

**3. Área temática: Gestão Econômica****3.2 Gestão de Custos****Estudo de caso em uma Rede de Supermercados Santamariense:  
Como ferramenta gerencial, o uso do método do Custo para servir o  
cliente****Case Study on a Network Santamariense Supermarkets: As a  
management tool, the use of the method of cost to serve the customer**

Andrea Karla Breunig de Freitas – UFSM - deiabreunig@hotmail.com

Diana Della Méa- UFSM - adm.diana@bol.com.br

Deise Scheffer –UFSM - scheffer.deise@gmail.com

Luis Felipe Lopes Dias –UFSM - lflopes67@yahoo.com.br

**Resumo**

A tendência atual do mercado está centrada na qualidade dos serviços prestados. As empresas necessitam de preparação para entender o comportamento de seus clientes despertando o interesse para produtos que atendam suas expectativas. Desta forma, o presente artigo tem por objetivo realizar uma análise do método de custo para servir ao cliente como ferramenta gerencial baseando-se em um Estudo de caso de uma rede supermercadista, verificando sua validade em prol da eficácia organizacional. O estudo justifica-se pela simples constatação de que altos volumes de vendas não correspondem, diretamente, a resultados positivos, o que tem despertado nas empresas que desejam manterem-se competitivas no mercado a buscar novas formas de conhecimento detalhado do funcionamento de todo o sistema produtivo, mensurando assim os custos relacionados aos clientes. A metodologia aplicada foi de caráter exploratório-descritivo foram utilizadas informações fornecidas pela rede supermercadista estudada, apresentando uma abordagem do problema através de uma pesquisa qualitativa e entrevistas com os responsáveis pelo setor administrativo e contábil para fornecimento dos dados, quanto à análise dos custos fornecidos realizou-se por meio quantitativo. Os resultados obtidos, embora com dificuldade de fornecimento das informações por parte da empresa, basearam-se nas despesas de marketing, logística, perdas e cobrança relacionando com a venda bruta. Conclui-se que o método do custo para servir o cliente é uma ferramenta valiosa de conhecimento e de aplicação tanto na empresa estudada assim como para todas as empresas.

**Palavras-Chaves:** gestão, método do custo, cliente

**Abstract:**

The current market trend is focused on quality of services provided. Companies need to prepare to understand the behavior of their customers arousing interest for products that meet their expectations. Thus, this paper aims to conduct an analysis of the cost to serve the client as a management tool based on a Case Study of a supermarket network, checking its validity in favor of organizational effectiveness. The study is justified by the simple observation that high sales volumes do not correspond directly to positive results, which has aroused in companies who wish to remain competitive in the market to seek new forms of detailed knowledge of the functioning of the entire system productive, thus assessing the costs to customers. The methodology was exploratory and descriptive information were provided by the network used supermarket studied, showing an approach to the problem through a qualitative research and interviews with those responsible for administrative

and accounting industry to provide data as to the cost analysis performed provided by means quantitative. The results, although with limited provision of information by the company were based on the costs of marketing, logistics, losses and charges related to gross sales. It is concluded that the cost method to serve the customer is a valuable tool for knowledge and application both in the company studied as well as for all companies.

**Keyword:** management, cost method, client

## 1. Introdução

A tendência atual do mercado está focada na qualidade dos produtos e serviços prestados. Tendo isto em vista, as organizações necessitam preparo para entender o comportamento de seus clientes e consumidores, assim como, despertar o interesse para produtos que atendam as expectativas. Com o aumento da oferta de produtos e serviços, a demanda do mercado é quem determina o preço a ser praticado pelas organizações e, nesse contexto, o gerenciamento correto dos custos tornou-se uma vantagem competitiva relevante, independentemente do porte ou do segmento de atuação da empresa, na busca da otimização de seus resultados (MAXIMIANO, 2010).

Para Kotler e Keller (2006) os estudos sobre comportamento do consumidor ao longo do tempo vem obtendo mais espaço, sua importância tornou-se ilimitada, fazendo parte do dia a dia da sociedade atual. Com o intuito de se destacar da concorrência é essencial realizar um bom atendimento e satisfazer as necessidades de seu público-alvo, caso contrário, outra empresa tomará o lugar.

Ter conhecimento dos fatores que interferem na decisão de compra do consumidor é indispensável para uma empresa que deseja manter-se ou inserir-se neste mercado fortemente volátil, onde as ideias são copiadas e as novidades têm um tempo muito curto de vida. Desta forma, muito além de atender as expectativas é necessário obter informações competitivas, permitindo um nível de serviço compatível com a rentabilidade proporcionada por diferentes tipos de clientes.

Conforme descreve Robles, Robles e Faria (2005 p. 72),

“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.”

As empresas que apresentam uma gestão detalhada de seus custos, impulsionada pelo contexto atual de recursos escassos e concorrência cada vez mais acirrada terão maiores possibilidades de destaque (Martins, 2004). A maior dinâmica dos mercados, consequência da globalização faz com que vantagens competitivas sejam mantidas por menor tempo, obrigando as empresas a buscar formas de preservar sua lucratividade e aprimorar seu desempenho dentro da capacidade disponível.

Verifica-se com a alta competitividade e complexidade dos negócios atualmente, as empresas que estiverem mais preparadas é a que irão destacar-se. Percebe-se com base em referencial bibliográfico escasso a relevância de ampliar conhecimentos sobre o método do custo para servir o cliente (CTS).

Perante o contexto supra citado, fundamenta que o conhecimento da gestão de custos permite avaliar com maior precisão a *performance* de uma cadeia de produtiva. Assim, o objetivo

deste artigo visa realizar uma análise do método de custo para servir ao cliente como ferramenta gerencial.

A relevância do método do custo para servir (CTS) é reforçada com a definição dos três objetivos básicos de uma cadeia de produção eficiente que segundo Faria e Costa (2005) descrevem trata-se de conseguir reduzir custos, disponibilizar produtos em tempo e com qualidade satisfatórios e aumentar a lucratividade da empresa.

Kaplan e Narayanan (2001) apud Guerreiro, Bio, Merschmann (2008) descreve que a lucratividade por cliente é bem mais importante que a lucratividade por produto, pois o custo do atendimento do serviço é geralmente determinado pelo comportamento do cliente, sendo ele quem mais contribui para a geração do lucro.

Tubino (2007) ressalta que a contabilidade gerencial só é justificada se propiciar benefícios à empresa. Quanto mais elaborada for a informação gerencial, mais preparados estarão os gestores para a tomada de decisão, e conseqüentemente os benefícios elevarão para toda a empresa. Os métodos de análise da cadeia produtiva podem distorcer custos e prejudicarem na tomada de decisão, levando empresas a perder competitividade.

Logo a centralidade da justificativa deste estudo está em constar que inúmeros autores afirmam que a constatação de altos volumes de vendas não correspondem, diretamente, a resultados positivos, tendo despertado nas empresas que desejam manterem-se competitivas no mercado a buscar novas formas de conhecimento detalhado da mensuração dos custos baseados nas análises de clientes o que permite esta visão.

## **2. A importância de servir bem o cliente**

De acordo com Rodrigues e Jupi (2004) um fato bastante evidente é que todas as empresas que buscam atuar de forma diferenciada no mercado devem necessariamente ter como foco o cliente. Com o surgimento de novos mercados, acirramento da concorrência, clientes com níveis de exigência cada vez mais altos e atuais, revelam uma tendência do mercado atual estar centrado na qualidade dos produtos e serviços prestados, tendo isto em vista, busca-se antever o comportamento de seus clientes e despertar o interesse para produtos que atendam suas expectativas.

O consumo faz parte das necessidades básicas dos indivíduos, logo todos se tornam clientes de produtos por questão de sobrevivência. Para a autora Karsaklian apud Rodrigues e Jupi (2004 p. 60) “Ser cliente é ser humano, é alimentar-se, vestir-se, divertir-se...é viver”. Desta forma, as pessoas buscam produtos que estejam de acordo com seus hábitos, costumes e cultura, sendo necessária a atenção das empresas ao apresentarem produtos que condizem com a diversidade de cada grupo.

Quanto ao varejo, Kotler e Armstrong (2003) dizem que no passado era possível segurar os clientes através da variedade e exclusividade de produtos, tais como, cartão de crédito da loja para favorecer as compras a prazo, situar-se em locais mais próximos e convenientes, já hoje não é considerada diferenciação e sim requisito básico. Assim, muitos varejistas estão repensando suas estratégias de marketing para buscar a diferenciação de sua oferta e servir bem seus clientes.

Para Medeiros e Cruz (2006 p. 176)

“é fundamental que as organizações conheçam os atributos que os consumidores consideram importantes no momento de decidir a compra. Só assim poderá agregar características e benefícios que serão percebidos e valorizados pelos consumidores.”

Por outro lado, de maneira positiva, é inegável que nos últimos anos, a adoção de novas tecnologias e de modernas práticas de gestão tornou a fabricação mais eficiente, reduzindo os custos de produção.

Niraj, Gupta e Narasimhan (2001) mencionam que os praticantes da área de marketing desenvolveram uma série de novos conceitos, os quais ressaltam a importância de construir relacionamentos com clientes. A premissa básica por detrás destes conceitos é que a empresa focada nos clientes tendem a melhorar sua lucratividade servindo estes de forma diferenciada e orientada (*Customer Driven*).

Para Christopher (2007) é possível avaliar que dois fatores tenham contribuído mais do que qualquer outro para a importância cada vez maior do serviço ao cliente a criar vantagem competitiva. Tratasse da mudança constante de expectativa do cliente e a lenta, porém apresentável transição para o mercado de *commodities*, onde as tecnologias aplicadas aos produtos dificultam a percepção das diferenças.

Diante do exposto, qualquer estratégia de serviço ao cliente deve focar no aumento da retenção destes, embora a função também deva conquistar novos. Para Bornia (2009) existem evidências que clientes cativos proporcionam maiores lucros que os novos, à medida que o relacionamento se desenvolve a probabilidade é que tornem parceiros.

Faria, Borinelli e Mantovani (2010) reforçam o abordado pelo autor acima citado, poucas empresas possuem políticas de custos para servir o cliente e muito menos uma organização eficiente para gerenciá-lo e controlá-lo quando reforçada a importância deste elemento além da prestação de serviço.

## 2.1 Análise da lucratividade por cliente

Existe grande dificuldade em termos contábeis de responder qual a lucratividade de um cliente, pois para defini-la envolve inúmeros custos do real valor. A importância da determinação destes custos torna-se vantagem competitiva, logo, centra-se aqui o motivo de sua importância.

Mittal; Sarkees; Murshed (2008) apud Faria, Borinelli e Mantovani (2010), ao longo dos anos, a margem de lucro tornou-se um item preocupante, muitos empresários foram pressionados a reduzi-la para manter os clientes. Esses empresários tiveram que enfrentar um problema: ou voltar a aumentar os preços e correr o risco de perder o cliente para o concorrente, ou reduzir os custos para servir este cliente.

Conforme Guerreiro, Bio, Merschmann (2008) existem fatos importantes em termos de gestão que requerem maior atenção, estima-se que cerca de 20% de pedidos de clientes são realizados com margens de lucro negativas e que em torno de 12% dos clientes eram totalmente dispensáveis para organização. Nesse sentido, Faria, Borinelli e Mantovani (2010), apontam que as empresas não podem mais somente manter a preocupação em aumentar as vendas, mas sim aumentá-las ou mantê-las com rentabilidade. Isto posto, para ser competitiva, uma empresa deve conhecer as suas fontes de lucro e compreender a sua estrutura de custos.

A importância de servir bem o cliente sempre teve um componente muito forte relacionado, os custos incorridos no atendimento dessas exigências, requerendo mecanismos de controle que permitam um claro entendimento das diversas variáveis que trazem algum tipo de dispêndio nas contas das empresas (KAPLAN; COOPER, 1998 apud FARIA; BORINELLI E MANTOVANI 2010).

Christopher (2007) entre outros estudiosos do assunto acreditam que os tradicionais métodos de contabilidade de custos foram criados para mensurar custos dos produtos e são inadequados para auxiliar na análise da rentabilidade por cliente e mercados. Este fato tem exigido revisões nas análises dos sistemas contábeis e gerenciais, visando atender às novas necessidades de informações para propiciar a interação efetiva das empresas com seus parceiros.

De acordo com Robles, Robles e Faria (2005) 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 os custos totais logísticos. O estudo pioneiro citado por diversos referenciais está relacionado a custo de atendimento de clientes é apresentado no caso Kanthal, publicado inicialmente por Kaplan (1989) e posteriormente nas publicações de Kaplan; Cooper (1998) e Kaplan; Narayanan (2001).

A simples constatação de altos volumes de vendas não corresponde a resultados positivos (Tabela 1), o que tem despertado nas empresas que desejam manterem-se competitivas no mercado a buscar novas formas de conhecimento detalhado do funcionamento da cadeia produtiva e a mensuração do custo baseados nas análises de clientes permite esta visão.

<b>Clientes com alto custo de servir</b>	<b>Clientes com baixo custo de servir</b>
Pedem produtos personalizados	Pedem produtos padronizados
Pedem quantidades pequenas	Pedem grandes quantidades
Chegada imprevisível de pedidos	Chegada dos pedidos é previsível
Entrega personalizada	Entrega padronizada
Mudam constantemente as condições da entrega	Não mudam as condições das entregas
Exigem apoio prévio às vendas (visita de vendedores, técnicos, <i>merchandizing</i> )	Pouco ou nenhum apoio prévio às vendas (preços e pedidos padrões)
Exigem serviço pós-venda	Nenhum serviço pós-venda
Exige que a empresa mantenha estoques para eles	Abastecimento contínuo
Pagam com atraso	Pagam pontualmente

Tabela 1 – Custos para servir (alto e baixo custo)  
Fonte: Kaplan e Narayanan (2001)

Merschmann (2006) considera o custeio baseado em atividades como o mais adequado para a mensuração do custo de servir aos clientes, propõem um modelo básico de contabilização do lucro por cliente. Nesse modelo, o pressuposto é que devem ser identificados somente aqueles custos relacionados com o cliente que seriam “evitáveis” caso o cliente não existisse. Parte da receita bruta de vendas e aplica as deduções diretamente identificadas com as operações com aquele cliente conforme se verifica na figura abaixo.

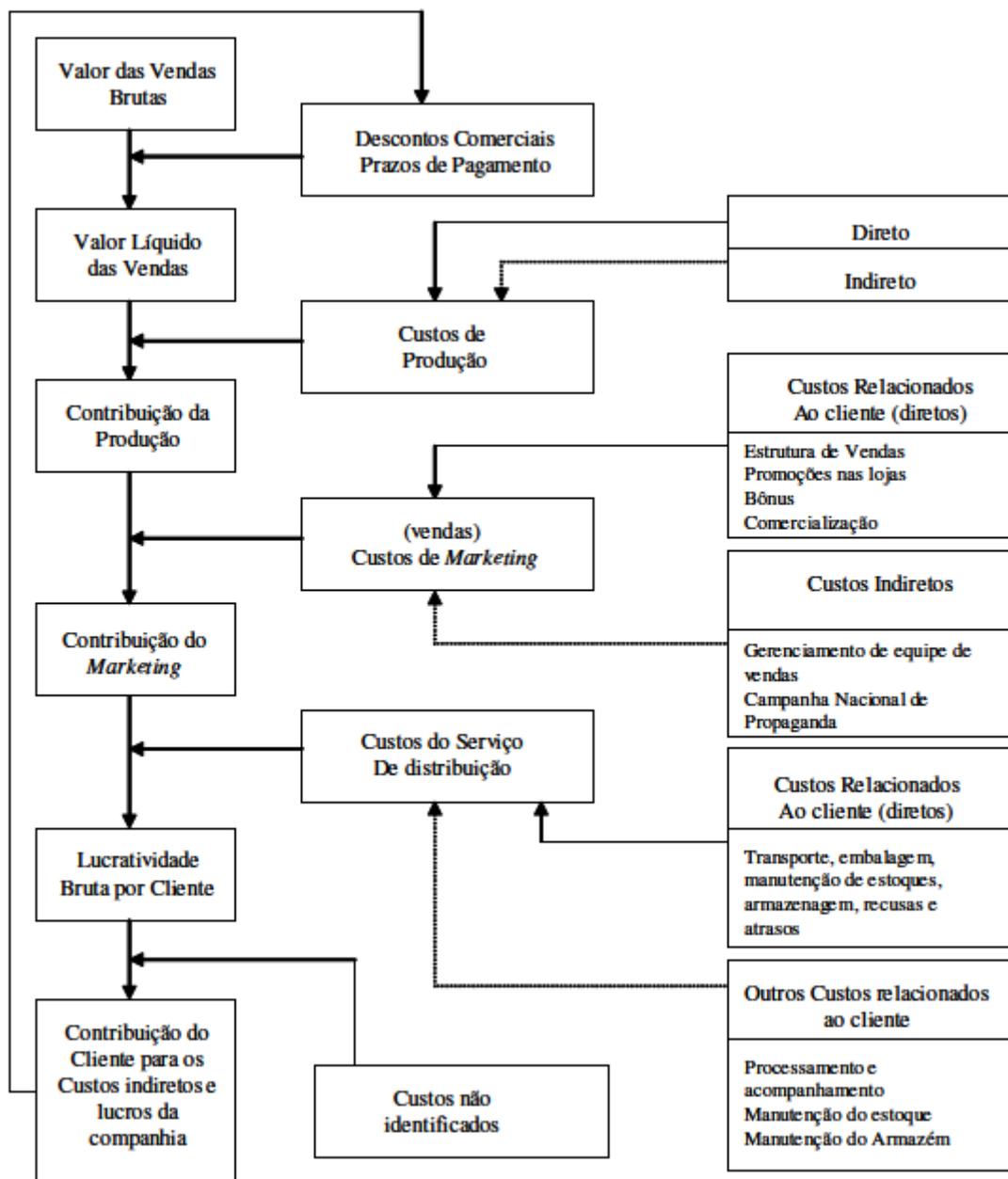


Figura 1 - Contabilização do lucro por cliente – Modelo básico  
Fonte: Christopher (1997, p.73)

Os autores Kaplan e Cooper (1998) afirmam que as empresas podem utilizar o custo para servir o cliente para melhorar seu desempenho, obtendo destaque no incremento que repercutirá na lucratividade baseado na correta mensuração do custo de atendimento dos clientes. Através de uma mensuração mais exata da lucratividade e do custo gerado para atender os clientes, os esforços comerciais podem ser focados, permitindo um alinhamento mais eficiente das estratégias empresariais e otimização dos recursos disponíveis.

## 2.2 O Método do custo para servir o cliente

Custo para Servir ou *Cost to Serve* (CTS) como também pode ser encontrado na bibliografia trata-se de uma ferramenta que deve fazer parte da contabilidade gerencial orientada para

calcular a rentabilidade/lucratividade de uma conta chamada cliente, baseando-se nas atividades de negócios e os custos reais incorridos que são gerados por existir clientes.

Os autores Guerreiro, Bio, Merschmann (2008) citam em seu artigo que o custo das atividades voltadas para a prestação de serviços aos clientes, bem como, Kaplan (1989), Kaplan e Cooper (1998), Braithwaite e Samakh (1998) e Kaplan e Narayanan (2001) têm utilizado a terminologia de custo para servir; Braithwaite e Samakh (1998) inclusive registraram a marca *Cost-to-Serve*.

Segundo Faria, Borinelli e Mantovani (2010) descrevem que toda a metodologia do custo para servir, conforme Braithwaite e Samakh (1998) e Norek e Pohlen (2001) está fundamentada nos conceitos do método do custeio baseado em atividades (ABC) que prioriza alocar os recursos às atividades e, posteriormente, apropriar os custos destas atividades aos objetos de análise multidimensionais (clientes). Assim, considera-se a metodologia do Custo para Servir uma derivação do Custeio Baseado em Atividades, que pode ser aplicada aos demais objetos de análise, além de produtos e serviços.

Kaplan e Cooper (1998) estão entre os autores que mais têm utilizado recentemente a terminologia custo para servir (*cost-to-serve*), destacam que há uma dificuldade por parte das empresas em entender o custo para servir, fruto de um histórico de relatórios financeiros inadequados para essa mensuração por cliente, além de processos demorados e dispendiosos.

Segundo Christopher (2007) a importância de conhecer estes custos está em estabelecer as melhores estratégias logísticas a ser desenvolvida pela empresa, esta análise por cliente revelará clientes que proporcionam contribuições negativas. Parte de uma análise detalhada a fim de realizar um levantamento de todos os custos desde a emissão do pedido até sua manutenção, o que vai além da emissão da nota fiscal quando o cliente sai com o produto da loja.

Desta forma, um dos principais desafios atuais da gestão da cadeia produtiva está em entender o custo para servir (CTS) que envolve o seu produto. Frente a este contexto pode-se também ser utilizado para verificar de que forma os custos são envolvidos durante todo processo. Uma questão bastante importante é que não existe receita (lista de conferência) padrão para as empresas, cada um deve conhecer detalhadamente os itens que compõem seus processos para então analisar os custos envolvidos e assim determinar um foco tanto em decisões de longo prazo quanto em ações de curto prazo.

Guerreiro, Bio, Merschmann (2008) destacam que no processo de custeio dos diversos objetos, tais como, clientes e canais de mercado, Kaplan e Cooper (1998) recomendam a alocação de despesas de vendas, marketing, distribuição e administrativas (VMDA) aos objetos de custeio, de forma coincidente com a proposta de Christopher (1997). Kaplan e Cooper (1998) destacam que há uma restrição em geral contra tal alocação aos clientes, pois essas despesas são consideradas despesas fixas e qualquer alocação seria arbitrária e confusa. No entanto, argumentam que essas despesas de fato têm se revelado não-fixas, pois em todas as empresas tem-se verificado um importante crescimento delas.

Jeffer, Butler, Malone (2008) apud Faria, Borinelli e Mantovani (2010) afirmam que o método da análise de rentabilidade por cliente parte do princípio de que a combinação de atividades como venda, logística e marketing permitem o conhecimento completo do custo para servir o cliente, assim como a possibilidade de analisar-se multidimensionalmente os resultados da empresa.

### 3. Aspectos metodológicos

Para Lakatos e Marconi (2003) a metodologia aponta o caminho a ser seguido, norteador as ações do pesquisador, através das fontes e ferramentas disponíveis. Diferentes metodologias requerem formas distintas de coleta e análise de dados, de maneira a atender os objetivos da pesquisa, tanto técnica como economicamente.

Em relação ao objetivo da pesquisa considera-se do tipo exploratória-descritiva, pois buscou observar, registrar, analisar, classificar e interpretar as informações referentes ao método do custo para servir o cliente visando maior familiaridade com o tema e atingimento do objetivo principal, a fim de torná-lo explícito e construir possíveis hipóteses. Também apresentou um caráter exploratório para obtenção de maiores informações sobre o assunto, facilitando a temática de estudo, alcançando o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições.

Dos procedimentos técnicos buscou-se primeiramente levantar o referencial teórico por meio de livros e artigos nacionais e internacionais que debatessem o assunto e fundamentassem os dados que se desejou levantar. Através de três visitas seguidas de reuniões com os responsáveis pelo setor administrativo e financeiro foram informados os dados possíveis de divulgação e que se chegou ao encontro parcial para realização e análise deste trabalho.

Conforme Gil (2010) a análise quantitativa conforme utilizada visa examinar os dados para verificar se possuem significância estatística; podem-se calcular correlações, ou tentar várias formas de análise. Os dados quantitativos revelados permitiram as verificações percentuais comparáveis com as vendas brutas informada pela empresa, com os dados considerados neste trabalhado foram despesas marketing, perdas, cobrança e logística.

Aponta Yin (2005 p. 56),

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.

O universo avaliado foi uma rede supermercadista do RS e composta de vinte e quatro lojas a qual será detalhada na sequência. Por este motivo, optou-se pela aplicação de um estudo de caso.

#### **4. Estudo de Caso**

O presente estudo de caso realizado contou com informações passadas pela própria empresa e que será relatado no decorrer desta sessão. Conforme Merschmann (2006), a utilização de dados reais para aplicação da mensuração do custo para servir é considerada relevante para a pesquisa, pois permite estabelecer uma relação direta com a teoria e identificar as dificuldades no processo de coleta e tratamento dos dados.

Trata-se de uma Rede supermercadista, cujos nomes reais procuraram-se manter em sigilo, realizou-se um estudo de caso através de entrevista nas empresas desta rede supermercadista desenvolvendo o estudo em questão, segundo Goes (2005) os mercados no Brasil surgiram por volta dos anos 40 e as primeiras lojas caracterizadas como supermercados foram inauguradas nos anos 50, desta forma, um setor bem interessante para ser estudado.

O Grupo no qual foi realizado o estudo, foi fundado em 1986 por um casal de agricultores, iniciaram seus investimentos com apenas um minimercado. Em 1990 assumem a administração os três filhos do casal. Em parceria com um empresário de uma cidade vizinha surge o Grupo Supermercadista da Região em 1996, contando com dois supermercados e uma distribuidora de bebidas. Com a ideia de expandir cada vez mais abriram novas filiais em todo o Estado, totalizando 24 lojas.

A organização estudada é coordenada por uma Central de Atendimento, denominada (C.A.) ou Centro Administrativo. O centro administrativo tem como estrutura organizacional a direção da empresa que são os próprios proprietários, a supervisão, os departamentos que se dividem em: (financeiro, recursos humanos, compras, logística, pessoal, contabilidade, SESMT informações, CPD) e as lojas de supermercado, cada uma com um gerente e seus demais colaboradores.

Das informações fornecidas pela empresa, não se tornou possível fazer a análise que se desejava inicialmente, avaliando toda a cadeia produtiva, conforme o modelo sugerido por Christopher (1997) onde a verificação do método de custos para servir o cliente pode ser levantado através da utilização das despesas de vendas, marketing, distribuição e administrativas (VMDA) o que reforçam Kaplan e Cooper (1998) destacando que custear objetos como clientes ou canais de mercado, recomenda-se a utilização do mesmo método.

Vale ressaltar que Dudick (1987) já citava que a maioria dos gerentes não sabe o custo real dos produtos ou serviços das empresas para as quais trabalham, assim como não sabem reduzir os gastos de forma eficaz nem fazer a alocação dos recursos aos segmentos mais rentáveis da empresa. Corrêa, Gianesi e Caon (2010) retomam que embora o cliente seja um dos mais fortes elementos para a organização, ainda assim, o foco do gerenciamento dos custos gerados por ele é ainda muito precário.

Tendo em vista que o objetivo inicial do artigo não pode ser concretizado por carência de dados, partiu-se assim para realização de uma análise descritiva dos dados quantitativos fornecidos visando eficácia. Baseado em Christopher (2007) torna-se possível selecionar uma amostra representativa dos custos de modo a obter uma visão dos custos relativos associados com os diferentes tipos de clientes.

## 5. Resultados

O setor contábil da rede supermercadista avaliada forneceu o valor das vendas brutas anual, e as despesas de vendas, marketing, logística, cobrança e perdas, todos com valores mensais de 2009, 2010 e 2011 (do mês de setembro dos respectivos anos). Realizou-se uma análise descritiva das informações, chegando aos seguintes resultados descritos nas tabelas 2:

20 lojas	2009/ setembro		
	Valor mês	% mês	% ano
<b>Marketing</b>	R\$ 190.784,31	1,06%	0,09%
<b>Logística</b>	R\$ 169.620,35	0,94%	0,08%
<b>Perdas</b>	R\$ 29.248,53	0,16%	0,01%
<b>Cobrança</b>	R\$ 217.198,55	1,20%	0,10%
<b>Venda Bruta Anual [milhões]</b>	R\$ 216.590.628,00		
<b>Venda Bruta Mês [milhões]</b>	R\$ 18.049.219,00		
<b>Média por loja/mês</b>	R\$ 902.460,95		

Tabela 2 – Custos para servir o cliente (set/2009)

Ao analisar a tabela acima se verifica que as vendas brutas dispostas foram baseadas em 20 lojas da rede supermercadista, ficando uma venda bruta mensal da Rede em R\$ 18.049.219,00 milhões. Chegou-se a este valor resgatando o valor de venda total do ano de 2009 e dividindo-se por doze meses. Sabe-se que dentre estas 20 lojas há aquelas que são maiores em área e número de funcionários podendo ter uma venda superior a este citado, bem como outras em

menor tamanho reduzindo-se assim este mesmo valor. Baseado nestas informações obteve-se uma média de venda bruta de R\$ 902.460,95 mil/loja/mês.

Baseando-se nos custos com marketing fornecidos pela empresa investiu em 2009, 1,06% do valor da venda bruta do mês, representando assim 0,09% das vendas bruta do ano. Da mesma forma verificou-se que os investimentos realizados com logística ficaram em torno de 0,94% referente a venda bruta do mês totalizando 0,08% ao ano das vendas bruta. Na seqüência da análise percebe-se que as perdas e cobranças seguem com 0,16% e 1,20% respectivamente da venda bruta do mês e 0,01 e 0,10 respectivamente totais das vendas bruta do ano de 2009.

22 lojas	2010/ setembro		
	Valor mês	% mês	% ano
Marketing	R\$ 183.096,45	0,77%	0,06%
Logística	R\$ 211.785,40	0,89%	0,07%
Perdas	R\$ 85.341,21	0,36%	0,03%
Cobrança	R\$ 251.313,50	1,06%	0,09%
<b>Venda Bruta Anual [milhões]</b>	R\$ 284.651.455,20		
<b>Venda Bruta Mês [milhões]</b>	R\$ 23.720.954,60		
<b>Média por loja/mês</b>	R\$ 1.078.225,21		

Tabela 3 – Custos para servir o cliente (set/2010)

Ao analisar a tabela acima verifica-se que as vendas brutas dispostas foram baseadas em 22 lojas da rede supermercadista, ficando uma venda bruta mensal desta empresa em R\$ 23.720.954,60 milhões. Chegou-se a este valor resgatando o valor de venda total do ano de 2010 e dividindo-se por doze meses, obtendo-se assim este valor de venda bruta, mas sabe-se que dentre estas 20 lojas há aquelas que são maiores em área e número de funcionários podendo ter uma venda superior a este citado, bem como outras em menor tamanho reduzindo-se assim este mesmo valor. Baseado nestas informações obteve-se uma média de venda bruta de R\$ 1.078.225,21 mil/loja.

Ao analisar os custos com marketing chegou-se a conclusão diante dos dados fornecidos de que a empresa investiu em 2010, 0,77% do valor da venda bruta do mês, representando assim 0,06% das vendas bruta do ano. Da mesma forma verificou-se que os investimentos realizados com logística ficaram em torno de 0,89% referente a venda bruta do mês totalizando 0,07% ao ano das vendas bruta. Na seqüência da análise percebe-se que as perdas e cobranças seguem com 0,36% e 1,06% respectivamente da venda bruta do mês e 0,03 e 0,09 respectivamente totais das vendas bruta do ano de 2010.

24 lojas	2011/ setembro		
	Valor mês	% mês	% ano
Marketing	R\$ 225.321,80	0,86%	0,07%
Logística	R\$ 248.895,85	0,95%	0,08%
Perdas	R\$ 73.894,10	0,28%	0,02%
Cobrança	R\$ 162.806,17	0,62%	0,05%
<b>Venda Bruta Anual [milhões]</b>	R\$ 313.875.120,00		
<b>Venda Bruta Mês [milhões]</b>	R\$ 26.156.260,00		
<b>Média por loja/mês</b>	R\$ 1.089.844,17		

Tabela 4 – Custos para servir o cliente (set/2011)

Ao analisar a tabela acima verifica-se que as vendas brutas dispostas foram baseadas em 24 lojas da rede supermercadista, ficando uma venda bruta mensal desta empresa em R\$ 26.156.260,00 milhões. Chegou-se a este valor resgatando o valor de venda total do ano de 2011 e dividindo-se por doze meses, obtendo-se assim este valor de venda bruta, mas sabe-se que dentre estas 24 lojas há aquelas que são maiores em área e número de funcionários podendo ter uma venda superior a este citado, bem como outras em menor tamanho reduzindo-se assim este mesmo valor. Baseado nestas informações obteve-se uma média de venda bruta de R\$ 1.089.844,17 mil/loja.

Ao analisar os custos com marketing chegou-se a conclusão diante dos dados fornecidos de que a empresa investiu em 2011, 0,86% do valor da venda bruta do mês, representando assim 0,07% das vendas bruta do ano. Da mesma forma verificou-se que os investimentos realizados com logística ficaram em torno de 0,95% referente a venda bruta do mês totalizando 0,08% ao ano das vendas bruta. Na seqüência da análise percebe-se que as perdas e cobranças seguem com 0,28% e 0,62% respectivamente da venda bruta do mês e 0,02 e 0,05 respectivamente totais das vendas bruta do ano de 2011.

	2009/ setembro	2010/ setembro	2011/ setembro
	Valor mês	Valor mês	Valor mês
<b>Marketing</b>	R\$ 190.784,31	R\$ 183.096,45	R\$ 225.321,80
<b>Logística</b>	R\$ 169.620,35	R\$ 211.785,40	R\$ 248.895,85
<b>Perdas</b>	R\$ 29.248,53	R\$ 85.341,21	R\$ 73.894,10
<b>Cobrança</b>	R\$ 217.198,55	R\$ 251.313,50	R\$ 162.806,17
<b>Venda Bruta Anual [milhões]</b>	R\$ 216.590.628,00	R\$ 284.651.455,20	R\$ 313.875.120,00
<b>Venda Bruta Mês [milhões]</b>	R\$ 18.049.219,00	R\$ 23.720.954,60	R\$ 26.156.260,00
<b>Média por loja/mês</b>	R\$ 902.460,95	R\$ 1.078.225,21	R\$ 1.089.844,17

Tabela 5 – Custos para servir (mês de setembro de 2009, 2010 e 2011)

Sabe-se que a empresa nos últimos três anos obteve um crescimento de quatro novas unidades sendo duas lojas no ano de 2010 relativos ao ano anterior e mais duas em 2011 relativos ao ano de 2010. No ano de 2009 a venda bruta total foi de R\$ 216.590.628,00, e em 2010 a venda total bruta ficou em R\$ 284.651.455,20, totalizando um valor de R\$ 68.060.827,20 a mais do que no ano anterior. Já em 2011, os valores fornecidos fora referentes até o mês de setembro sendo que a empresa possuía uma venda total bruta de R\$ 313.875.120,00, ficando um somatório superior do ano de 2010, em R\$ 29.223.664,80.

## 5 Conclusão

A realização deste artigo buscou enfatizar o estudo sobre o método de custo para servir o cliente como ferramenta de controle gerencial. O assunto impacta diretamente as organizações como um todo, porém, como citado por alguns autores referenciados, ainda não é muito utilizado por requerer um acompanhamento detalhado dos dados, o que as empresas hoje não possuem, pois se focam em informações mais generalizadas (Método ABC).

Percebe-se no decorrer do estudo que houve incompatibilidade de informações por parte da empresa que não era possível detectar se a mesma tinha ou não os dados compilados de forma a poder nos fornecer sem que houvesse distorções. Verificou-se também que esta empresa

hoje passa pela implantação de um novo sistema de gestão bem como um programa que facilitará o acompanhamento das entradas e saídas dos dados gerenciais.

Acredita-se que, conforme citado no referencial bibliográfico, há uma grande dificuldade por parte das empresas em entender o custo para servir, fruto de um histórico de relatórios financeiros inadequados para essa mensuração por cliente. Foi exatamente o que ocorreu com a empresa analisada devido à dificuldade de coleta dos dados.

O artigo trouxe ao conhecimento que o custo para servir o cliente requer uma aplicação bem detalhada, estruturada e de profundo conhecimento da área de custos da parte de quem irá aplicá-lo, tanto referente ao método, quanto à aplicação dos dados. A escolha do método é diretamente dependente do sistema produtivo, porém principalmente, do tipo de informação e de controle que a gerência pretende obter a partir do sistema de custeio a ser implantado.

Em relação à empresa escolhida observou-se, primeiramente, que é necessário que todos os fornecedores e parceiros estejam de acordo com a aplicação deste método do custo para servir e, assim, trabalhem juntos. Outro registro é o fato de que o setor supermercadista avaliado é comprador de grandes volumes, isto torna bastante difícil fazer o acompanhamento por este método visto que envolve vinte e um mil itens no total. Dentro destas colocações reforça-se a dificuldade na coleta dos dados, uma vez que os dados são considerados sigilosos.

Apesar disso, a empresa apresenta um crescimento considerável em número de filiais, pois em 2009 havia 20 lojas no estado e em 2011 já possuía 24, ou seja, 04 a mais do que o início do estudo. Percebeu-se, pois, um crescimento de R\$ 8.107.041,00 do ano de 2009 para o ano de 2011.

Considerando que o objetivo inicial do nosso estudo não pode ser concretizado, por carência de dados, partiu-se, assim, para realização de uma análise descritiva dos dados quantitativos fornecidos. Conclui-se que a melhor forma de avaliar o custo para servir ao cliente é mensurar e detalhar esse mesmo custo, através do método de custeio baseado em atividades (Método ABC), o qual permite aprimorar o foco da empresa na seleção dos processos mais relevantes e eficazes na busca do melhor atendimento ao cliente.

## Referências

- BORNIA, A. C.**. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. 2ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BRAITHWAITE, A.; SAMAKH, E.** *The cost-to-serve method. International Journal of Logistics Management*, Ponte Vedra Beach, Vol.9, n.1, p.69-84, 1998.
- CHRISTOPHER, M.** *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para a redução de custos e melhoria dos serviços*. São Paulo: Pioneira, 1997.
- CHRISTOPHER, M.** *Logística e Gerenciamento da cadeia de suprimentos*. 2 ed. São Paulo: Thomson, 2007.
- CORRÊA, H. L. GIANESI, I. G. N. CAON, M.** *Planejamento, programação e controle da produção: MRP II*. 4ed. rev. ampliada. São Paulo: Atlas, 2010.
- DUDICK, T. S.** *Controle de Custos industriais*. São Paulo: Atlas, 1987.
- FARIA, A.C.; BORINELLI, M. L.; MANTOVANI, N.** *Análises Multidimensionais e o Conceito do Custo para Servir em Empresas de Serviços Logísticos: Uma Pesquisa-Ação*. RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP, Vol. 4, n. 9, p. 134-144, mai-ago 2010.
- FARIA, A. C.; COSTA, M. F.G.** *Gestão de custos logísticos*. São Paulo: Atlas, 2005.
- GIL, A. C.** *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- GOES, S.** *A Reinvenção do bazar – Uma história dos mercados*. Rio de Janeiro: Editora Jorge Zahar Ed., 2005.
- GUERREIRO, R.; BIO, S. R.; MERSCHMANN, E.V.V.** *Análise de rentabilidade de custos para servir de medição e dos clientes*. International Journal of Logistics Management, Vol. A, 19 Iss: 3, p..389 – 407. 2008