	2,06	-6,1	-0,12
Demais	0,84	8,5	0,07
Eletricidade, Gás e Água	2,31	6,1	0,14
Construção Civil	4,9	-1,7	-0,08
Serviços	49,06	3	1,45
Comércio	9,52	3,1	0,29
Transporte e Armazenagem	1,76	2,4	0,04
Comunicações	0,83	15,6	0,13
Administração Pública	12,48	1	0,13
Demais serviços	24,46	3,5	0,86
PIB TOTAL	100	4,6	4,6

FONTE: FEE/Núcleo de Contabilidade Social *apud* Maia Neto *et al.* (2001)

O crescimento do setor de serviços pode ser refletido na estrutura de custos dos produtos. Normann (1993) revela que as atividades de serviços representam parte substancial do valor e do preço dos produtos manufaturados. Convém, portanto, contextualizar os serviços no presente trabalho.

3. SISTEMA DE ADMINISTRAÇÃO DE SERVIÇOS

Um sistema de administração de serviços é composto, segundo Normann (1993), por cinco elementos:

- a- Segmento de Mercado: tipos específicos de clientes para os quais o sistema total de serviço foi projetado;
- b- Conceito do Serviço: constitui os benefícios oferecidos ao cliente, sendo que os mais importantes são chamados de serviço-núcleo, enquanto os demais são de caráter mais periférico;
- c- Sistema de Prestação de Serviço: é o equivalente ao serviço de produção de empresas manufatureiras, embora com características distintas. No caso de um sistema de entrega de um serviço, três subcomponentes estão presentes: recursos humanos, cliente, apoio tecnológico e físico;
- d- Imagem: depende principalmente do que a empresa fornece e de quem são os clientes;
- e- Cultura e Filosofia: envolvem os princípios sobre os quais a empresa trabalha.

De acordo com o que foi exposto, nota-se que o cliente é considerado integrante do sistema de administração de serviços, participando da organização dos mesmos, do recebimento e consumo.

- CARACTERIZAÇÃO DOS SERVIÇOS

As características dos serviços são abordadas por Parreiras & Mendonça (1990), Lima & Gualda (1995), Gianesi & Corrêa (1996), Grönroos *apud* Bodmer & Saenz (1998) e Fitzsimmons & Fitzsimmons (2000):

- Intangibilidade: o serviço não pode ser possuído;
- Os Serviços são Simultaneamente Produzidos e Consumidos: a avaliação do cliente torna-se relevante ao indicar os fatores importantes no atendimento do pessoal operativo;
- A Participação do Cliente no Processo: para os serviços serem consumidos é necessária a presença do cliente. As definições do horário de operação e da frequência de atendimento são influenciadas pelas necessidades do cliente.

Além das características mencionadas, Parreiras & Mendonça (1990) e Lima & Gualda (1995) acrescentam para o setor de transporte de cargas os seguintes itens:

- Heterogeneidade: o serviço é executado por pessoas e equipamentos diferentes, exigindo constante acompanhamento do setor de controle da qualidade. Além do comportamento do pessoal operativo, Grönroos *apud* Bodmer & Saenz (1998) acrescenta ainda o comportamento da demanda e as condições de tráfego como outros fatores que também podem ocasionar a variabilidade da produção;
- Os Serviços não Podem ser Estocados: a empresa transportadora de cargas tem de estar atenta à sua capacidade instalada, procurando administrar a ociosidade e o atendimento aos picos de carga. Grönroos *apud* Bodmer & Saenz (1998) complementa com o seguinte exemplo: os assentos não vendidos no vô de um avião são perdidos, sendo impossível vendê-los após a realização da viagem, ressaltando assim a impossibilidade de se manterem serviços em estoque;
- Os Serviços são Facilmente Copiados: o transporte de carga não pode ser protegido por patente. Portanto, possuir uma boa imagem de marca diferencia a empresa de seus concorrentes.

Uma análise dessas características auxilia na identificação dos serviços mais puros, isto é, aqueles cuja natureza não está vinculada com a produção de produtos. Em certos negócios, o pedido de um cliente gera uma combinação de serviços e produtos em diferentes proporções. Na verdade, produtos e serviços constituem um pacote, que, ao ser comprado, apresenta predominância de um ou outro. De acordo com Buffa & Sarin *apud* Ferreira (1997), a maioria dos serviços é efetivamente um híbrido entre um serviço puro e um produto puro. Na realidade, o que se tem é um “feixe de produtos e serviços”.

Dependendo das características dos serviços prestados, eles podem ser considerados puros ou híbridos (mistos). Fitzsimmons & Fitzsimmons (2000) apresentam um exemplo de diferenciação dos serviços em puros e mistos no quadro 1:

QUADRO 1: Proporção de Bens e Serviços em um Conjunto de Compras Típico

		Bens				Serviços			
100%	75	50	25	0	25	50	75	100%	
/...Postos de Gasolina com auto-atendimento...../									
/...Computador Pessoal...../									
/...Fotocópias...../									
/...Restaurantes "Fast-Food"...../									
/...Restaurantes "à la carte"...../									
/...Oficina de Automóveis...../									
/...Transporte Aéreo...../									
/...Cabeleiros...../									

Fonte: Fitzsimmons & Fitzsimmons (2000)

Ao analisar o quadro 1, observa-se que, para um sistema de produção de um serviço específico, uma avaliação das suas características auxilia na definição do tipo de serviço (puro ou híbrido) a ser oferecido. No entanto, o quadro 1 não possibilita a classificação da empresa, dado que, segundo Corrêa & Giansi (1996), é uma tarefa difícil pois quase todas as vezes que se compra um produto, este vem acompanhado de um serviço, e, quando um serviço é comprado, este quase sempre vem acompanhado de um produto.

Conforme Fitzsimmons & Fitzsimmons (2000), as indústrias de serviços proporcionam serviços padronizados com altos investimentos de capital, o que é semelhante a uma linha de produção em uma fábrica. De acordo com Harrington (1993), mais de 80% dos processos que geram serviço de apoio aos processos produtivos, que ocorrem diariamente nas empresas, são repetitivos, sendo, portanto, passíveis de serem controlados e avaliados como os processos de manufatura. Lambert & Whitworth (1996) confirmam a existência dessa similaridade ao concluir que, nos anos 90, a distinção entre serviço e organizações de manufatura se tornou difícil, sendo que em alguns aspectos, todas organizações são entidades de serviços.

Sendo assim, a padronização das atividades pode contribuir para o controle e gestão de custos de uma organização do setor de serviços. Além disso, a classificação dos serviços também auxilia na gestão das organizações.

- CLASSIFICAÇÃO DOS SERVIÇOS

Boyt & Harvey (1997) classificam os serviços industriais, considerando os seguintes itens:

- Frequência de Utilização: considera a frequência com que o serviço é acessado pelo cliente;
- Essencialidade: considera o grau de importância do serviço na operação que envolve o produto;
- Nível de Risco: está associado à possibilidade de falhas no serviço;

- Complexidade: considera o nível técnico exigido para superar a dificuldade encontrada nos serviços ao cliente;
- Entrega Personalizada: necessita da presença de um funcionário da empresa prestadora de serviço;
- Propriedades Peculiares: características dos serviços de difícil avaliação e entendimento por parte dos clientes.

Com isso, Boyt & Harvey (1997) classificam os serviços em Elementar, Intermediário e Complexo, conforme mostra o quadro 2:

QUADRO 2: Categorias de Serviços

CATEGORIAS	DE SERVIÇOS		
Características dos Serviços	Elementar	Intermediário	Complexo
Frequência de Utilização	Alto	Médio	Baixo
Essencialidade	Baixo	Médio	Alto
Complexidade	Baixo	Médio	Alto
Entrega Personalizada	Baixo	Médio	Alto
Propriedades Peculiares	Baixo	Médio	Alto

Fonte: Boyt & Harvey (1997)

Boyt & Harvey (1997) exemplificam as categorias mencionadas da seguinte maneira:

- Elementar: Serviço de Telefonia;
- Intermediário: Reparo de Equipamentos e Transportes;
- Complexo: Consultoria, Projeto e Pesquisa.

Em um contexto mais amplo, os autores classificam transportes como um serviço intermediário, ao considerarem que projeto, consultoria e pesquisa envolvem um contato mais direto com o cliente. No entanto, convém observar que o transporte rodoviário de cargas tem na coleta e entrega características que podem o incluir na categoria complexo. Para um determinado número de clientes, a frequência de coletas e entregas é alta, além de exigir um elevado grau de complexidade e importância dos processos que envolvem um terminal de cargas. Alguns clientes ainda podem receber um serviço diferenciado por parte da empresa transportadora, em função da necessidade de utilizar veículos e equipes dedicados exclusivamente para seu atendimento.

Fitzsimmons & Fitzsimmons (2000) também classificam os processos de serviço, considerando o grau de divergência e o contato com o cliente. De acordo com o grau de divergência eles são assim classificados:

- Baixa Divergência: são os serviços padronizados, constituídos por processos cujas tarefas são rotineiras e não requerem um nível técnico alto de mão-de-obra;
- Alta Divergência: são os serviços personalizados, os quais exigem alta capacidade técnica da mão-de-obra por não terem processos bem definidos.

Os autores ainda classificam os processos de acordo com o tipo de contato com o cliente, podendo ser:

- Contato Direto: o cliente pode estar fisicamente presente, percebendo as condições que envolvem o serviço. São exemplos a lavagem de carro, apresentação de uma palestra, fornecimento de transporte público, corte de cabelo e a realização de uma cirurgia;
- Contato Indireto: o cliente tem contato por meio de comunicação eletrônica. A verificação de saldo bancário e a encomenda de mantimentos via computador são alguns exemplos;

- Sem contato: as atividades do serviço são realizadas sem um contato com o cliente. O faturamento de um cartão de crédito e a programação computacional exemplificam tal classificação.

Em empresas de transporte rodoviário de carga, o contato maior do cliente com o serviço é durante a coleta e a entrega, momentos estes decisivos para criar credibilidade junto à organização. Têm-se, portanto, razões para o aperfeiçoamento do corpo técnico, tendo atenção especial com as atividades de maior contato, as quais requerem durante a interação externa uma capacidade de relacionamento interpessoal, o que Albrecht (1992) ratifica ao comentar que um serviço é “fabricado” no ato da entrega. A coleta e a entrega também podem ser inseridas nos serviços de alta divergência, caso não possuam um processo bem definido e exigirem mão-de-obra especializada.

4. O TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGA NO BRASIL

A supremacia no transporte de cargas continua sendo do setor rodoviário, conforme mostra a tabela 2.

TABELA 2: Composição Percentual da Quantidade de Carga Transportada Toneladas –Quilômetro por Modo de Transporte

MODO TRANSPORTE	DE 1995	1996	1997	1998	1999
Aéreo	0,32	0,33	0,26	0,31	0,31
Aquaviário	11,53	11,47	11,56	12,69	13,83
Dutoviário	3,94	3,78	4,55	4,44	4,58
Ferrovário	22,29	20,74	20,72	19,99	19,46
Rodoviário	61,92	63,68	62,91	62,57	61,82
TOTAL(%)	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fonte: Brasil - GEIPOT (Março 2001)

No Brasil, pode-se afirmar que o transporte rodoviário de cargas (TRC) é realizado por diferentes tipos de empresas. No entendimento de Valente, Passaglia & Novaes (1997), Detoni et al. (1998) e Michel & Dominguez (2000), elas podem ser classificadas nas seguintes categorias:

- Transportadores de Carga Autônomos (TCA);
- Empresas Transportadoras de Cargas (ETC);
- Transportadoras de Carga Própria (TCP).

Convém incluir na relação de categorias, as Empresas Locadoras de Veículos, conforme o faz Valente, Passaglia & Novaes (1997). TCA também são chamados de fretes carreteiros. ETC são as empresas de transporte rodoviário de carga e TCP são organizações voltadas para um determinado ramo de atividade, mas que têm sua própria frota.

No Brasil, os Autônomos (TCA) são utilizados pelas demais categorias de empresas transportadoras como um ajuste econômico do preço final dos seus serviços, ou ainda, conforme Valente, Passaglia & Novaes *apud* Detoni et al. (1998), trabalham em parceria com as transportadoras em situações de pico de demanda e no transporte de cargas de longa distância.

Como o transporte rodoviário de carga é um elo de conexão entre a produção e o consumo, os momentos da verdade¹ podem diferenciar as organizações na visão do cliente, em virtude da relação entre a percepção do produto entregue e a expectativa gerada. De acordo com Nguyen & Leblanc (2001), os momentos da verdade podem ser fatores críticos para a percepção do cliente quanto à imagem e reputação das organizações de serviço. Uma entrega no momento combinado com o cliente favorece a formação de uma boa imagem da empresa.

Pelo fato do tipo de serviço envolver o cliente no processo, tem-se constatado um questionamento mais intenso no setor quanto a formação do preços dos fretes. Por sua vez, cabe as organizações buscarem uma maneira de identificar os custos referentes ao atendimento aos clientes, a fim de lhes explicarem os motivos da composição dos fretes. A formação dos preços tem no custo uma variável estratégica para a obtenção de resultados. Enquanto o preço está mais dependente do mercado, a boa gestão de custos pode contribuir para a melhoria dos resultados, dado que o cliente não aceita mais o repasse das perdas ou alterações nos custos.

Com as alterações nas relações entre preço e custo, passou-se a questionar mais a estrutura, os produtos e os segmentos de mercado em que atua uma empresa. Diante disso, o próprio preço do frete pode ser influenciado pela intensidade de utilização da estrutura interna da empresa e não somente pela distância, peso e volume das cargas e taxas associadas.

Procura-se, assim, uma informação de custos gerenciais que suporte uma melhor formação das tarifas. Como se verifica em alguns sistemas tradicionais de custeio, há despesas muito agregadas que dificultam a associação entre custos internos, veículos e clientes. Nesse sentido, não há uma clara identificação do que realmente acarreta os custos. Hoje, diferentes tipos de carga exigem distintos esforços internos para atender determinado cliente, mas não são corretamente distinguidos, o que pode levar à sobrevalorização de certos tipos de cargas transportadas.

Para melhor compreender o atual contexto da área de custos gerenciais, apresenta-se uma classificação dos custos.

5. CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Os custos podem ser classificados conforme sua variação com a produção, sua facilidade de atribuição aos objetos de custo e o grau de média.

a. Classificação quanto à Variação com a Produção

- Custos Fixos: representam a parcela de custos que não varia de acordo com a variação da produção. Constituem exemplos, a depreciação e o salário da diretoria.
- Custos Variáveis: são os custos que variam de forma direta e proporcional à alteração no volume de produção. São exemplos, o combustível e peças e acessórios.

¹ Momentos da Verdade: Albrecht & Bradford (1992) definem momento da verdade como precisamente o instante em que o cliente entra em contato com qualquer setor do seu negócio e, com base nesse contato, forma uma opinião sobre a qualidade do serviço e, possivelmente, da qualidade do produto.

b. Classificação quanto à Facilidade de Atribuição

- Custos Diretos: envolvem os custos facilmente atribuíveis aos objetos de custo. Ao considerar a frota um objeto de custo, combustível é um exemplo de custo direto.
- Custos Indiretos: são os custos de difícil alocação aos objetos de custo. São a eles atribuídos mediante critérios de rateio. Publicidade e aluguel de armazém são exemplos de custos indiretos.

c. Classificação quanto ao Grau de Média

- Custo Total: será resultante da soma dos custos diretos com os custos indiretos, ou seja, é o valor total dos bens ou serviços consumidos para determinado conjunto de atividades.
- Custo Unitário: é o custo de uma unidade decorrente da razão entre custo total e número de unidades produzidas.

6. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

Para acompanhar as mudanças que estão havendo no ambiente de negócios, Damme & Zon (1999) destacam que a necessidade de adotar novos métodos de custeio é clara, visto que se verifica um desenvolvimento rápido do mercado, uma redução do ciclo de vida dos produtos e uma considerável diminuição dos custos diretos e variáveis.

O método ABC pressupõe que uma organização é compreendida através de uma visão por processos. Na verdade, além de considerar uma visão interfuncional em vez da tradicional forma de gerir a organização por setores (funcional), o método ABC gera informações que podem basear o processo de avaliação de desempenho de uma empresa. Sink & Tuttle (1993, p. 268) ressaltam a importância de um sistema de custeio que apóie a decisão gerencial:

“Como nossos sistemas de contabilidade gerencial não conseguem acompanhar a evolução das tecnologias de produtos e processos, acabaram ocorrendo custos distorcidos de produtos, informações de controle dos processos em atraso e medidas de performance no curto prazo que não refletem aumentos ou diminuições na posição econômica da organização”.

A operacionalização do método ABC é apresentada na figura 2:

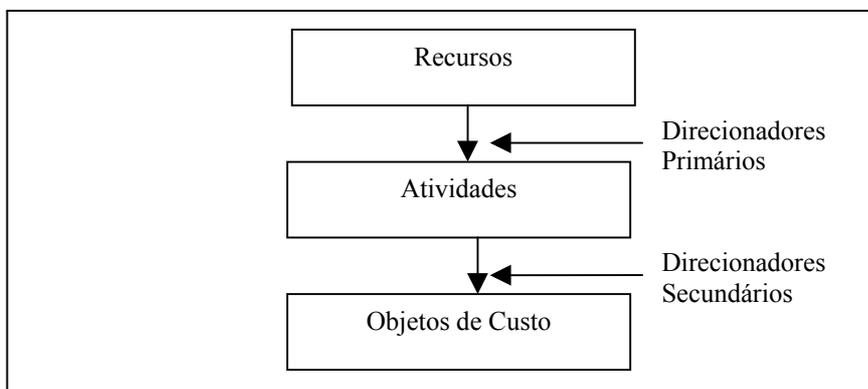


Figura 2: O método ABC

O método ABC se caracteriza por alocar os recursos às atividades através de direcionadores primários. Por sua vez, o custo das atividades é alocado aos clientes conforme direcionadores secundários, isto é, o cliente tem um custo associado ao volume dos direcionadores por ele consumido.

Desta forma, pelo fato dos clientes estarem cada vez mais exigindo elevados níveis de serviço a preços diferenciadores e com o crescimento dos custos fixos indiretos, procura-se um método de custeio que melhor atribua os custos aos objetos de custo. O ABC é uma opção dentro da literatura técnica que contribuiu para uma melhor avaliação e gestão dos custos dos processos e atividades.

6. APLICAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

O método ABC possibilitou a visualização da organização em processos conforme mostra a figura 3.

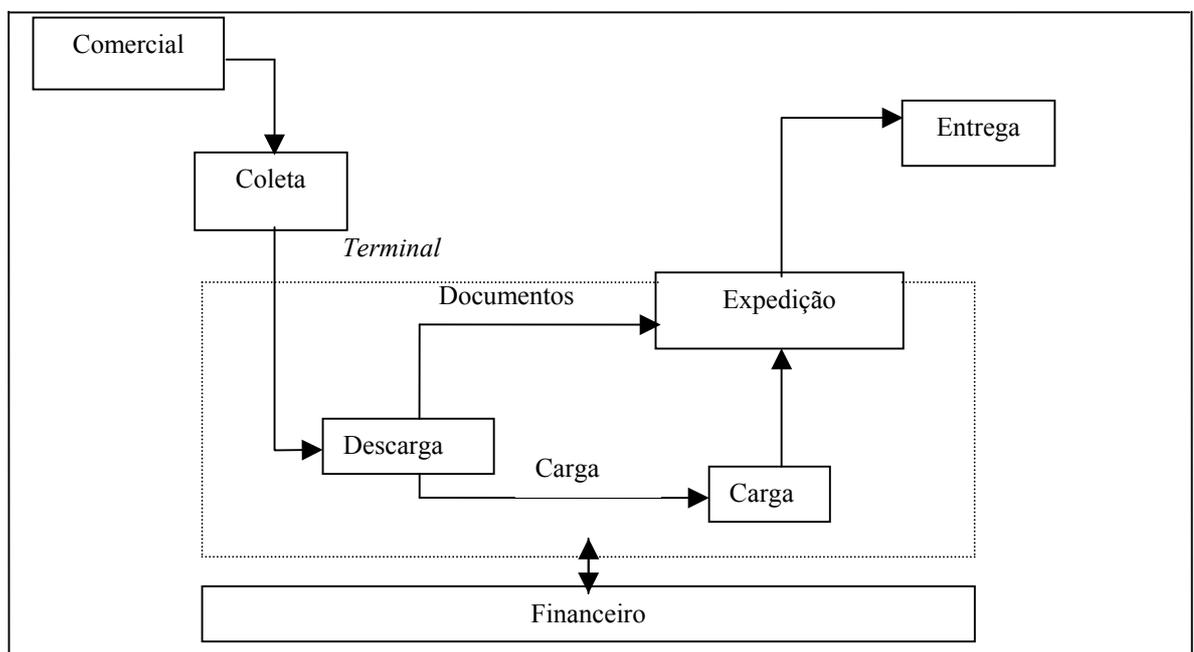


Figura 3: A Organização como um Conjunto de Processos

A partir de entrevistas com os funcionários foi possível compreender a organização através de uma visão interfuncional. A partir de um atendimento telefônico, pode ser gerado o processo de coleta caso o cliente e o tipo de carga seja aprovado. Confirmado o pedido, é realizada a coleta de mercadorias e assim que retornar à empresa inicia-se o processo de descarga no terminal. O processo de descarga é composto por atividades como descarregamento, conferência, classificação por destino e movimentação para área de embarque. Assim que a carga chegar na área de embarque é iniciado o processo de carga, caracterizada pelo carregamento e arrumação das mercadorias no veículo. Em paralelo a este fluxo no terminal de cargas, há uma série de atividades no processo de expedição, o qual emite os documentos de viagem ou entrega, liberando os veículos para realizarem seus serviços. O cliente também utiliza atividades da área financeira no momento em que sua carga está sendo manuseada no terminal de cargas.

Através da visão de processos foi possível quantificá-los, gerando resultados que permitiram um questionamento interno quanto a forma como os recursos são utilizados na organização. Diante da informação obtida pelo primeiro ciclo de operação do método

ABC, foi possível compará-lo com os resultados apresentados pelo método de custeio tradicionalmente utilizado pelas organizações (método do centro de custo) e adotado na organização em estudo.

TABELA 3: Comparação entre Centro de Custo e ABC

Área	Gastos Totais	
	% (C.C)	% (ABC)
Administrativa	27	4,9
Armazém	39	53,1
Coleta/Entrega	29	34,7
Comercial (SIM + Cotação + Vendas)	5	7,3

Dessa forma, o método ABC permitiu entender que muitos dos recursos não eram alocados conforme o grau de sua utilização. Na verdade os métodos tradicionais de custeio não consideram o número de direcionadores primários e secundários conforme o faz o método ABC. Eles baseiam-se em um grupo de contas reunidas por algum critério que, através de um determinado direcionador, geram o resultado final. A tabela 3 mostra que para o Armazém e Administrativo o método do centro de custo e o ABC geraram resultados consideravelmente diferentes, confirmando a necessidade de revisão da forma como os custos são organizados e apresentados.

7. CONCLUSÃO

O setor de serviços pode ter bons resultados com a aplicação de métodos de custeio que expliquem o comportamento da estrutura interna. A gestão pode ser melhor exercida na medida em que os clientes rentáveis são identificados e os processos quantificados.

Em função da característica da empresa em estudo, foi verificado que o método ABC constituía o método mais adequado tecnicamente. Há de se ressaltar que a análise realizada neste trabalho considerou um primeiro ciclo de operacionalização do método ABC. Pela característica do setor, há uma oscilação bastante considerável da demanda em função da sazonalidade do negócio. Sendo assim, justifica-se a aplicação de novos ciclos a fim de identificar novas oportunidades de melhoria nos processos.

O ABC pode ser utilizado em outras áreas como uma alternativa técnica de diferencial competitivo. Para tanto deve ser avaliada a classificação dos custos em fixos e variáveis, diretos e indiretos, além de compreender os objetivos estratégicos da organização. Independente do tipo de organização, uma série de custos podem ser obtidos através do método ABC, como o de impressão de documentos, atendimento de clientes, processamento de cobrança, além da identificação dos clientes mais rentáveis.

Como o foco deste artigo foi a dimensão dos processos internos, o método de custeio ABC constituiu uma importante ferramenta de gestão, contribuindo para a melhoria operacional.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBRECHT, Karl. *Revolução nos Serviços: como as empresas podem revolucionar a maneira de tratar os clientes*. São Paulo: Pioneira, 1992.
- ALBRECHT, Karl; BRADFORD, Lawrence. *Serviços com Qualidade: a vantagem competitiva*. São Paulo: Makron Books, 1992.
- BODMER, Milena; SAENZ, Miriam R. *Metodologia Quantum de Desempenho para Empresas de Transporte*. Transporte em Transformação: Problemas e Soluções dos Transportes no Brasil. São Paulo: Makron Books, 1998, p. 72-93.
- BOYT, Tom; HARVEY, Michael. *Classification of Industrial Services: A Model with Strategic Implications*. Industrial Marketing Management. New York, v. 26, n. 4, p.291-300, July 1997.
- BRASIL. Ministério dos Transportes. *Composição Percentual da Quantidade de Carga Transportada em Toneladas – Quilômetro por Modo de Transporte*. Brasília: GEIPOT, 2001. Disponível em <http://www.geipot.gov.br/anuario2000/complementar/tabelas>. Acesso em Março de 2001.
- DAMME, Dick V.; ZON, Frank V. *Activity based costing and decision support*. International Journal of Logistics Management. Ponte Vedra Beach, v. 10, n.1, p.71-82, 1999.
- DETONI, Mônica M. et al. *O Padrão de Concorrência e a Dinâmica Competitiva no Setor de Transporte Rodoviário de Cargas no Brasil*. In: CONGRESSO DE PESQUISA E ENSINO EM TRANSPORTES, 12. 1998, Fortaleza. Anais, Gestão e Administração de Sistemas de Transporte II, p. 169-180.
- FITZSIMMONS, James & FITZSIMMONS, Mona (2000). *Administração de Serviços: Operações, Estratégia e Tecnologia da Informação*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- GIANESI, Irineu; CÔRREA, Henrique L. *Administração Estratégica de Serviços: operações para a satisfação do cliente*. São Paulo, Atlas, 1996.
- HARRINGTON, James. *Aperfeiçoando Processos Empresariais*. São Paulo: Makron Books, 1993.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA- IBGE. Departamento de Contas Nacionais Disponível em <http://www1.ibge.gov.br/ibge/estatistica/economia/comercioservico/pas/analisepas99.shtm> Acessado em 1999.
- LAMBERT, Don; WHITWORTH, John. *How ABC can help service organizations*. CMA Magazine. Hamilton, v.70, n.4, p. 24-29, May 1996.
- LIMA, Orlando; GUALDA, Nicolau Fares. *Qualidade em Serviços de Transporte: Conceituação e Procedimento para Diagnóstico*. In: CONGRESSO DE PESQUISA E ENSINO EM TRANSPORTES, 9., 1995, São Carlos. Anais, v.2.
- MAIA NETO, Adalberto et al. *Contas Regionais: Visão global da economia gaúcha*. Revista Indicadores Econômicos – Fundação de Economia e Estatística. Porto Alegre, v.28, n.4, 2001.
- MICHEL, Fernando D.; DOMINGUEZ, Emilio M. *La Logística en el Transporte de Mercancías en el Brasil*. Revista Ruta 2000. México, nº 7, p. 05-09, Mayo 2000.
- NGUYEN, Nha & LEBLANC, Gaston. *Corporate Image and Corporate Reputation in Customer's Retention Decisions in Services*. S.I. Journal of Retailing and Customer Services. nº 4, v.8, p. 227-236, July 2001.

- NORMANN, Richard. *Administração de Serviços: estratégia e liderança na empresa de serviços*. São Paulo: Atlas, 1993.
- PARREIRAS, Reinaldo; MENDONÇA, Darcy Fernandes. *Marketing de Transporte de Cargas: Conceitos, Estratégias e Táticas*. São Paulo: McGraw-Hill, 1990.
- SINK, D. Scott; TUTTLE, Thomas C.. *Planejamento e medição para a performance*. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1993.
- VALENTE, Amir M; PASSAGLIA, Eunice; NOVAES, Antonio Galvão. *Gerenciamento de Transporte e Frotas*. São Paulo: Pioneira, 1997.