

## **CUSTOS PARA SERVIR: UMA PROPOSTA DE APLICAÇÃO PARA UMA EMPRESA DE TINTAS**

### **Antonio Robles Jr.**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Prof. do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP  
E-mail: roblesjr@usp.br - Brasil

### **Léo Tadeu Robles**

Doutor em Administração pela FEA/USP  
Prof. da Universidade Católica de Santos  
E-mail: leotrobles@unisantos.br

### **Ana Cristina de Faria**

Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP  
Profa. da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado(FECAPE)  
E-mail: acfaria@fecap.br

## **RESUMO**

O presente artigo aborda a gestão dos custos logísticos de distribuição na visão dos custos para servir, na dimensão de conciliar o triálogo existente nas organizações entre as visões de Marketing/Vendas, Operações e Logística e Controladoria, na busca da agregação de valor aos clientes sob a égide de agregação de valor aos acionistas. Para tanto, analisa-se um caso de uma empresa do setor de tintas decorativas que se vê frente à exigências cada vez maiores de seus clientes, ou seja, seus canais de distribuição de produtos aos usuários finais. A conclusão é uma tarefa de muita dificuldade em que os procedimentos de custos, na direção do custeio das atividades, exigirão da organização um esforço significativo para a determinação da rentabilidade por cliente ou segmento de clientes, e, além disso, a plena consciência de que decisões sobre estratégias relativas aos clientes têm de ser tomadas com base nas repercussões conjuntas advindas de impactos no mercado, nas economias de escala de produção e de um efetivo impacto positivo aos resultados empresariais e, portanto, ao valor agregado aos acionistas. Esse impacto pode ser avaliado pela gestão dos custos para servir, conforme modelo proposto ao estudo de caso apresentado.

Palavras-chave: Gestão dos custos logísticos de distribuição. Custos para servir. Rentabilidade de clientes.

## **ABSTRACT**

This article approaches the logistic costs of distribution management from the perspective of the Costs to Serve, in order to settle the trialog existing in organizations among the views of Marketing/Sales, Operations and Logistics, and Controllershship, aiming at the value aggregation for the customers, under the aegis of value aggregation for the shareholders. For this, we analyze a case of a company in the ornamental paints sector, which faces the constantly growing demands of its customers, this is, its channels of products distribution to the final users. The conclusion consists in an extremely difficult task in which the costing procedures, oriented at the activities costing, will demand a significant effort from the

organization to determine the profitability *per* customer or customers' segment, and, additionally, the full conscience that decisions on the strategies concerning customers have to be taken on grounds of the joined repercussions resulting from impacts on the market, on the savings at production scale, and from the real positive impact on the business results and, therefore, on the aggregate value for the shareholders. This impact can be evaluated by the costs to serve management, according to the model proposed in the case study presented here.

Keywords: Management of logistic costs of distribution. Costs to serve. Customers' Profitability.

## 1 INTRODUÇÃO

A gestão dos custos logísticos de distribuição tem se apresentado, para as organizações, cada vez mais crítica devido ao acirramento da concorrência, obrigando-as a se preocuparem com o atendimento dos desejos dos clientes nas dimensões de diferenciação e agregação de valor aos produtos e também na dimensão de agregação de valor aos acionistas: servir os clientes ao menor custo total possível. Para tanto, os custos de distribuição, inclusive na visão de Marketing de gestão dos canais de distribuição, apresentam-se como determinantes para a análise da rentabilidade por cliente e, conseqüentemente dos canais de distribuição, como apoio às empresas para suas decisões relacionadas à personalização de produtos/serviços.

O presente artigo, na abordagem de um estudo de caso de empresa industrial multinacional do ramo de tintas e, mais especificamente, dos seus negócios de tintas decorativas, analisa as características do atendimento aos clientes, especialmente sua tipologia de canais de distribuição. Nesse sentido, aborda o triálogo comum nas organizações, ou seja, o da ação de Marketing e Vendas voltada para o atendimento das exigências dos clientes, com a área de Operação (envolvendo Produção e Logística), responsável pela gestão das funções de suprimento, e com a Controladoria, gestora dos resultados econômicos e “fiel guardiã” dos interesses dos acionistas.

As decisões logísticas têm uma dimensão física, focada em resultados e prazos efetivos, voltados à prestação de níveis de serviços diferenciados aos clientes e buscam, na abordagem dos custos totais de seus processos, a preservação da agregação de valor aos acionistas. A essência dessa reflexão é do processo de tomada das decisões logísticas encontra-se nos preceitos da Logística Integrada. Soluções de Logística Integrada envolvem *trade-offs* (trocas compensatórias) de custos entre elementos logísticos interdependentes, de modo a minimizar o custo total do processo. A conseqüência desse raciocínio é a da impossibilidade de se contemplar os elementos de custos de forma isolada, pois a otimização das partes não corresponde necessariamente ao todo. Por exemplo, Porter (1986), ao considerar embalagens, armazenamento e transportes de forma integrada e com custos compensatórios (*trade-offs* de custos), apresenta uma indústria de doces que passou a comprar chocolate líquido ao invés de em barras, aumentando os custos do fornecedor, mas diminuindo os do fabricante, porém, atendendo ao objetivo de diminuir custo total da cadeia de suprimentos.

Identificar e mensurar os custos logísticos, segundo Faria (2003), não é uma tarefa fácil, mas maior ainda é a dificuldade de definir as formas de alocar estes custos a clientes específicos, de modo a se determinar sua rentabilidade efetiva.

A questão a que se propõe este artigo é: De que forma a Controladoria pode mensurar o custo de servir e a rentabilidade de cada cliente, visando a otimizar o resultado econômico da empresa?

O objetivo deste trabalho é identificar métodos de custeio que permitam à Controladoria mensurar os Custos de Servir a clientes, grupos de clientes e a associação cliente/produto/serviço, de modo a evidenciar sua contribuição relativa ao resultado econômico da empresa.

Em consistência com o objetivo proposto, foram adotados os seguintes pressupostos:

- a) a criação de valor apresenta-se às empresas em duas vertentes, a do valor aos clientes, direcionador das ações de Marketing/Vendas e da Logística e a de valor aos acionistas, na otimização do uso de recursos e da melhoria dos resultados econômicos, direcionadores de seu processo de tomada de decisão;
- b) o resultado econômico advém das ações tomadas ao longo de todos os processos realizados na empresa;
- c) o fluxo de materiais/serviços deve ser refletido nos sistemas de informações e a empresa deve ser capaz de identificar os custos totais logísticos, resultantes de prover-se níveis de serviço diferenciados aos clientes.

## 2 MÉTODO DA PESQUISA

A pesquisa, metodologicamente classificada como exploratória, adotou uma abordagem tri-dimensional composta:

- a) por pesquisa bibliográfica sobre o tema, focalizando-se levantamento de estudos existentes - em andamento no Brasil e no exterior, a partir de contatos com universidades, centros de pesquisa, revistas técnicas especializadas, entidades, associações temáticas, fóruns, seminários e cursos específicos etc;
- b) pelo desenvolvimento de um estudo de caso referente à indústria multinacional do setor de tintas, especificamente, analisando os seus negócios relativos ao setor de tintas decorativas;
- c) pela análise das informações levantadas e constatações do caso estudado, tendo em vista o atendimento do objetivo proposto.

A opção de estudo de caso se justifica, primeiramente, pela possibilidade de obtenção de dados, pela importância das atividades da logística de distribuição no setor e, metodologicamente, pelo enquadramento do estudo na tipologia proposta por Yin (2001), que apresenta três pontos básicos a serem considerados para a determinação do método de realização de uma pesquisa, quais sejam:

- d) o tipo de questão a se pesquisar;
- e) o controle do pesquisador sobre o comportamento real dos eventos e;
- f) o foco em fenômenos contemporâneos, ao invés de situações do passado.

A lógica de utilização do método de estudo de caso diz respeito, conforme aponta Yin (2001), à replicação e não na amostragem, ou seja, não permite generalização dos resultados para toda a população, mas sim, a possibilidade de previsão de resultados similares (replicação literal) ou a de produzir resultados contrários por razões previsíveis (replicação teórica), à semelhança, segundo este autor, do método de experimentos.

Nas entrevistas, foi utilizado o método da comunicação e roteiro de perguntas semi-estruturado e não-disfarçado, aplicado a profissionais ligados às áreas de Marketing e Vendas, de Produção e Logística e da Controladoria. O roteiro, eventualmente, foi adaptado às condições dos entrevistados, permitindo-se e até estimulando-se os respondentes a se manifestarem sobre aspectos da questão julgados relevantes. Os pesquisadores, no entanto, sempre mantiveram sua atenção voltada para cobrir os pontos fundamentais propostos na pesquisa.

O período de realização das pesquisas de campo foi de dois meses. Optou-se por não gravar as entrevistas realizadas aos executivos contatados, tomando-se nota durante sua

realização para não inibir os respondentes, que se mostraram preocupados com o caráter confidencial das informações prestadas. Da mesma forma, assegurou-se aos respondentes o uso essencialmente acadêmico das informações obtidas e não nomeação da empresa pesquisada. Da mesma forma, concordou-se com a manutenção de sigilo dos valores e dados obtidos.

Cabe acrescentar que o tema, recente na literatura de Controladoria, tem sua própria concepção expressa numa visão limitada da atuação das áreas de Serviços aos Clientes, numa visão míope de *call center* ou acessória às atividades de Marketing e Vendas ou de Logística. A pesquisa referencial não constatou evidências de que a Controladoria, da mesma forma, salvo no caso das instituições financeiras, onde há controle das reciprocidades, não tem atribuído a importância que a mensuração de resultados econômicos por cliente merece ao concentrar-se na gestão dos resultados econômicos globais ou na avaliação e acompanhamento de orçamentos, muitas vezes de base funcional.

### **3 O CUSTEIO DAS ATIVIDADES LOGÍSTICAS INERENTES ÀS EXIGÊNCIAS DOS CLIENTES**

Foram levantadas algumas abordagens sobre o custeio das atividades logísticas pode vir a subsidiar a tomada de decisões nas organizações, a saber: a da Rentabilidade Direta dos Produtos (*Direct Profitability Products - DPP*), a do Custo Total da Propriedade (*Total Cost of Ownership - TCO*), a do Custeio Baseado em Atividades (*Activity Based Costing - ABC*) e a proposição do Custo Total de Entrega, refletindo principalmente os trabalhos de Christopher (1997) e Reeve (1998), conforme apresentado a seguir.

A Rentabilidade Direta dos Produtos, de acordo com La Londe e Pohlen (1996), “mensura a rentabilidade dos produtos, considerando o custo de armazenagem e manuseio/movimentação de cada item específico”, melhora a mensuração da rentabilidade, considerando que os custos são afetados diretamente por uma decisão sobre a produção. Entretanto, o DPP exclui os custos fixos como supervisão, apoio, administração, compra e os de deterioração e manutenção dos estoques. Assim sendo, não deveria ser utilizado para identificar os custos totais logísticos de um objeto.

Segundo Ellram e Siferd (1998), o Custo Total de Propriedade (TCO) é uma outra ferramenta importante para a gestão de custos, quando ocorre no nível estratégico, para melhorar os processos na empresa ou na cadeia de suprimentos. É uma visão complexa, que requer que a empresa determine seus custos mais relevantes na aquisição, posse, uso e subsequente disposição de um bem ou serviço. Ao preço pago pelo item, incluem-se os custos incorridos para sua colocação dentro da empresa (que pode ser de responsabilidade da Logística de Abastecimento), os quais se referem à pesquisa e qualificação de fornecedores, negociação, transportes, recebimento, inspeção, rejeição, estocagem e disposição dos produtos com falhas, bem como o custo da Logística Reversa, quando for o caso.

O Custo Total de Propriedade é um conceito de obtenção, tendo como propósito compreender os custos relevantes subjacentes à aquisição de material, um produto ou serviço de um determinado fornecedor. Serve para identificar alternativas de suprimentos para a redução dos custos totais; fornecer dados para subsidiar as transações de compra; avaliar o desempenho dos fornecedores; e, entre outros, facilitar a identificação dos fatores que agregam valor aos produtos.

Algumas atividades de TCO induzidas pelo fornecedor geram custos para a empresa, referentes à atividade de obtenção, de recepção e a falhas no processo logístico de abastecimento, tais como: custos de transporte, processamento de pedidos de compras, inspeção de materiais, recebimento e retorno de rejeições, retrabalhos, etc. É visível que, embora no plano conceitual, a visão do TCO seja oportuna, na prática, para empresas cuja

complexidade de abastecimento (número de fornecedores, itens, origens etc.) seja significativa, essas teriam grande dificuldade para implantá-la integralmente.

A maior parte dos autores e instituições pesquisadas sugere que, para que as informações contábil-gerenciais sejam fornecidas, de maneira a atender às necessidades de gestão da Logística, um método possível diz respeito ao Custeio Baseado em Atividades – ABC. Conforme o *Institute of Management Accountants* – IMA (1992) e vários autores (CHUDIK, 1993; DAMME e ZON, 1999; ELLRAM et al., 1993; PIRTTILÄ e HAUTANIEMI, 1994; POHLEN e LA LONDE, 1994):

[...] um método de gestão de custos que identifica as atividades de negócios executados, rastreia os custos associados a estas atividades e utiliza vários direcionadores de custos para rastrear os custos dessas atividades aos produtos. Os direcionadores refletem o consumo das atividades pelos produtos. Para desenvolver uma estratégia com base na metodologia do ABC, é necessário criar um modelo de custo para atender às necessidades estratégicas como, por exemplo: uma unidade de negócio, grupo de produto, determinado cliente ou um tipo de canal de distribuição, etc.

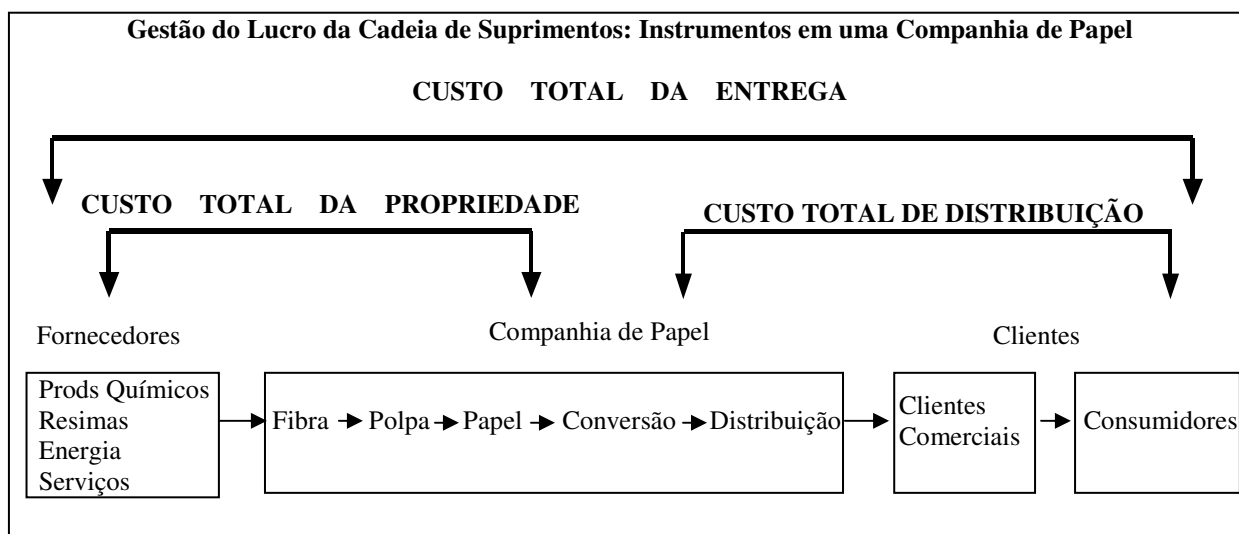
Kaplan (1999) citou alguns exemplos de ações decorrentes da análise ABC, oportunas para a gestão da Logística, tais como: intercâmbio eletrônico de dados para clientes *Just in Time*; descontos para grandes pedidos de produtos-padrão; preços superiores para pequenos pedidos de produtos especiais; aumento ou redução do número de clientes; revisão e cumprimento de tamanho mínimo de pedido; redução de pedidos e número de produtos; sortimento padrão de vendas; fechamento de armazéns; acordos terceirizados de vendas e produção para contas especializadas e de baixo volume e esforços de vendas concentrados nas principais contas de clientes.

Deve-se realçar ainda a proposição de Reeve (1998), do conceito do Custo Total de Entrega (*Total Cost of Delivery* - TCD), que busca apurar os custos referentes às cadeias de suprimentos e analisar a rentabilidade da empresa por diversos objetos, tais como: produtos, clientes, regiões e canais de distribuição.

O TCD, proposto por Reeve (1998), engloba o custo total da cadeia de suprimentos, desde o fornecedor até o cliente, alinhando o custo total de entrega ao valor do serviço. Nesse conceito, estão inseridos todos os custos, desde os de abastecimento aos de distribuição, numa determinada cadeia logística.

Reeve (1998) afirma que o Custo Total da Entrega corresponde ao custo total de uma cadeia de valor, do fornecedor ao consumidor final, e que comparado à preferência de preço do cliente, alinha o custo da entrega e valor para o cliente. Por exemplo, para ter mais rapidamente a peça para reparo de um avião parado, o que pode causar perda, o cliente dispõe-se a pagar um preço mais alto. Os gestores, negociando com fornecedores e clientes diversas configurações alternativas da cadeia de valor – vários valores possíveis de custo total da entrega – criam valor e otimizam seu resultado econômico.

A análise da cadeia de suprimentos, vista na Figura 1, pode identificar oportunidades para realizar trocas compensatórias de custos (*trade-offs*) entre seus membros. O exemplo citado está delimitado à análise do processo logístico total de uma empresa, na relação com seus fornecedores e clientes, ou seja, com sua cadeia de suprimentos.



**Figura 1- Análise da cadeia de suprimentos**

Fonte: Reeve (1998).

No que tange à análise do abastecimento, Reeve (1998) acrescenta que deve ser contemplado o Custo Total de Propriedade, já citado anteriormente. Na Logística de Distribuição, a outra face do Custo Total da Entrega engloba o relacionamento com o cliente, e o lado da receita, numa abordagem de rentabilidade. Reeve (1998) defende duas formas de gerenciar os custos logísticos totais: o de planejamento e controle dos gastos e o do Custo Total da Entrega.

Na abordagem gerencial de planejamento e controle de gastos – os custos logísticos são gerenciados com base na vinculação de cada atividade de Logística aos recursos consumidos. Assim, devem, também, ser contemplados no conceito do Custo Logístico Total, os custos de manutenção e carregamento dos inventários, assim como os custos financeiros de capital (custos de oportunidade) referente aos investimentos em outros ativos logísticos (imobilizados). Nesse sentido, o autor sugere que sejam utilizados os conceitos de direcionadores de atividades, no conceito ABC.

A análise do Custo Total de Entrega e da rentabilidade de clientes se apresenta mais clara na logística de distribuição, e pode ser feita por linha de produto, cliente, canal de distribuição ou região, com o objetivo de análise das relações com fornecedores (TCO) e clientes.

#### **4 O MÉTODO DO CUSTO DE SERVIR AOS CLIENTES (*COST TO SERVE*)**

Podem-se considerar três dimensões nos processos organizacionais, quais sejam: a dimensão da produção e/ou prestação de serviços, a dos sistemas de informações gerenciais de apoio às decisões e a do sistema de gestão estratégica, que consolida, fixa objetivos e acompanha os resultados da atuação empresarial. A constatação de que volumes de vendas altos não correspondem, necessariamente, a resultados expressivos positivos, tem feito com que as empresas, cada vez mais, estejam buscando formas de determinar o *custo de servir*, ou seja, de mensurar o custo de atender às exigências de clientes diferentes ou grupos de clientes específicos.

Exigências diferenciadas e personalizadas implicam lucratividade diferente para cada tipo de cliente e os sistemas contábil-gerenciais têm de estar preparados para o fornecimento de informações orientadas. Parece haver pequena atenção por parte da Controladoria, talvez decorrente da formatação usual das demonstrações contábil-gerenciais, que se concentram em

aspectos mais globais das organizações, não se mostrando conscientizadoras da relevância dos custos totais por cliente e, sobretudo, das oportunidades de redução desses custos.

Shapiro et al. (1987) indicaram que a rentabilidade (como percentual das vendas), freqüentemente, é muito maior para certos pedidos do que para outros, principalmente, no conceito empírico de que “custa mais atender alguns pedidos do que outros”, mas que, muitas vezes, os preços praticados não refletem o esforço despendido no atendimento aos clientes, na abordagem de que “lucro é a diferença entre o preço líquido e o custo real de servir”.

Os autores examinam três aspectos dos custos de servir: custos adicionais para os fornecedores, custos derivados do comportamento dos clientes e custos inerentes à gestão personalizada de clientes. Os custos de pré-venda, que podem ser personalizados, variam em função do comportamento de compra dos clientes e de como a ação de venda se faz necessária para atendê-los.

Essa variação ocorre, logicamente, em função das características do produto/serviço que está sendo comercializado, da localização dos clientes, da forma de acesso a canais de distribuição, eventuais custos com promoção etc. Os custos de produção são afetados pelos pedidos efetivados pelos clientes, tendo em conta o tamanho do pedido, custos específicos de produção (*set up, scraps* etc.), acessórios (*features*), embalagens não usuais e oportunidade de tempo do pedido (*timing*). Uma empresa que estoca produtos em antecipação a pedidos terá dificuldade em identificar e associar custos de produção a clientes e produtos específicos. Da mesma forma, convenções e políticas de contabilização podem dificultar a alocação precisa de custos a produtos.

Os custos de distribuição e de gestão específica para cada cliente, por sua vez, variam de acordo com a localização dos clientes, embalagens, lotes de embarque e modos de transportes utilizados e, ainda, pela necessidade de centros de distribuição e de sistemas de informações de apoio logístico. Os custos de pós-venda, também, podem diferenciar-se por cliente, por exemplo, treinamento, instalação, assistência técnica, descontos diferenciados, etc., custos esses que podem ser de valores consideráveis.

Dessa forma, pode ser considerada como essencial uma gestão individualizada dos resultados por cliente/produto, principalmente, pela intercorrência das atividades logísticas, as quais, se mostram fundamentais na agregação de valor com níveis de serviços diferenciados, acoplados aos produtos e, muitas vezes, de forma personalizada a clientes específicos.

O método do Custo de Servir (*Cost to Serve*) foi registrado por Alan Braithwaite e Edouard Samakh (1998) da *Logistics Consulting Partners* (LCP). Este método, conforme apontam os autores, embora embasado na metodologia do ABC, para alocação dos recursos em atividades e posterior alocação aos objetos, não observa os conceitos do ABC de forma ortodoxa.

Entretanto, já Yuhasz (2004) sugere que sejam identificadas todas as atividades voltadas a conquistar, atender e manter um cliente, tais como: visitar clientes, negociar vendas, realizar promoções, faturar, separar pedido, realizar entregas, realizar crédito e cobrança, etc.; que se mensure o custo de cada uma dessas atividades, com base na metodologia do ABC e identifique-se o quanto cada cliente consome de cada uma dessas atividades e, a partir daí, tem-se o Custo para Servir de cada cliente. Kaplan e Cooper (1998) listaram algumas características dos clientes com altos e baixos Custos para Servir, como se pode observar no Quadro 1.

<b>Clientes de alto custo</b>	<b>Clientes de baixo custo</b>
Pedidos de produtos personalizados	Pedidos de produtos padrão
Pedem quantidades pequenas	Pedem grandes quantidades
Chegadas imprevisíveis de pedidos	Chegada dos pedidos é previsível
Entrega personalizada	Entrega padronizada
Mudança das necessidades de entrega	Não mudam as condições das entregas
Processamento manual	Processamento Eletrônico (EDI)
Grande volume de apoio prévio às vendas (recursos de MKT, técnicos e de vendas)	Pouco ou nenhum apoio prévio às vendas (definição de preços e pedidos padrões)
Exigem serviço pós-venda	Nenhum suporte pós-venda
Exige que a empresa mantenha estoque	Reposição proporcional à produção
Paga lentamente (contas a receber elevado)	Pagam no prazo

### **Quadro 1 - Características de clientes de alto e baixo custo**

Fonte: adaptado de Kaplan e Cooper (1998).

Além da intenção de analisar a rentabilidade de cada cliente, apurar seu Custo de Servir cliente pode apoiar decisões estratégicas, tais como: a determinação da política de preços diferenciada por tipo de cliente; o quanto investir em cada cliente, em quais se deve investir etc.

## **5 ANÁLISE DE RENTABILIDADE POR CLIENTE**

A cada dia, as empresas estão segmentando seu atendimento com o intuito de melhorar o nível de serviço na direção das necessidades específicas de grupos de clientes e, paralelamente a isso, buscam soluções para otimizar seus custos totais logísticos. Quanto maior a complexidade das operações, maiores os impactos nos resultados econômicos, afetando a rentabilidade e, perante a necessidade de otimizá-la, os sistemas contábil-gerenciais tornam-se um elemento-chave nas empresas.

Para adequar as informações à gestão da Logística de Distribuição, deverá ser tratada a análise do impacto econômico do atendimento ao nível de serviço comprometido com o cliente, pois os custos associados a cada cliente, para atendimento ao nível de serviço requerido, não necessariamente estão diretamente co-relacionados ao volume de vendas. Podem existir clientes que compram baixo volume, mas que demandam grande esforço logístico e mercadológico. O nível de serviço pode ser estabelecido, não apenas em função da necessidade dos clientes, mas da rentabilidade que propiciam à organização.

A análise dos custos decorrentes do nível de serviço a cada cliente deve envolver os seguintes fatores: a capacidade de previsão da demanda, a demanda do mercado para inovações, as frequências de entrega, os tempos e as distâncias, as modalidades de transportes e as embalagens utilizadas, o ciclo de reabastecimento, o tamanho do pedido e a forma de efetuar-lo, bem como suas quantidades e suportes técnicos realizados etc.

Tal como tratam Christopher (1997) e Reeve (1998), a análise da rentabilidade do cliente deve integrar as atividades de Logística, Marketing/Vendas às outras atividades que envolvem os custos de atender ao cliente. A rentabilidade pode ser conduzida para clientes individuais, regiões, canais de distribuição ou tamanho do pedido.

Para Christopher (1997), o princípio básico da rentabilidade por cliente é alocar todos os custos específicos em contas individuais, ou seja, quais os custos exclusivos que seriam evitados se não houvesse negócio com um cliente específico. O autor enfatiza os custos da Logística de Distribuição e apresenta uma lista de custos que devem ser incluídos na Análise de Rentabilidade de cada cliente, como se observa no Quadro 2.

Com base nos conceitos anteriores, destacaram-se, em negrito, os custos da Logística de Distribuição possíveis de serem associados aos clientes, pois os outros itens são



relacionados às atividades de Vendas/Marketing. Um custo difícil de ser associado ao cliente é o de Armazenagem, pois há necessidade de definir um critério específico de alocação dos estoques por cliente para identificar o espaço exclusivo no armazém.

Receitas menos Custos (somente custos diretos – identificáveis aos objetos)	<ul style="list-style-type: none"> <li>. Valor Líquido das Vendas</li> <li>. Custos da Estrutura de Vendas</li> <li>. <b>Comissões e Tempo de Gerenciamento</b></li> <li>. <b>Bônus comerciais e descontos especiais</b></li> <li>. <b>Custos de Processamento de Pedidos</b></li> <li>. Custos Promocionais e de Comercialização</li> <li>. <b>Embalagem não padronizada - unitização</b></li> <li>. <b>Custos de Manutenção de Estoque</b></li> <li>. <b>Espaço exclusivo no armazém</b></li> <li>. <b>Custos de Manuseio de Materiais</b></li> <li>. <b>Custos de Transporte</b></li> <li>. <b>Custos de Manutenção / Comunicação</b></li> <li>. Devoluções / Recusas</li> <li>. Crédito Comercial (prazo real de pagamento)</li> </ul>
---	--

## Quadro 2 – Itens constantes da análise de rentabilidade por cliente

Fonte: adaptado de Christopher (1997)

Existem custos que podem ser apropriados diretamente a cada cliente, tais como: uma propaganda cooperada realizada por determinado cliente, controlada pelo subsistema de contas a pagar e os custos de transporte (dependendo dos procedimentos de entrega da empresa), mas que podem ser identificáveis, em função da distância, tamanho da remessa, peso e cubagem da carga, que estão implícitos nos custos do transporte, entre outros. As empresas devem, também, reconhecer os outros custos de "servir" ao cliente, como: os esforços mercadológicos e os logísticos relacionados ao Centro de Distribuição, ao processamento de pedidos, etc.

Reeve (1998) sugere, também, um *relatório de rentabilidade multidimensional*, que possibilite analisar a dimensão e os objetos associados: cliente, região e produto, que podem por sua vez, por exemplo, serem analisados, por Estado, cidade, bairro ou por canal de distribuição (atacadista, varejista etc.). Partindo da visão deste autor, o gestor poderá identificar a margem de lucro em cada canal, de cada cliente em canal específico, de grupo de produtos para um cliente, dentro do canal ou para produtos individuais, para um cliente de um canal específico. Na proposta de Reeve (1998), há uma sugestão de estrutura conceitual, que pode ser visualizada no Quadro 3, para que sejam analisados os objetos: pedidos, clientes e regiões.

A proposta, desenvolvida por Reeve (1998), pode ser considerada bastante abrangente para avaliação da rentabilidade nos diversos objetos. No entanto, há diversas dificuldades na implementação, sobretudo na identificação dos custos por pedidos. Atualmente, a lucratividade não se refere apenas aos grandes clientes (como já vem sendo feito em algumas empresas), mas, também, devem ser considerados os pequenos. É preciso atentar, também, para o potencial futuro, ciclo de vida e desenvolvimento dos clientes. De acordo com o censo comum acadêmico-empresarial, é mais econômico à empresa buscar manter e fidelizar clientes, do que desenvolver novos.

É importante ressaltar que alocações arbitrárias devem ser evitadas, portanto, somente serão alocados aos objetos os custos diretos identificáveis associados, e os que não forem possíveis de serem rastreados, serão alocados a um nível hierárquico acima, até o nível global da empresa.

Itens, Custos e Margens	Comentários
Receita bruta para o item (-) Descontos na lista de preços Comissões de vendas (-) Devoluções de Vendas (-) Impostos sobre as Vendas	. Preços de tabela vezes unidades vendidas pelo sistema de pedidos; . % da tabela de preços (varia por cliente); . Percentual do preço de vendas depois de deduzir descontos
<b>(=) Receita Líquida da Companhia</b>	. Atribuível para menor célula (item da NF)
(-) Custos Variáveis de Produção do item faturado	. Os custos que podem ser atribuídos para o nível de linha das faturas dos itens
<b>(=) Margem do item</b>	
Somatório de todas as margens dos itens por fatura (-) Custos diretos evitáveis dos pedidos: . Desconto por tamanho de pedido . Embalagem . Frete . Recebimento do pedido	. Estes são custos diretos ao pedido, mas comuns às linhas de pedidos de venda dentro do pedido
<b>(=) Margem dos pedidos de venda</b>	. Um elemento hierárquico é útil na avaliação da habilidade de geração do lucro de um vendedor
Somatório dos pedidos de um cliente (-) Custos diretos/evitáveis do cliente: . Propaganda cooperada . Descontos comerciais em dinheiro . Abatimento anual e Serviços técnicos . Custo de Manutenção do Inventário e dos Ativos Recebíveis	. Custos diretos para clientes, mas comuns aos produtos. Exigem registro das faturas e apoio pelo código de cliente. . Descontos por pagamentos antecipados . Custo do capital associado ao inventário necessário para apoio ao cliente e das duplicatas a receber dos clientes
<b>(=) Margem do Cliente</b>	
Somatório de todas as margens dos clientes de uma região (-) Custos diretos/ evitáveis da região: . Custos de arrendamento . Salários de vendedores regionais . Custos comuns de manutenção de clientes	. Custos evitáveis diretos por região, mas comuns aos clientes da região . Custo de Inventário não associado com nenhum cliente, em particular
<b>(=) Margem da Região</b>	
Somatório de todas as margens da região (-) Custos comuns evitáveis por região	Estes são os custos remanescentes do negócio que são diretos para dimensões diferentes e comuns às regiões
<b>(=) Lucro Total Operacional</b>	

### Quadro 3 – Relatório de margem com base na dimensão do cliente

Fonte: adaptado de Reeve (1998).

Empresas de grande porte têm implementado áreas de Serviço ao Cliente, que vêm abarcando as funções logísticas de distribuição e as atividades de pós-venda, criando a oportunidade de melhor servir, na verdade, essas áreas são tratadas como se fossem representantes dos clientes nas empresas. Assim, exigências específicas, tais como: entregas no tempo certo, ou seja, a obrigatoriedade de entregas em “janelas” de tempo especificadas, embalagens especiais, e outras demandam determinar-se de forma acurada os custos de cada pedido, permitindo gerenciar as margens de lucratividade diferenciadas por cliente/pedido/produto.

Objetivos de atendimento de prazo de entregas e o relacionamento com clientes, ou seja, seu volume de compras, compostos de compra, frequências de compras, podem ser gerenciados de forma mais efetiva, custeando-se as ações efetivas de gestão da demanda e da cadeia de suprimentos envolvidas na relação, abandonando-se métricas parciais e o pressuposto da relação direta entre preço e nível de serviço.

Sistemas de custeio que busquem identificar as características básicas do atendimento aos clientes e associem custos aos indicadores de atendimento aos clientes poderão ser

determinantes das condições de competitividade das organizações, que, muitas vezes, envolvem-se em esforços significativos de adequar-se às exigências de mercado sem uma visão efetiva dos impactos nos seus resultados econômicos.

A alocação dos custos a clientes e serviços deve partir de uma unidade básica de alocação de custos – o direcionador - por exemplo, o palete, unidade básica de embalagem e que pode ser associado ao cliente, ou servir de base à estratégia de entrega direta às lojas ou Centros de Distribuição. Assim, pedidos que formem uma partida de produtos disposta num palete podem ser alocadas a um Centro de Distribuição e o tipo de transporte utilizado pode ser atribuído ao cliente específico.

Uma questão que se apresenta é: por que as empresas já não adotam sistemas de custeio que atendam a essas exigências? Uma resposta pode ser a avaliação de custo/benefício das informações e o caráter interfuncional do atendimento aos clientes, que se referem, diretamente, às estratégias de Marketing e Vendas e à adequação dos processos produtivos a esse atendimento, que, tradicionalmente, reflete-se no conflito clássico entre Marketing e Vendas e Produção, bem como no relacionamento com a Controladoria em seus relatórios contábil-gerenciais, presentes em todas as etapas do processo de gestão.

Cheverton (2004) designa o efeito do custo para servir de “perils of marmalading”, que pode ser visualizado na Tabela 1.

**Tabela 1 – Relatório dos riscos da atribuição dos custos e despesas fixas aos clientes**

Resultado	Cliente A	Cliente B	Cliente C	Cliente D	Total
Lucro Bruto	\$100	\$80	\$60	\$50	\$290
Custos Fixos	\$60	\$60	\$60	\$60	\$240
Lucro Operacional	\$40	\$20	\$0	\$(10)	\$50

Fonte: dados da pesquisa.

Supondo a eliminação do Cliente D e a conseqüente queda dos custos e despesas fixas deste cliente, tem-se o demonstrado na Tabela 2.

**Tabela 2 – Relatório dos riscos da atribuição dos custos e despesas fixas aos clientes**

Resultado	Cliente A	Cliente B	Cliente C	Cliente D	Total
Lucro Bruto	\$100	\$80	\$60	xxxxx	\$240
Custos Fixos	\$70	\$70	\$70	xxxxx	\$210
Lucro Operacional	\$30	\$10	\$(10)	xxxxx	\$30

Fonte: dados da pesquisa.

Do mesmo modo, eliminando-se o Cliente C, que demonstrou gerar prejuízo na Tabela 2, tem-se o que consta na Tabela 3.

**Tabela 3 – Relatório dos riscos da atribuição dos custos e despesas fixas aos clientes**

Resultado	Cliente A	Cliente B	Cliente C	Cliente D	Total
Lucro Bruto	\$100	\$80	xxxxx	xxxxx	\$180
Custos Fixos	\$90	\$90	xxxxx	xxxxx	\$180
Lucro Operacional	\$10	\$(10)	xxxxx	xxxxx	\$0

Fonte: dados da pesquisa.

A atribuição dos custos e despesas fixas aos diferentes clientes de uma forma uniforme, a decisão de eliminar os que apresentam prejuízo, pode acarretar um decréscimo nesses custos e despesas fixas, porém não de forma linear, conforme foi demonstrado nas Tabelas 1, 2 e 3. Cheverton (2004) indaga: “...se os *loss makers* são grandes clientes, e freqüentemente são mesmo, quanto é a dependência de seu negócio daqueles volumes –

mantém a fábrica funcionando? Mesmo, se for verdade, isso é uma boa desculpa para continuar perdendo dinheiro?”

## 6 ESTUDO DE CASO DE UMA EMPRESA DO SETOR DE TINTAS DECORATIVAS

A indústria brasileira de tintas, segundo dados da Associação Brasileira de Fabricantes de Tintas, movimentou em 2004 cerca de US\$ 1,5 bilhões, correspondendo a cerca de 1,1 bilhão de litros e o setor de tintas decorativas correspondeu a aproximadamente US\$ 1,0 bilhão. O setor é dominado por empresas multinacionais, praticamente se concentrando nas chamadas *four big sisters*, quais sejam, a BASF (Suvnil), ICI (Coral), Sherwin Willians e Akzo-Nobel (Ypiranga). Note-se que se trata de um setor com poucas barreiras de entradas e se apresentam no mercado marcas diversas que têm no preço forte apelo para vendas.

A empresa pesquisada apresenta uma linha completa de tintas destinada ao consumo de pintura decorativa, a diferença em relação a alguns concorrentes diz respeito a não apresentar a linha de tintas automotivas, destinadas ao mercado primário das montadoras e ao mercado secundário da repintura executada de forma artesanal por parte de pintores de oficinas mecânicas, funilaria ou lanternagem e de pintura.

O mercado de pintura decorativa exige atenção especial a alguns segmentos de clientes que representam grande escoamento da produção. Uma diferenciação é a necessidade de manter máquinas (*tinting*) e funcionários especializados nas dependências dos clientes. Essas máquinas ou conjuntos de equipamentos (computadores, misturadores e *softwares*), representam investimentos significativos da companhia nas dependências dos clientes. O *trade-off* de custo desses investimentos está na possibilidade de reduzir a variedade de produtos a programar e fabricar e, ao mesmo tempo, ampliar a gama de cores de tintas oferecidas aos consumidores finais.

A empresa concentra a produção na tinta branca e abastece os clientes com onze tipos de pigmentos básicos. As máquinas estão programadas para preparar cerca de cinco mil cores de tintas diferentes, para atender os mais variados gostos e preferências dos consumidores finais. Em termos econômicos isso representa considerável economia de escala de produção e em manutenção de estoques, visto o *trade-off* na produção e estocagem de ampla gama de tintas de cores variadas, bem como possibilitando satisfazer os consumidores finais pela ampliação do *spectrum* de tintas à disposição, principalmente das classes “A” e “B”, dispostos a pagar a mais pela quantidade e qualidade de pigmentos utilizados em cada cor de tinta diferente.

Como os clientes estão localizados em diferentes pontos do país o modelo de custos, para servir, deveria contemplar todos os custos diretos dos clientes, compreendendo os custos logísticos de distribuição e de comercialização. Essas informações seriam posteriormente agrupadas: por site ou fábrica, região, canal de distribuição, segmento de clientes, cliente individualizado, vendedor individualizado, podendo chegar ao nível mínimo de linha de produto e, caso necessário, ainda: por produto e dentro do produto por tipo de embalagem (paletes com latas de 18 litros, galões e latas menores).

Basicamente, o relatório final contemplaria as diferentes informações agrupadas de acordo com a necessidade do gerenciamento da margem pelos níveis de responsabilidade, definidos pela estrutura formal e informal do organograma da companhia. Essas informações seriam geradas para cada fábrica (*site*) e posteriormente consolidadas por país, continente e corporação internacional, se for o caso. A comparação entre os *sites* e entre países levaria a uma otimização global, pela comparação das políticas geradoras a eventuais deteriorações das margens. Para tanto, a empresa deverá implantar o método de custeio por atividades, que dará condições para a geração do relatório *Profit & Loss* (P&L) apresentado na Tabela 4.

**Tabela 4 – Modelo de Relatório do P&L para gestão dos custos para servir**

Discriminação	Site	Região	Canal	Segmento	Cliente,Linha, ...
Vendas Brutas					
Impostos					
Fretes					
Concessões Comerciais					
Devoluções					
Comissões					
Despesas Financeiras Comerciais					
Outros Abatimentos					
Vendas Líquidas					
Custo de Fabricação dos Produtos					
Logística Interna					
Lucro Bruto					
Logística Externa					
Lucro Bruto após Logística					
Despesas Diretas					
Despesas Comerciais					
Publicidade Cooperada					
Publicidade Institucional					
Despesas da Corporação					
Despesas Financeiras da Corporação					
Lucro Antes do Imposto de Renda					

Fonte: dados da pesquisa.

O modelo de relatório a ser gerado de modo a se determinar o custo para servir tendo em vista diferentes níveis de serviço aos clientes (canais de distribuição), foi desenvolvido por meio de entrevistas com executivos das áreas de Controladoria, de Operação e Logística e de Marketing e Vendas numa evolução dos relatórios gerenciais existentes, incorporando-se conceitos identificados no levantamento bibliográfico realizado. As informações são geradas utilizando-se uma modelagem de custos desenvolvida principalmente com base no *Activity Based Costing*. Os valores foram suprimidos em virtude de sua confidencialidade, porém a estrutura das informações permitirá o exercício da gestão dos custos de servir.

A gestão dos custos para servir será efetuada pelo acompanhamento da evolução, da composição e do *benchmarking* das informações nas diferentes rubricas, entre os *sites*, regiões, canais, segmentos, clientes, vendedores e produtos. Além disso, essa estrutura de informações permitirá avaliar o impacto no resultado das variações simuladas para cada elemento de custo analisado.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Logística faz-se responsável pela movimentação de produtos ao longo da cadeia de suprimentos e pela concretização dos objetivos de atendimento e processamento de pedidos dos clientes. É inegável a importância da visão da contribuição à rentabilidade por clientes, grupos de clientes e/ou canais de distribuição. O atendimento ao nível de serviço contratado com o cliente, que agrega valor a este e é determinante na competitividade empresarial, tem de ser compatibilizado com os de agregação de valor aos acionistas. A associação do custo total de atendimento aos clientes ao respectivo potencial de receitas geradas pode contribuir para que sejam conciliadas essas duas dimensões da gestão empresarial: valor aos clientes e valor aos acionistas.

Um fator adicional que vem ao encontro dessa necessidade é o da busca de agregar-se, cada vez mais, diferenciais aos produtos/serviços, seja pela exigência crescente por parte dos clientes, como pela ação diferenciadora da concorrência. Servir ao cliente é uma necessidade

mas a empresa deve identificar e mensurar qual o custo para servir cada um de seus clientes e, qual o impacto deste custo nos resultados por cliente e/ou produtos, regiões. Deve-se observar, também, como esses resultados são adequados às premissas utilizadas na segmentação do mercado e como interagem com elas. Essas indagações remetem, necessariamente, à especificidade dos custos logísticos.

Há uma carência de informações de custos logísticos, criticada por autores e profissionais de Logística, em função de a Controladoria não contemplar alguns desses custos ou não os evidenciar, de maneira adequada, em seus relatórios contábil-gerenciais. A Controladoria deve ter a percepção necessária de suportar a tomada das decisões logísticas com informações de custos, bem como a possibilidade de realizações de *trade-offs*. Para isso, é imprescindível que todas as decisões a serem tomadas estejam fundamentadas em estudos conjuntos da Controladoria, da Logística, de Marketing/Vendas e de todas as outras atividades relacionadas.

No entanto, pela pesquisa bibliográfica realizada existe uma carência significativa com relação ao tema em sua vertente de utilização das informações contábil-gerenciais ou de sistemas de custeio mais apropriados. Dessa forma, o presente artigo, em consonância com seu objetivo, identificando os sistemas de custeio aplicáveis à questão principal, buscou evidenciar o problema e, até mesmo, a urgência de sua abordagem pelos estudiosos da Controladoria, pois se apresenta uma inadequação parcial de correspondência entre a missão a que esta se propõe nas organizações e a situação real de necessidade de informações de seus usuários.

Respondendo à questão central, a Controladoria deverá utilizar-se dos sistemas descritos para mensurar o Custo de Servir ao cliente, bem como apurar a Análise de Rentabilidade de cada um, visando a otimizar o resultado econômico da empresa. Sugere-se ênfase à utilização dos conceitos do Custeio Baseado em Atividades para a apuração do Custo de Servir e a análise de factibilidade da proposta apresentada por Reeve (1998), buscando subsidiar a Análise de Rentabilidade de cada cliente, com apoio em relatório semelhante ao apresentado no estudo de caso.

Em um primeiro instante, em que a Controladoria da maioria das empresas brasileiras focaliza seus esforços para apresentar resultados societários e fiscais, provavelmente, poderia se apresentar a utilização de sistemas de informações gerenciais paralelos, com base, de forma limitada, nas informações da Controladoria. Essa solução, embora pragmática, é indesejável, pois as organizações, na gestão de conflitos conceituais e de abordagens, devem aproveitar contradições para a obtenção dos resultados desejados. Este é o desafio central das organizações na sua interação com seu ambiente externo.

Uma solução desejada caminharía no sentido de uma troca mais intensa de conhecimentos e de responsabilidades, de modo a harmonizar situações e fazer com que o conflito clássico do “triálogo” organizacional, ou seja, Marketing e Vendas, Produção e Logística e a Controladoria direcionem-se para a “arena” adequada que é a da competição no mercado, altamente concorrencial e globalizado, que se apresenta atualmente.

## REFERÊNCIAS

BRAITHWAITE, A.; SAMAKH, E. The cost-to-serve method. *International Journal Of Logistics Management*, v. 9, n. 1, p. 69-84, 1998.

CHEVERTON, P. *Key account management*. London: Kogan Page, 2004.

CHRISTOPHER, M. *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos*. São Paulo: Pioneira, 1997

CHUDIK, D. A. *Activity based costing for distribution operations*. Annual Conference Proceedings – Council of Logistics Management – CLM, 1993.

DAMME, D. A.V.; ZON, F. L. A. Activity based costing and decision support. *The International Journal of Logistics Management*, v. 10, n. 1, p. 71-82, 1999.

ELLRAM, L. et al. *Understanding the implication of Activity-Based Costing for Logistics Management*. Annual Conference Proceeding – Council of Logistics Management – CLM, 1993.

ELLRAM, L. M.; SIFERD, S. P. Total cost of ownership: a key concept in strategic cost management decisions. *Journal of Business Logistics*, v. 19, n. 1, 1998.

FARIA, A C. *Custos logísticos: uma adequação das informações de controladoria à gestão da logística empresarial*. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP, São Paulo, 2003.

INSTITUTE of management accountants - IMA. *Cost management for logistics*. [S.I.]: National Association of Accountants, Jun. 1992. (Statements on Management Accounting).

KAPLAN, R. S. *Activity-based management: the balanced scorecard collaborative*, Inc. São Paulo: HSM Eventos internacionais, 1999.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

LA LONDE, B.J.; POHLEN, T.L. Issues in supply chain costing. *International Journal of Logistics Management*, v. 7, n. 1, p. 1-12, 1996.

PORTER, M. E. *Vantagem competitiva: criando e mantendo um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PIRTTILÄ, T.; HAUTANIEMI. Activity-based costing and distribution logistics management. *International Journal of Production Economics*. Finland, Oct. 1994.

POHLEN, T. L.; LA LONDE, B.J. Implementing activity-based costing (ABC) in logistics. *Journal of Business Logistics*, v. 15, n. 2, p. 1-24, 1994.

REEVE, J.M. *Logistics and marketing costs*. In: Handbook of Cost Accounting. Knoxville: Prentice Hall: University of Tennessee, 1998.

SHAPIRO, B. P., et al. Manage customers for profits (not just sales). *Harvard Business Review*, U. S. A., Sept-Oct. 1987.

YIN, R. K. *Estudo de caso: planejamento e método*. Porto Alegre: Bookman, 2001.

YUHASZ, F. *Você conhece seus melhores clientes?* Disponível em: <<http://www.aesetorial.com.br/comercio/artigos/2004/jan/26/333.htm>>. Acesso em: 05 ago. 2004.