

## UM ESTUDO DE CASO APLICANDO A FERRAMENTA DE GESTÃO ABM/ABC NA LOGÍSTICA DE DISTRIBUIÇÃO

Henrique Dias Blois<sup>1</sup>  
Guilherme de Oliveira<sup>2</sup>

BLOIS, H. D.; OLIVEIRA, G. de. Um estudo de caso aplicando a ferramenta de gestão abm/abc na logística de distribuição. **Rev. Ciênc. Empres. UNIPAR**, Umuarama, v. 10, n. 1, p. 99-126, jan./jun. 2009.

**RESUMO:** Este trabalho propõe uma metodologia para implantação da Gestão Baseada em Atividades (ABM), ferramenta gerencial que promove o aperfeiçoamento contínuo dos processos, por meio da compreensão das atividades desenvolvidas e da dinâmica dos custos, fundamentada nas informações geradas pelo Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). O objetivo deste trabalho é apresentar a aplicação de um modelo de gestão ABC/ABM, que conduza à melhoria dos processos logísticos, por intermédio da redução dos custos de distribuição da empresa. Caracteriza-se como um levantamento, sendo desenvolvido em um distribuidor de produtos veterinários, localizado na cidade de Nova Alvorada (RS) e que atende a vários estados do Brasil. A análise foi direcionada apenas para os estados do Rio Grande do Sul, Paraná e Santa Catarina. Com o presente estudo, foi possível obter um resultado positivo na distribuição física da empresa, pois esta apresentou redução de 6,50 % nos custos totais de distribuição.

**PALAVRAS-CHAVE:** Custeio ABC/ABM. Custos logísticos. Logística de distribuição.

### A CASE STUDY THAT APPLIES THE ABM/ABC MANAGEMENT TOOL IN DISTRIBUTION LOGISTIC

**ABSTRACT:** This paper proposes a methodology for implementation of Activity Based Management (ABM), a management tool that promotes continuous improvement of processes, by understanding the activities undertaken and the dynamics of costs based on the information generated by the method of Activity Based Costing (ABC). The aim of this paper is to present the application of a management model ABC / ABM, resulting in the improvement of logistics processes by reducing the distribution costs of the company. It is characterized as a survey, being developed into a distributor of veterinary products, located in

---

<sup>1</sup>Doutor em Engenharia da Produção pela UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina, blois@upf.br

<sup>2</sup>Bacharel em Ciências Econômicas pela Universidade de Passo Fundo.

the city of Nova Alvorada in Rio Grande do Sul and attending various states of Brazil. The analysis was directed only to the states of Rio Grande do Sul, Parana and Santa Catarina. In this study, it was possible to obtain a positive result in the physical distribution of the company, because it decreased from 6.50% in the total distribution

**KEYWORDS:** ABC/ABM Costing. Logistic costs. Distribution Logistic.

## UN ESTUDIO DE CASO APLICANDO LA HERRAMIENTA DE GESTIÓN ABM/ABC EN LOGÍSTICA DE DISTRIBUCIÓN

**RESUMEN:** Este artículo propone una metodología para implantación de la Gestión Basada en Actividades (ABM), herramienta de gestión que promueve la mejora continua de procesos, mediante la comprensión de las actividades desarrolladas y de la dinámica de los costos, fundamentada en las informaciones generadas por el método de Costeo Basado en Actividades (ABC). El objetivo de este trabajo es presentar la aplicación de un modelo de gestión ABC / ABM, que conduzca a la mejoría de los procesos logísticos, por intermedio de la reducción de los costos de distribución de la empresa. Esta investigación se caracteriza como un levantamiento, siendo desarrollado en un distribuidor de productos veterinarios, ubicada en la ciudad de Nova Alvorada (RS) y que asiste a diversos estados de Brasil. El análisis se direccionó solamente para los estados del Rio Grande do Sul, Paraná y Santa Catarina. Con este estudio, posibilitó obtener un resultado positivo en la distribución física de la empresa, pues ésta presentó reducción de 6,50% en los costos totales de distribución.

**PALABRAS CLAVE:** Costeo ABC/ABM. Costos logísticos. Logística de distribución.

### 1 INTRODUÇÃO

Na era de competitividade global a formação de blocos econômicos e acirrada guerra de preços, estar atualizado, acompanhar a evolução dos negócios, conquistar e manter clientes tornou-se um desafio constante para as organizações. Os profissionais estão comprometidos com metas e estratégias arrojadas, sempre em busca de melhores resultados, necessitando, cada vez mais, de motivação para alcançarem seus objetivos empresariais.

À medida que a população mundial cresce, cresce também sua necessidade de consumo, seja para sua subsistência, seja pela melhoria da sua qualidade de vida. Devido a este contexto as empresas incluem-se como geradoras de riquezas, fornecendo os produtos e serviços tão necessários para suprir toda esta

crescente demanda.

Desta forma, as empresas, sejam elas grandes ou pequenas, há mais tempo no mercado ou que hoje venham a ingressar, competem por fatias de um mercado globalizado, altamente competitivo, com margens de lucro reduzidas e conduzidas por estratégias das mais diversas, mas que objetivam a sua sobrevivência vislumbrando a continuidade de suas operações. Esta sobrevivência, somente é possível por meio de práticas de redução de custos e maximização de suas operações, para que venham a ter preços competitivos aos da concorrência, mas de maneira que possam obter retorno satisfatório para seus investidores.

Diante desta realidade, melhorar a eficiência e reestruturar a empresa, voltando-a para eficácia, tornaram-se metas comuns no atual ambiente de negócios, onde as informações de custos passaram a ter grande importância. Os modelos de custeio tradicionais, não são mais eficazes na tomada de decisões dos gestores, pois suas informações são estáticas, auxiliando mais as análises financeiras do que as estratégias a serem tomadas.

Nesse contexto, a logística ocupa posição de destaque nos dias atuais. Cada vez mais as empresas preocupam-se e buscam desenvolver sistemas logísticos eficientes ao longo da cadeia de suprimento, garantindo um atendimento a toda a demanda existente, e ainda proporcionando uma vantagem competitiva sustentável no mercado de atuação. Além disso, a logística passou a ser a verdadeira essência do comércio, por contribuir para um melhor padrão de vida da sociedade, por meio da diminuição dos custos e melhor eficiência no atendimento aos clientes.

Para que todo o processo possa ser realizado com êxito, faz-se necessário possuir informações precisas dos passos que envolvem o complexo processo logístico de comercialização e distribuição do produto, pois enquanto o mundo dos negócios virou de cabeça para baixo, a maioria das pessoas que o conduzem ainda opera com base em concepções e fórmulas que foram elaboradas para lidar com uma era, completamente, diferente. Isso é, perfeitamente, compreensível, a maioria dos “líderes” empresariais de hoje teve toda a educação formal e maior parte de suas experiências empresariais em um mundo que, deixou de existir.

Assim, apresenta-se o Gerenciamento Baseado em Atividade, do inglês *Activity-Based Management* (ABM), que é uma ferramenta de gestão que serve para auxiliar os gestores na tomada de decisões, tendo como base informações precisas e que espelhem a realidade da empresa. Além, o ABM, por intermédio de informações exatas e confiáveis, proporcionadas pelo Custeio Baseado em Atividade, do inglês *Activity-Based Costing* (ABC), proposto por Kaplan e Cooper (1998), podem auxiliar os gestores na elaboração e determinação das estratégias necessárias para a distribuição dos produtos.

Acredita-se que para satisfazer as expectativas dos clientes em relação

aos produtos adquiridos, faz-se necessário estudar o aumento dos custos indiretos que tem ocorrido nos últimos anos, por meio da utilização de um sistema de custos que possa representar, fielmente, os custos dos produtos comercializados, através da verificação empírica da ferramenta ABC, integrada ao ABM.

Diante da importância da utilização do modelo ABC/ABM, e das vantagens da ferramenta ABC em relação aos demais sistemas de custo, fundamentados estudo dos direcionadores, pretende-se responder a seguinte questão: De que maneira a implantação do sistema de custeio ABC/ABM na distribuição física de um distribuidor, contribui para a maximização de suas operações e resultados?

Nesse contexto, o presente estudo tem como objetivo principal apresentar a aplicação de um modelo de gestão ABC/ABM, que conduza à melhoria dos processos logísticos, viabilizando redução dos custos de distribuição da empresa.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

As mudanças ocorridas no ambiente de negócios brasileiro na década de 90 impuseram novos paradigmas para o gerenciamento empresarial, pois com a abertura da economia e a presença cada vez mais relevante do Brasil nas negociações globais, ocasionaram a substituição do antigo modelo de gerenciamento empresarial, com ênfase na produtividade, por um novo modelo, o qual se baseia na competitividade. Atualmente, inúmeras mudanças estão ocorrendo no ambiente de negócios das empresas, onde a vantagem competitiva somente é alcançada por meio da capacidade de diferenciação dos concorrentes e do baixo custo em suas operações. Nesse sentido, as formas tradicionais de adquirir e melhorar a produtividade, a qualidade e o baixo custo foram se esgotando. Surge então, à logística, como uma nova alternativa de conseguir esses ganhos.

Essas mudanças acirram a competitividade entre empresas, levando-as a adotarem novas ferramentas de gestão como alternativa de sobrevivência no mercado, e uma delas é a gestão eficaz de custos. Na última década, diversos modelos foram apresentados e entre estes o sistema de custeio ABC (*Activity-based Costing*) que, junto ao ABM (*Activity-based Management*) podem tornar-se uma poderosa ferramenta aliada dos tomadores de decisão das empresas. Essas técnicas trazem uma visão mais clara da rentabilidade, do custo e da lucratividade de seus diversos produtos, serviços e clientes, bem como informações para melhorar a qualidade, pontualidade e eficiência das atividades logísticas que executam.

A presente seção discute o que a literatura aborda sobre os temas da logística, bem como, as ferramentas de gestão eficaz de custos, evidenciando, principalmente, os sistemas de custeio ABC e ABM.

## 2.1 Planejamento logístico

O mercado atual encontra-se cada vez mais complexo e competitivo, necessitando cada vez mais de mudanças e inovações rápidas e bruscas, pois os consumidores estão em constante busca por necessidades diferenciadas a serem atendidas, obrigando assim as empresas a partirem em busca de novas alternativas para a gestão do negócio, fazendo com que os clientes tenham uma fidelização junto à empresa, por meio de sua satisfação, mas não se esquecendo de garantir um retorno satisfatório em relação ao seu capital investido.

É nesse sentido que se insere o papel da logística, pois de acordo com Ballou (1993), a logística é uma ciência que se preocupa com o modo pelo qual a administração pode prover melhor rentabilidade nos serviços de distribuição aos clientes e consumidores, por meio do desenvolvimento de conceitos e métodos de planejamento, organização e controle efetivo para as atividades de movimentação e armazenagem, visando facilitar o fluxo de produtos. O autor salienta ainda que a logística envolve todas as operações relacionadas com planejamento e controle da produção, movimentação de materiais, embalagens, armazenagem e expedição, distribuição física, transporte e sistemas de comunicação que, realizados de modo sincronizado, podem fazer com que as empresas agreguem valor aos serviços oferecidos aos clientes, oportunizando um diferencial competitivo perante a concorrência.

Bowersox e Closs (2001) afirmam que o objetivo principal da logística é atingir um nível desejado de serviço ao cliente pelo menor custo total possível, criando uma competência logística, alcançada a partir da superação da concorrência em todos os aspectos, sobretudo, através da criação de valor junto aos clientes.

Embora pareça ser fator preponderante para a competitividade sistemática das organizações a logística é relativamente recente, tendo se iniciado, conforme Novaes (2001), durante a segunda guerra mundial, preocupando-se principalmente com os custos de transporte, não considerando em seu planejamento os estoques. Todavia, no Brasil, a utilização da logística nas organizações é mais recente ainda, data de meados da década de 1980, e conforme Dias (2006), ainda encontra entraves para o seu desenvolvimento, dado a não confluência entre os investimentos públicos e os interesses da iniciativa privada.

Segundo Bowersox e Closs (2001), a importância da logística para as empresas, está relacionada com os níveis de disponibilidade de estoque, velocidade e confiabilidade na entrega, conquistando desta maneira a preferência dos clientes. Essas evidências confirmam o acerto das estratégias de gerenciar a logística como uma das competências centrais da organização.

Para alcançar tal otimização deve-se elaborar um planejamento logísti-

co, que conforme Mello (2007) é definido como um processo unificado, compreensivo e integrado, em que se busca saber onde quer se chegar, e como chegar. Mas isso somente será possível quando a empresa alcançar vantagem competitiva, através do valor oferecido ao cliente em termos de serviço e preço.

### **2.1.1 Cadeia de suprimentos**

O processo de logística envolve todas as funções de compras, Planejamento e controle da produção (PCP), e distribuição, e exige um fluxo efetivo de informações e uma estrita conformação com as necessidades dos clientes. Nesse particular, torna-se preponderante a discussão da cadeia de suprimentos, que é uma das áreas mais complexas da logística, bem como, é uma das menos compreendidas.

Novaes (2001) define a cadeia de suprimento como sendo o caminho que se estende desde os fornecedores de matéria-prima, passando pelos fabricantes dos componentes, pela indústria de fabricação do produto, pelos distribuidores e conseqüentemente chegando até o consumidor, através dos varejistas.

Nesse sentido, por intermédio da integração efetiva de todos os participantes desta cadeia, é possível obter resultados positivos, com a otimização global de custos e de desempenho, pois estes são mais expressivos do que a soma dos ganhos individuais de cada participante, quando estes atuam separadamente.

Esse tipo de operação logística que tem por objetivo a integração de todas as empresas é denominado Gerenciamento da Cadeia de Suprimento, do inglês *Supply Chain Management* (SCM). Novaes (2001) cita que no Fórum de *Supply Chain Management* realizado na *Ohio State University*, foi adotada a definição como sendo “a integração dos processos industriais e comerciais, partindo do consumidor final indo até os fornecedores iniciais, gerando produtos, serviços e informações que agreguem valor para o cliente” (NOVAES, 2001, p. 41).

O mesmo autor esclarece que o conceito de SCM focaliza dois pontos fundamentais. O primeiro, refere-se ao consumidor, como um destaque excepcional, buscando-se equacionar toda a cadeia de suprimento de forma que atenda à suas necessidades. O segundo, a empresa, devido a integração de todos os elementos ao longo da cadeia de suprimento, buscando os melhores resultados possíveis em termos de redução de custos, de desperdício e de agregação de valor ao consumidor final, otimizando sua rentabilidade.

### **2.1.2 Canais de distribuição**

A área dos canais de distribuição é uma das principais formas da em-

presa obter sucesso ou fracasso, dependendo, basicamente, do conhecimento por parte dos executivos, em que estes devem compreender aspectos econômicos e gerenciais, para que possam planejar e implementar a estrutura de forma satisfatória.

Bowersox e Closs (2001, p. 89) abordam a definição de canal de distribuição de forma prática, onde a *American Marketing Association* define o canal como: “a estrutura de unidades organizacionais dentro da empresa, e agentes e firmas comerciais fora dela, atacadistas e varejistas, por meio dos quais uma mercadoria, um produto ou um serviço é comercializado”. Os autores destacam ainda que o principal objetivo dos canais de distribuição é agregar valor, gerando conformidade aceitável em termos de forma, propriedade, tempo e local.

Segundo Novaes (2001), a distribuição de produtos é analisada pelos especialistas em logística como sendo os processos operacionais e de controle, aos quais permitem a transferência de produtos produzidos na fábrica, até a entrega ao consumidor final. Esta transferência é denominada de distribuição física. O autor destaca também que para o pessoal de marketing e vendas, o foco na cadeia logística é voltado para a comercialização dos produtos e aos serviços associados.

Novaes (2001) destaca ainda alguns fatores que podem ser identificados na generalidade das empresas, como funções dos canais de distribuição, pois estão presentes na maioria dos casos:

- a) Disponibilizar de forma rápida, os produtos nos segmentos dos mercados identificados como prioritários. Assim, após a identificação do tipo de varejo mais propício para a oferta do produto, busca-se desenvolver uma distribuição eficiente e eficaz que atenda seus objetivos;
- b) Maximizar o potencial de venda do produto em questão, através de promoções, posicionamento do produto no ponto de venda e outras atividades que possam oferecer um destaque do produto junto ao cliente;
- c) Trabalhar todos os fatores de distribuição, relacionados com a cadeia de suprimento, buscando a cooperação de todos os envolvidos e, também, um bom desempenho do processo;
- d) Garantir, por meio da cadeia de suprimento, um nível de serviço que atenda as expectativas dos clientes;
- e) Garantir um bom fluxo de informações entre todos os participantes do processo de distribuição, de forma rápida e precisa;
- f) Buscar, unissonamente, uma constante redução de custos e a agregação de valor aos produtos e processos, avaliando a cadeia de valor no seu todo.

Nesse particular é fator preponderante a otimização da distribuição física, que conforme Ballou (1993), física é o ramo da logística que cuida da movimentação, estocagem e processamento de pedidos dos produtos da empresa.

Preocupa-se, principalmente, com bens acabados ou semiacabados, ao qual a empresa vende e não executa processamentos posteriores. É considerada a atividade mais importante em termos de custo, ao qual absorve dois terços dos custos logísticos.

Bowersox e Closs (2001) afirmam que a distribuição física tem influência direta no desempenho de marketing e vendas, proporcionando a disponibilidade de produtos em tempo hábil e de maneira econômica. Também é fundamental para a conquista e manutenção de clientes, pois é ela que executa as atividades de transmissão, processamento, separação de pedidos, transporte de mercadorias pedidas e entrega ao cliente, criando, desta forma, um vínculo entre a empresa e o cliente.

Dias (2006) complementa ainda afirmando que sua principal finalidade é maximizar a lucratividade da empresa, por meio do equilíbrio entre as necessidades de atendimento ao cliente e o custo incorrido, utilizando-se para isso, os canais de distribuição existentes e as facilidades operacionais.

## **2.2 Custeio baseado em atividades (ABC)**

Os principais sistemas de custeios utilizados nas empresas para a formação de preços de seus produtos são conforme Wernke (2005), custeio por absorção, custeio variável ou direto e custeio ABC (*Activity-based Costing* ou Custeio Baseado em Atividades). O autor destaca que os diferentes métodos de custeio possuem virtudes e limitações específicas, cabendo à empresa averiguar qual se adapta melhor às necessidades informativas e às peculiaridades das operações por ela executadas

No presente artigo a discussão reside basicamente no custeio baseado em atividades (ABC), que conforme Perez Júnior et al., (1999) é uma técnica de controle e alocação de custos que permite identificar os processos e as atividades existentes nos setores produtivos, auxiliares ou administrativos de uma empresa, não importando qual for a sua finalidade, analisando e controlando os custos envolvidos nos diferentes processos e atividades para, finalmente, atribuir os custos aos produtos, por meio de direcionadores ou geradores de custos.

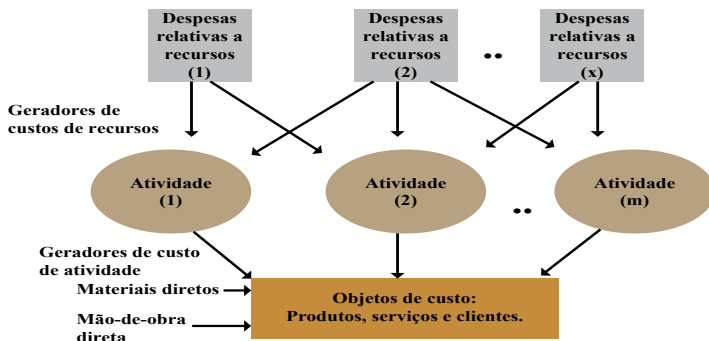
Para Ching (1997), o ABC descreve a forma como a empresa emprega tempo e recursos para atingir seus objetivos, ou seja, é um método de rastrear os custos de um negócio para atividades realizadas e verificando como estas atividades relacionam-se para a geração de receitas e consumo dos recursos.

Cogan (2000) afirma que o sistema de Custeio Baseado em Atividades, surgiu para reduzir as distorções causadas pela arbitrariedade do rateio dos custos indiretos de fabricação. Antigamente, esta arbitrariedade era aceita, pois a proporção dos Custos Indiretos de Fabricação em comparação aos demais custos



era pequena, hoje com o advento da tecnologia e a crescente implantação de sistemas como o *Just-in-Time*, (JIT), *Computer Integrad Manufacturing* (CIM), entre outros, os custos indiretos de fabricação foram crescendo, aumentando assim as distorções provocadas pela arbitrariedade no critério de rateio.

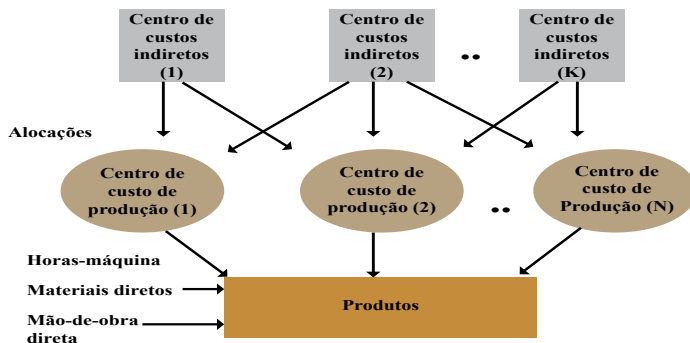
Kaplan e Cooper (1998) destacam as diferenças entre um sistema tradicional e um sistema de custeio baseado na atividade (ABC). No sistema de custeio tradicional são alocados os custos indiretos a centros de custo de produção e, em seguida, aos produtos. A Figura 1 ilustra este relacionamento.



**Figura 1:** Sistema de custeio tradicional

Fonte: Kaplan e Cooper (1998)

Já a Figura 2 mostra um sistema de custeio baseado na atividade, no qual se relacionam despesas relativas a recursos com atividades e usam geradores de custo da atividade para relacionar custos da atividade a objetos.



**Figura 2:** Sistema de custeio baseado em atividades

Fonte: Kaplan e Cooper (1998)

Na visão dos autores, o objetivo do ABC é ser aproximadamente correto, proporcionando informações mais precisas e seguras, enquanto que os sistemas de custeio tradicionais estão muito longe de conseguirem um desempenho que possa ser aceitável. As aversões são muito acentuadas, ocasionando informações ambíguas fornecidas pelos custeios tradicionais, que, conseqüentemente, ocasionam tomadas de decisões gerenciais equivocadas e, muitas vezes, incorretas. Portanto, o sistema ABC é um instrumento de gestão que realmente pode oferecer suporte seguro para as tomadas de decisões.

Faz-se necessário destacar que enquanto a contabilidade tradicional utiliza o rateio, dividindo de forma igual os custos entre as partes envolvidas, o ABC utiliza o método de rastreamento, com o objetivo de acompanhar os custos e alocá-los nas atividades que o consomem. Além deste rastreamento, segundo Novaes (2001) um dos princípios básicos do ABC é a alocação dos custos de forma direta, sempre que isso for possível. Crepaldi (2004) complementa ainda, afirmando que o ABC é um sistema de custeio baseado na análise das atividades significativas da empresa, pois são as atividades e não os produtos, que provocam o consumo de recursos, e estas atividades, conforme são demandadas, é que formarão os custos dos produtos.

A principal vantagem do ABC, é que esse sistema consegue apontar as atividades que estão com redundância de recursos e, também, que não apresentam um retorno financeiro compatível com a quantidade de recursos consumidos. Atividades que não agregam valor ou que são excessivas podem ser identificadas, modificadas ou descartadas de maneira que possa ser reduzido o custo operacional. Além daquelas atividades que não representam o foco da empresa podem ser transferidas para a execução de terceiros.

Para Perez Júnior et al. (1999, p. 239) o ABC, como instrumento de controle gerencial, apresenta diversas vantagens se comparado a outros critérios de custeio tradicionais. O quadro 1 apresenta, de forma resumida, tais vantagens.

**Quadro 1:** Vantagens do custeio baseado em atividades

<b>Características da informação gerada pelo ABC</b>	<b>Impacto produzido pela informação no ambiente gerencial da empresa</b>
Permite a apuração dos custos dos produtos com maior precisão.	Revisões das margens de contribuição e rentabilidade dos produtos.
Identifica os direcionadores de custos e de atividades.	Contribuição para o aprimoramento contínuo, com a melhoria dos processos e produtos.

Identifica os custos que não agregam valor aos produtos e aos processos.	Aumento da lucratividade, com a eliminação dos custos desnecessários.
Constata certas informações gerenciais de custos invisíveis.	Aprimoramento do desempenho e melhor orientação para o processo decisório estratégico.

Fonte: Elaborado a partir de Perez Junior, Oliveira e Costa, (1999).

### 2.3 Gerenciamento baseado em atividades (ABM)

Ching (1997) descreve o ABM como sendo a abreviatura de *activity based management*, ou seja, gestão baseada em custeio por atividade, que utiliza as informações geradas pelo método ABC para gerenciar uma empresa ou um negócio. Conceitualmente, pode ser definido, conforme Crepaldi (2004) como um processo administrativo que usa a informação fornecida por uma análise dos custos baseados em atividades para melhorar a lucratividade da empresa.

O autor destaca ainda que o ABM inclui a execução mais eficiente das atividades, eliminando a necessidade de executar certas atividades que não adicionam valor para o cliente, melhorando o projeto e desenvolvendo melhores relações tanto com os próprios clientes, como com fornecedores.

Ching (2001) destaca alguns princípios do gerenciamento baseado em atividade:

- a) atentar-se: os custos não são meramente incorridos, estes são causados;
- b) gerenciar atividades, não recursos e custos. Sendo este o principal diferencial entre a gestão tradicional de custos e a gestão baseada em custeio, onde o enfoque está nas atividades,
- c) focalizar os fatores geradores de custos, aquilo que origina a demanda de consumo de recursos, tomando algumas ações para reduzir ou eliminar os fatores geradores, e, conseqüentemente, propiciar uma redução de custos;
- d) deixar os clientes direcionarem as atividades. Desta maneira, será possível questionar quanto o cliente pagaria por determinadas atividades que são realizadas;
- e) enxugar as atividades dentro dos processos, de maneira que possa tender aos requisitos básicos, tais como: agilidade, menor custo e mais qualidade;
- f) centralizar o foco na redução ou eliminação das atividades que não geram valor são desnecessárias, duplicadas ou ainda retrabalhadas;
- g) melhorar as atividades continuamente;
- h) fazer atividades corretas sempre, desde a primeira vez e
- i) preocupar-se em fazer atividade correta e não em fazer atividade do

jeito certo.

Nakagawa (2001) destaca o Custeio Baseado em Atividade (ABC), como sendo o suporte que sustenta o Gerenciamento Baseado em Atividade (ABM), pois representa uma ferramenta indispensável à implementação, com sucesso, de novas tecnologias e metodologias como sistemas JIT (*Just-in-Time*), TQM (*Total Quality Management*), TPM (*Total Productive Maintenance*), GT (*Group Technology*), AGV (*Automatically Guided Vehicle*), FMS (*Flexible Manufacturing Systems*), CIM (*Computer Integrated Manufacturing*), entre outros, não só na atividade de produção, como também, em vendas, transportes, distribuição, logística, auxiliando na avaliação de desempenho operacionais e econômicos, sendo fator preponderante na tomada de decisão e, também, na busca de vantagem competitiva.

## 2.4 Integração entre o ABC e ABM

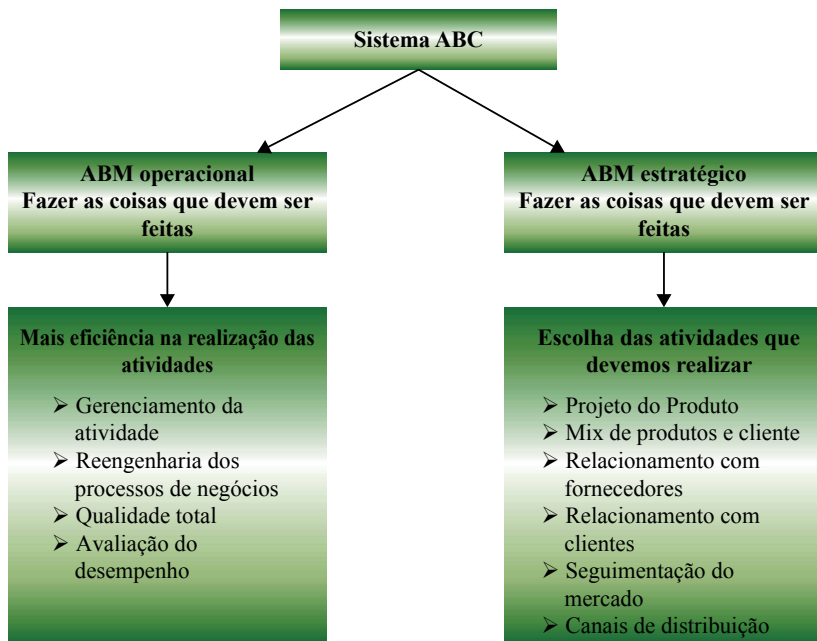
O ABC e o ABM buscam facilitar a implementação de um processo de mudança comportamental na empresa, interferindo como um agente de mudança para a mente humana. O ABC e o ABM buscam disponibilizar aos gestores informações importantes para a tomada de decisão, por meio de demonstrações de custos específicos das atividades e produtos, do qual os gestores conhecem muito bem, auxiliando na antecipação de desempenhos futuros, tornando-os mais eficientes e eficazes para o desenvolvimento de novas estratégias.

A gestão baseada em atividade (ABM) é a ferramenta gerencial que propicia o aperfeiçoamento dos processos e a redução dos custos empresariais. É através dela que os gestores poderão traçar suas metas e objetivos para o futuro da empresa. O ABM concentra seus esforços na identificação de possíveis ineficiências nos processos, por intermédio de uma metodologia analítica, que utiliza informações geradas pelo ABC.

Dessa maneira, as empresas devem procurar utilizar a ferramenta ABC, em conjunto com o Gerenciamento Baseado em Atividade (ABM), que vem com o objetivo de complementar todo o processo.

Ching (2001) destaca que o ABC é a espinha dorsal para o ABM, pois é feito o levantamento das atividades, rastreamento dos custos, que em seguida serão conduzidas para produtos e clientes. Gera-se assim um banco de dados, com as informações geradas pelo ABC. Posteriormente, o ABM resgata estas informações para gerenciar a empresa e formular suas estratégias.

A figura 3 demonstra essa integração entre o ABC e o ABM.



**Figura 3:** Utilização do ABM para o aprimoramento operacional e decisões estratégicas  
Fonte: Kaplan e Cooper (1998)

Desta forma, o ABM, na sua totalidade, busca desenvolver de forma eficiente e eficaz os processos operacionais e estratégicos, integrando-se no sentido de atingir os objetivos almejados pela empresa, e garantindo a esta a chance de permanência no mercado atual.

### 3 MÉTODOS E TÉCNICAS

A pesquisa realizada foi de caráter quantitativo, pois utilizou-se direcionadores de custos para a quantificação de recursos e atividades da empresa a fim de melhorar o gerenciamento da distribuição física da mesma. Além disso, ela tem o desígnio de contar com a assiduidade dos fenômenos, por meio da identificação das relações existentes entre recursos e atividades, e assim, tornar possível a interpretação dos dados, correlacionando-os com os modelos conceituais definidos a priori. Gil (1999) argumenta que se o projeto implica medir relações entre variáveis, avaliar resultado de algum sistema ou projeto esse tipo de pesquisa é o mais indicado.

A empresa escolhida para a aplicação da pesquisa foi um distribuidor,

que iniciou suas atividades no dia 11 de outubro de 1988, no recém emancipado município de Nova Alvorada – RS. Primeiramente, era apenas uma loja agropecuária que efetuava apenas vendas para agricultores e pecuaristas da região. Com o tempo a empresa foi expandindo as suas fronteiras, e começou a atuar como distribuidora atacadista em algumas cidades próximas a este município, para então, finalmente, atuar nos três estados do sul do Brasil.

A empresa localiza-se na região do planalto médio no estado do Rio Grande do Sul, situada a 70 Km da cidade de Passo Fundo e a 290 Km da capital do estado, Porto Alegre. O município é, relativamente, pequeno com 3,5 mil habitantes e uma economia pautada no desempenho de seu setor primário.

Possui uma infraestrutura formada por 3 pavilhões para armazenamento e estocagem da mercadoria, sendo o primeiro de 4.000 m<sup>2</sup>, o segundo de 6.000 m<sup>2</sup> e um terceiro com 4.000 m<sup>2</sup>, todos servindo como depósitos e um novo escritório com 1.500 m<sup>2</sup>. Além disso, possui 23 caminhões que fazem parte da frota própria da empresa, entregando mercadorias nos três estados do sul do país.

Além disso, a empresa conta com um total de 169 colaboradores diretos divididos entre os setores de: gerência, contabilidade, administrativo, televendas, separação e expedição de mercadorias.

Como parte inicial efetuou-se visitas na empresa em que o modelo de gestão ABC/ABM seria aplicado. No momento seguinte, em que a direção da empresa consentiu a realização do trabalho, iniciou-se o processo de coleta de dados, buscando-se assim descobrir as atividades realizadas pelos diversos setores da empresa. Com os dados necessários em mãos, desenvolveu-se o mapa de atividades, onde este possui informações sobre todas as atividades realizadas.

Para o completo desenvolvimento do mapa de atividades, procurou-se junto ao responsável pelos setores e demais pessoas que fazem parte da equipe, informações sobre as atividades de cada área, bem como quais as principais funções nela exercidas.

Após a identificação das atividades que são desenvolvidas pelas áreas funcionais da empresa, por meio de entrevista com a responsável pelo setor contábil e administrativo, buscou-se informações com relação aos gastos ocorridos no mês de referência, no intuito de agrupá-los por recursos. Conforme verificado junto com o setor, o mês que foi analisado é um mês típico, com volume de vendas e distribuição próximas ao limite máximo de operações da empresa. O mês de referência escolhido para a análise não foi revelado, por solicitação da direção da empresa.

#### **4 ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Nas entrevistas com os responsáveis pelos setores, além da identifica-

ção do mapa de atividades, buscou-se também identificar os recursos utilizados pelas atividades, os potenciais direcionadores de recursos e de atividades, onde estes foram necessários para o rastreamento dos custos. Identificou-se ainda, os objetos de custos que consomem as atividades. De maneira sucinta, observa-se no quadro 2, a totalização dos recursos utilizados por cada atividade desenvolvida pela empresa, que fora obtido com a etapa de campo.

**Quadro 2:** Totalização dos recursos por atividade

<b>Atividades</b>	<b>Total de recursos utilizados (R\$)</b>	<b>Total de recursos utilizados(%)</b>
A1- Desenvolver faturamento	4.224,06	0,38
A2- Vender produtos	453.216,76	40,68
A3- Desenvolver merchandising	117,09	0,01
A4- Prospectar novos clientes	1.375,76	0,12
A5- Atendimento de clientes por telefone ou Internet	22.786,16	2,05
A6- Emitir relatórios	558,74	0,05
A7- Elaborar cobrança	40.321,68	3,62
A8- Efetuar cobrança	2.752,19	0,25
A9- Controlar contas a receber	461,04	0,04
A10- Emitir relatórios	548,98	0,05
A11- Desenvolver recursos humanos	88.023,61	7,9
A12- Acertar caixa viagem	1.082,12	0,1
A13- Desenvolver movimento de caixa	915,05	0,08
A14- Arquivar documentos	176,83	0,02
A15- Desenvolver fechamento financeiro	1.152,85	0,1
A16- Emitir relatórios	5.316,13	0,48
A17- Comprar produtos venda	4.488,26	0,4
A18- Comprar material de expediente	2.322,15	0,21

A19- Desenvolver sistema de informação	269,09	0,02
A20- Emitir relatórios	588,01	0,05
A21- Desenvolver manutenção de veículos de entrega	4.328,93	0,39
A22- Desenvolver sistema de informações transporte	169,45	0,02
A23- Deslocamento entregas	297.924,47	26,74
A24- Entregar produtos	35.585,06	3,19
A25- Emitir autorizações	185,63	0,02
A26- Emitir relatórios	695,26	0,06
A27- Receber mercadoria	6.509,48	0,58
A28- Expedir mercadoria	32.894,43	2,95
A29- Movimentar internamente produtos	39.039,81	3,5
A30- Carregar veículos de entrega	13.321,33	1,2
A31- Emitir relatórios	585,55	0,05
A32- Elaborar estratégias de vendas e gestão	22.204,84	1,99
A33- Efetuar pagamento à fornecedores	18.798,94	1,69
A34- Emitir relatórios	5.814,51	0,52
A35- Desenvolver serviço externo	2.312,45	0,21
A36- Atender telefone e fornecedores	3.008,35	0,27
A37- Conferencia de relatórios	92,68	0,01
Total	1.114.167,73	100,00

Fonte: Dados de pesquisa (2009).

Após a totalização dos recursos por atividade, seguiu-se para o rastreamento do custo das atividades ao objeto de custo, pois o ABC utiliza o método do rastreamento, com o objetivo de acompanhar os custos e aloca-los nas atividades que o consomem. Definiram-se como objetos para a análise da empresa os



três estados do sul do Brasil, sendo eles: Rio Grande do Sul (RS); Paraná (PR) e Santa Catarina (SC). Optou-se por estes três estados para fazerem parte do estudo como objetos de custo, devido à empresa efetuar a distribuição com frota própria, sendo que para os demais estados do Brasil em que a empresa efetua vendas, é feita a distribuição por empresas terceirizadas. Da mesma forma, como se utilizou direcionadores, estes serão utilizados para o rastreamento do custo das atividades aos objetos de custo. A análise será demonstrada a seguir.

Após o rastreamento dos custos das atividades, através de direcionadores de atividades ou a alocação direta dos mesmos, partiu-se para a análise do consumo de atividade para cada um dos três estados foco de estudo. Com isso, pretende-se obter informações gerenciais que são partes fundamentais para a continuação do presente estudo, pois conforme Kaplan e Cooper (1998), o sistema ABC tem a capacidade de proporcionar informações mais precisas e seguras, com uma margem de erro pouco expressiva, sendo um instrumento de gestão que, realmente, pode oferecer suporte seguro para as tomadas de decisão. Os dados são apresentados no quadro 3.

**Quadro 3:** Análise do consumo de atividade por cada objeto de custo

Atividades	Rio Grande do Sul	Paraná	Santa Catarina	Total
A1- Desenvolver faturamento	2.956,84	633,61	633,61	4.224,06
A2- Vender produtos	263.500,22	84.298,32	105.418,22	453.216,76
A3- Desenvolver merchandising	68,07	21,78	27,24	117,09
A4- Prospectar novos clientes	458,59	458,59	458,58	1375,76
A5- Atendimento de clientes por telefone ou Internet	5.696,54	10.253,77	6.835,85	22.786,16
A6- Emitir relatórios	367,48	97,61	93,65	558,74
A7- Elaborar cobrança	28.225,18	6.048,25	6.048,25	40.321,68
A8- Efetuar cobrança	1.926,53	412,83	412,83	2.752,19
A9- Controlar contas a receber	322,72	69,16	69,16	461,04
A10- Emitir relatórios	384,28	82,35	82,35	548,98
A11- Desenvolver recursos humanos	29.341,21	29.341,20	29.341,20	88.023,61
A12- Acertar caixa viagem	757,48	162,32	162,32	1082,12
A13- Desenvolver movimento de caixa	640,53	137,26	137,26	915,05
A14- Arquivar documentos	58,95	58,94	58,94	176,83

A15- Desenvolver fechamento financeiro	384,29	384,28	384,28	1.152,85
A16- Emitir relatórios	3.721,29	797,42	797,42	5.316,13
A17- Comprar produtos venda	1.496,09	1.496,09	1.496,08	4.488,26
A18- Comprar material de expediente	774,05	774,05	774,05	2.322,15
A19- Desenvolver sistema de informação	89,70	89,70	89,69	269,09
A20- Emitir relatórios	196,01	196,00	196,00	588,01
A21- Desenvolver manutenção de veiculos de entrega	2.344,98	901,72	1082,23	4.328,93
A22- Desenvolver sistema de informações transporte	56,49	56,48	56,48	169,45
A23- Deslocamento entregas	168.386,91	77.728,49	51.809,07	297.924,47
A24- Entregar produtos	24.909,54	5.337,76	5.337,76	35.585,06
A25- Emitir autorizações	61,88	61,88	61,87	185,63
A26- Emitir relatórios	231,76	231,75	231,75	695,26
A27- Receber mercadoria	2.169,83	2.169,83	2.169,82	6.509,48
A28- Expedir mercadoria	17.266,29	7.430,85	8.197,29	32.894,43
A29- Movimentar internamente produtos	13.013,27	13.013,27	13.013,27	39.039,81
A30- Carregar veiculos de entrega	6.992,36	3.009,29	3.319,68	13.321,33
A31- Emitir relatórios	409,89	87,83	87,83	585,55
A32- Elaborar estratégias de vendas e gestão	7.401,62	7.401,61	7.401,61	22.204,84
A33- Efetuar pagamento à fornecedores	6.266,32	6.266,31	6.266,31	18.798,94
A34- Emitir relatórios	1.938,17	1.938,17	1.938,17	5.814,51
A35- Desenvolver serviço externo	770,82	770,81	770,82	2.312,45
A36- Atender telefone e fornecedores	1.002,79	1.002,78	1.002,78	3.008,35
A37- Conferencia de relatórios	53,36	16,85	22,47	92,68
<b>Total</b>	<b>594.642,33</b>	<b>263.239,21</b>	<b>256.286,19</b>	<b>1.114.167,73</b>

Fonte: Dados de pesquisa (2009).

### 4.2.3 Classificação das atividades por categoria

Através dos dados obtidos pela ferramenta de gestão ABC, deu-se continuidade através do gerenciamento baseado em atividade (ABM) que de acordo com Kaplan e Cooper (1998), este se refere a todo o conjunto de ações que podem ser tomadas com base em informações sobre custeio baseado na atividade, proporcionando a empresa à concretização de seus objetivos, exigindo menos de seus recursos organizacionais, sendo que esta também pode obter os mesmos resultados com o custo total menor. Assim, após a análise das atividades, objeto de custo, mapa de atividades e direcionadores de custos, desenvolveu-se a classificação das atividades em: valor agregado (VA) a qual é considerada efetiva e essencial na percepção do cliente; valor agregado ao negócio (VANEG) onde esta é apenas exigida e necessária para a empresa e não possui valor perante o cliente; e valor não agregado (VNA) não adiciona nenhum valor ao cliente.

Após a apuração dos resultados das atividades, pretende-se apresentar observações e ideias para que sejam feitas alterações no desenvolvimento do processo da empresa, mas com o foco voltado para a eficiência e eficácia na execução das atividades. A classificação das atividades é apresentada no quadro 4.

**Quadro 4:** Classificação das atividades por categoria

Atividades	Categoria	Custo (R\$)	Custo(%)	Observação
A1- Desenvolver faturamento	VA	4.224,06	0,38	Manter
A2- Vender produtos	VA	453.216,76	40,68	Manter
A3- Desenvolver merchandising	VA	117,09	0,01	Manter
A4- Prospectar novos clientes	VA	1.375,76	0,12	Manter
A5- Atendimento de clientes por telefone ou Internet	VA	22.786,16	2,05	Manter
A6- Emitir relatórios	VANEG	558,74	0,05	Excluir
A7- Elaborar cobrança	VA	40.321,68	3,62	Manter
A8- Efetuar cobrança	VANEG	2.752,19	0,25	Alterar
A9- Controlar contas a receber	VANEG	461,04	0,04	Excluir
A10- Emitir relatórios	VANEG	548,98	0,05	Excluir
A11- Desenvolver recursos humanos	VANEG	88.023,61	7,90	Manter
A12- Acertar caixa viagem	VANEG	1082,12	0,10	Manter
A13- Desenvolver movimento de caixa	VANEG	915,05	0,08	Manter
A14- Arquivar documentos	VANEG	176,83	0,02	Manter
A15- Desenvolver fechamento financeiro	VANEG	1.152,85	0,10	Manter

A16- Emitir relatórios	VANEG	5.316,13	0,48	Excluir
A17- Comprar produtos venda	VA	4.488,26	0,40	Manter
A18- Comprar material de expediente	VANEG	2.322,15	0,21	Manter
A19- Desenvolver sistema de informação	VA	269,09	0,02	Manter
A20- Emitir relatórios	VANEG	588,01	0,05	Excluir
A21- Desenvolver manutenção de veículos de entrega	VANEG	4.328,93	0,39	Manter
A22- Desenvolver sistema de informações transporte	VA	169,45	0,02	Manter
A23- Deslocamento entregas	VANEG	297.924,47	26,74	Alterar
A24- Entregar produtos	VA	35.585,06	3,19	Manter
A25- Emitir autorizações	VANEG	185,63	0,02	Manter
A26- Emitir relatórios	VANEG	695,26	0,06	Excluir
A27- Receber mercadoria	VA	6.509,48	0,58	Manter
A28- Expedir mercadoria	VA	32.894,43	2,95	Manter
A29- Movimentar internamente produtos	VNA	39.039,81	3,50	Excluir
A30- Carregar veículos de entrega	VA	13.321,33	1,20	Manter
A31- Emitir relatórios	VANEG	585,55	0,05	Excluir
A32- Elaborar estratégias de vendas e gestão	VA	22.204,84	1,99	Manter
A33- Efetuar pagamento à fornecedores	VANEG	18.798,94	1,69	Excluir
A34- Emitir relatórios	VANEG	5.814,51	0,52	Excluir
A35- Desenvolver serviço externo	VANEG	2.312,45	0,21	Manter
A36- Atender telefone e fornecedores	VA	3.008,35	0,27	Manter
A37- Conferência de relatórios	VANEG	92,68	0,01	Manter
<b>Total</b>	-	<b>1.114.167,73</b>	<b>100,00</b>	-

Fonte: Dados primários, 2008.

Ressalta-se que as atividades que apresentam no campo observação, como sugestão de “excluir”, foram atividades que no decorrer do estudo, demonstraram ser desnecessárias ou até mesmo repetitivas pelos diversos setores da empresa, não agregando valor ao cliente e nem a empresa. Aquelas que estão com a observação de “alterar” são atividades que podem ser melhoradas, estas possuem algum valor para a empresa e para o cliente, mesmos estes não sendo muito significativos.

Após o término do mapeamento, efetua-se a análise dos resultados, onde para dar continuidade, buscou-se saber junto ao setor contábil, o resultado

das vendas líquidas, no mês de referência, onde estas foram extraídas conforme a informação prestada do sistema guia do ICMS.

Analisando a figura 4 que apresenta as vendas líquidas do referido mês em análise, e a figura 5 que demonstra o consumo de custos por atividade nos respectivos estados foco de estudo, constata-se que o estado do Rio Grande do Sul, apresenta o melhor resultado em comparação com os outros dois, pois utiliza apenas 12,62% de sua receita com vendas para cobrir os custos de distribuição, seguido pelo estado de Santa Catarina com 18,28%. O pior resultado obtido foi no estado do Paraná, pois este compromete 20,80% da sua receita de vendas com os custos de distribuição.

Segundo Novaes (2001), um cliente pode, aparentemente, parecer lucrativo, mas quando consideradas despesas individualizadas, associadas à venda, processamento de pedidos, estoque e distribuição, este pode tornar-se bastante deficitário.

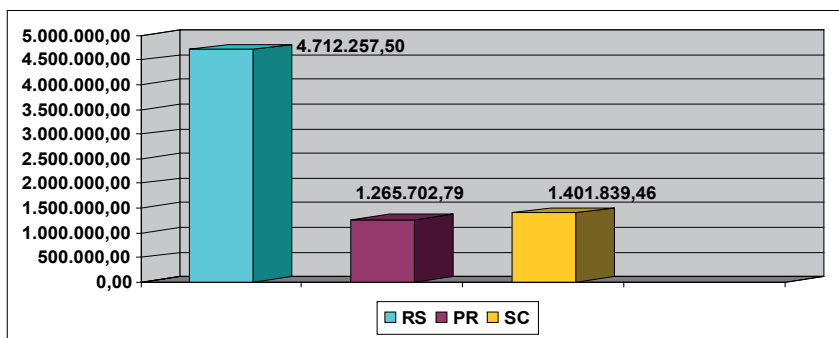


Figura 4: Vendas líquidas por estado (em R\$)

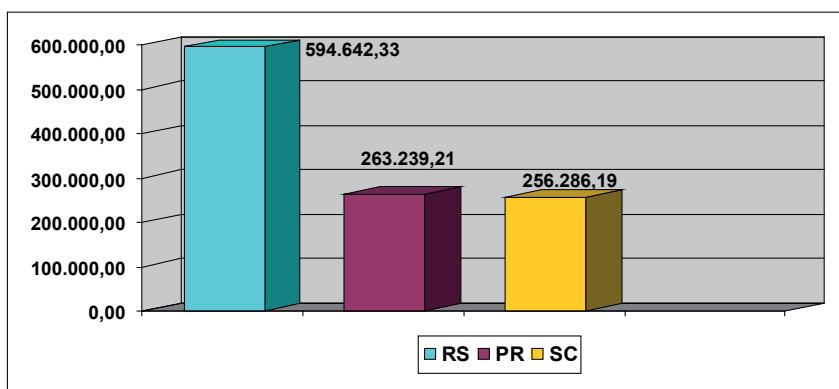
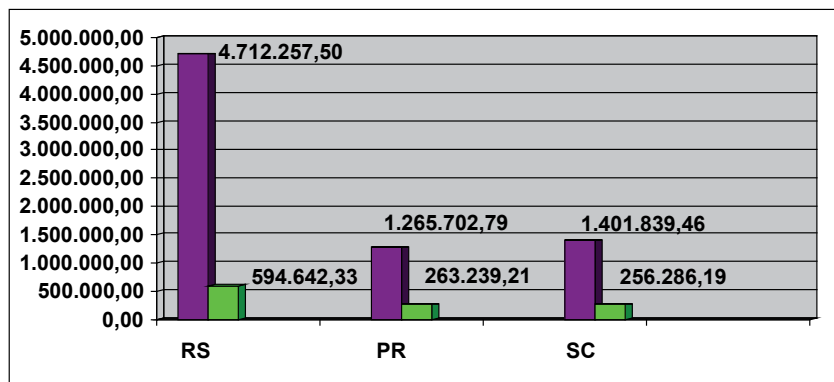


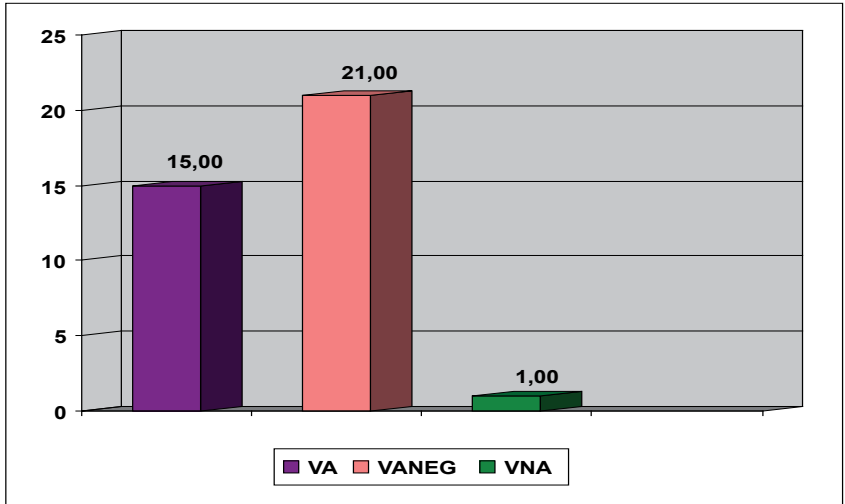
Figura 5: Consumo de atividade por cada objeto de custo

Isto ocorre devido às características diferentes entre os vários clientes, acarretando custos excessivos, que se diluem no contexto geral da empresa, sem que esta perceba. Para uma melhor visualização, a figura 6 apresenta um comparativo das vendas com os custos das atividades da empresa.

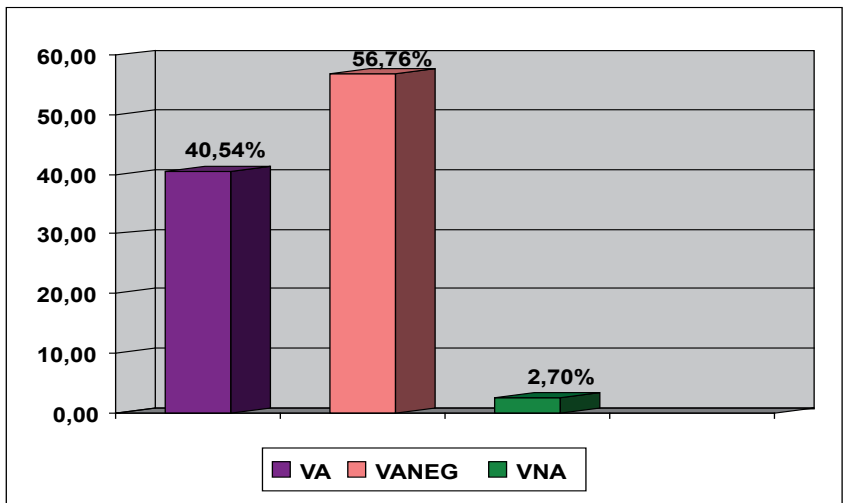


**Figura 6:** Comparação entre vendas e custos por atividade nos estados do RS, PR e SC (em R\$)

Pode-se também destacar que conforme a classificação das atividades por categorias, 15 destas (40,54%) representam o conjunto de atividades que apresentam valor agregado para cliente; 21 (56,76%) representam o conjunto de atividades que apresentam valor agregado para o negócio, ou seja, são necessidades da empresa e 1 (2,70%) representam o conjunto de atividades que não agregam valor para o cliente e nem para o negócio. Estes dados são demonstrados nas figuras 7 e 8.



**Figura 7:** Distribuição das atividades por categorias

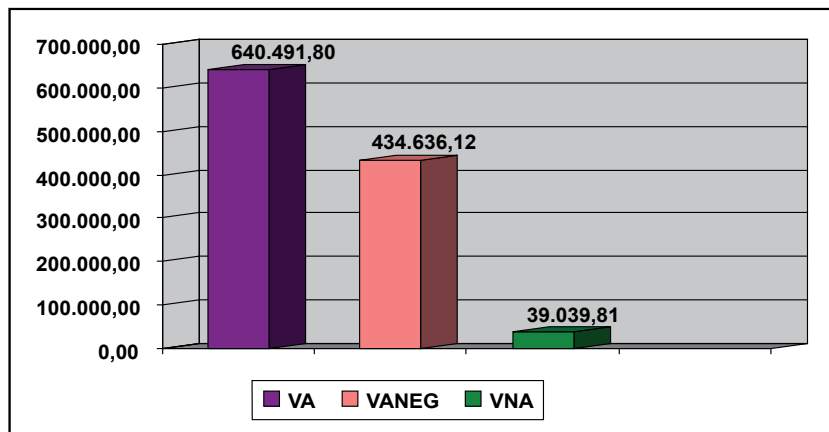


**Figura 8:** Distribuição percentual das categorias por atividade

Para Crepaldi (2004), o ABM inclui a execução mais eficiente das atividades eliminando a necessidade de executar aqueles que não adicionam valor para o cliente, melhorando o projeto e desenvolvendo melhores relações tanto

com clientes bem como com fornecedores.

Para ilustrar os valores dos custos consumidos por cada categoria de atividade, apresenta-se a figura 9 que conforme pode-se observar, as atividades de valor agregado (VA), representam um percentual bem maior em comparação com as demais, 57,49; as de valor agregado ao negócio (VANEG) representam 39,01% e as de valor não agregado (VNA) apresentam percentual de 3,50%, ou seja, ele não parece ser um percentual muito elevado, porém reduz, significativamente, parte da rentabilidade da empresa. Kaplan e Cooper (1998) enfatizam que o gerenciamento baseado na atividade (ABM), refere-se a todo o conjunto de ações que podem ser tomadas com base em informações sobre custeio baseado na atividade, proporcionando a empresa à concretização de seus objetivos, exigindo menos de seus recursos organizacionais, sendo que esta também pode obter os mesmos resultados com o custo total menor.



**Figura 9:** Custos por categorias (R\$)

Através da análise do quadro 4, em que consta a classificação das atividades por categoria, verificou-se que há algumas atividades que podem ser melhoradas, alteradas ou até mesmo excluídas do processo operacional de distribuição da empresa foco de estudo.

Constatou-se que a atividade “emitir relatórios”, que é uma das atividades existentes em todos os setores, seja excluída, recomendando-se que a empresa através de seu sistema de computadores, crie um banco de dados, para armazenamento das informações referentes aos respectivos setores da empresa. Desta forma, estes dados ficarão disponíveis para todos aqueles que necessitarem consultá-los. Assim, ocorrerá uma redução de tempo e economia em material de



expediente necessário para a sua impressão.

A atividade “controlar contas a receber”, deve ser excluída. Recomenda-se que esta função faça parte da atividade “efetuar cobrança”, pois assim, ocorrerá uma economia de tempo, diminuição do custo da mão-de-obra, bem como um melhor controle sobre a inadimplência, pois o responsável por esta atividade conhecerá quais são os clientes devedores e assim, poderá efetuar as devidas cobranças.

A atividade “deslocamento de entregas” pode ser também alterada. A recomendação é que seja feita uma melhoria nos roteiros, para que assim os veículos não percorram distâncias desnecessárias. Assim, haverá uma redução substancial nos custos desta atividade, pois o que, primeiramente, será observado é a redução do consumo de combustível.

Em relação à atividade “movimentar internamente produtos”, esta deve ser excluída. Recomenda-se sua exclusão devido a sua execução ocorrer nas atividades “receber mercadoria” e “expedir mercadoria”. Desta forma, a atividade torna-se desnecessária, acarretando em desperdício de tempo, e até mesmo prejuízo a empresa, pois se trata da movimentação e manuseio de produtos frágeis (medicamentos veterinários), os quais podem danificar-se, ocasionando seu descarte.

Quanto à atividade “efetuar pagamentos a fornecedores” recomenda-se que esta seja redirecionada ao setor administrativo e contábil, pois assim, será possível um maior tempo livre da direção e gerência, que poderá utilizá-lo em outras atividades operacionais ou estratégicas, necessárias para o bom funcionamento da empresa.

Com a aplicação da ferramenta de gestão ABC/ABM, pode-se constatar que por meio da eliminação de algumas atividades o custo total de distribuição da empresa deve diminuir 6,50 %, apresentando uma redução de R\$ 1.114.167,73 para R\$ 1.041.760,76, conforme demonstra a figura 10. Aparentemente, não parece ser uma redução significativa, mas, cabe ressaltar que esta representa apenas um mês, ou seja, o mês de referência que foi utilizado para o estudo.

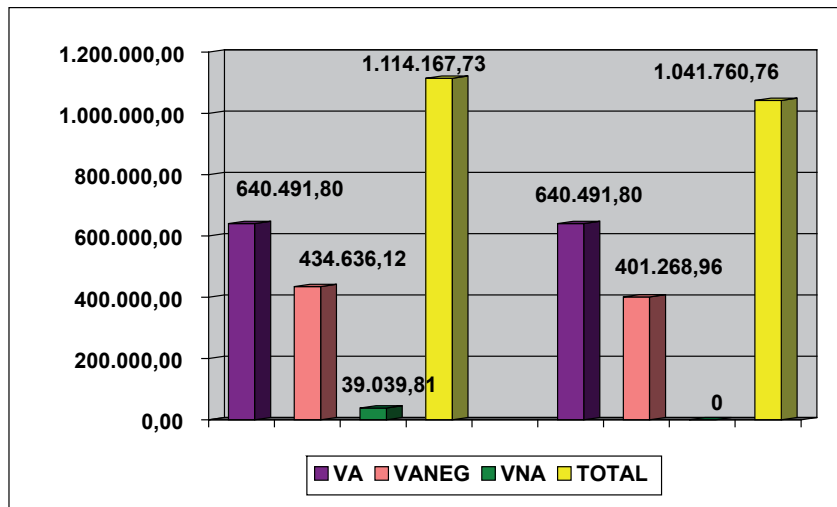


Figura 10: Aplicação da ferramenta de gestão ABC/ABM

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao encerrar esta análise, resta fazer um apanhado geral das abordagens até aqui expostas, pois com a evolução da economia para um mercado cada vez mais competitivo e globalizado, é necessário melhorar a eficiência e reestruturar a empresa, voltando-a para a eficiência e a eficácia, tornaram-se metas comuns no moderno ambiente de negócios. Cabe a empresa desenvolver uma forma para conhecer o conhecimento exato dos custos, seu perfeito controle e coerente medição passam a ser uma necessidade, pois só assim os gerentes poderão tomar decisões operacionais e estratégicas de um modo que se utilize forma melhor dos recursos organizacionais, estes cada vez mais limitados.

O presente trabalho atingiu seu objetivo, pois proporcionou resultados satisfatórios para a melhoria do processo logístico de distribuição da empresa, pois para atender a esses anseios, as organizações vêm buscando, cada vez mais, utilizar o sistema de custeio ABC. Apesar de ser um conceito universal, a implantação bem sucedida do ABC não é igual em todas as organizações e deve ser adaptada a uma estratégia, estrutura, capacidade e necessidade únicas da empresa. Os modelos de custeio tradicionais, não são mais eficazes na tomada de decisões dos gestores, pois suas informações são estáticas, auxiliando mais as análises financeiras do que as estratégias a serem tomadas.

Desta forma, por meio da aplicação do modelo de gestão ABC/ABM proposto, é possível determinar o custo por atividade e projetar uma queda nos

custos logísticos de distribuição da empresa, de forma que esta possa expandir no mercado com eficiência e eficácia reconhecidas.

A logística empresarial é um assunto vital, pois exerce a função de estudar e dar formas de como a administração pode obter cada vez mais eficácia e eficiência em seus serviços de distribuição aos seus clientes. Para tanto, leva em consideração planejamento, organização e controle efetivo para as atividades de movimentação e armazenagem que visam facilitar o fluxo de produtos. Assim, com a utilização do gerenciamento baseado em atividade, com a implantação da ferramenta gerencial ABC/ABM, pode-se afirmar que os resultados obtidos são positivos, uma vez que no presente estudo, confirmou-se a teoria existente, a qual defende sua aplicação na logística.

Portanto, compete somente reafirmar que os objetivos propostos podem ser atingidos se a empresa mantiver uma adequada aplicação dos conceitos abordados, bem como se esta decidir pela implantação das recomendações apresentadas deverá aplicar novamente o modelo de gestão ABC/ABM, para que assim possa ser monitorado o custo logístico de distribuição, bem como um melhor aprimoramento nos seus processos de gestão.

## REFERÊNCIAS

BALLOU, R. H.; BAÑOLAS, R. (Coord.). **Logística empresarial**: transportes, administração de materiais e distribuição física. São Paulo: Atlas, 1993.

CHING, H. Y. **Gestão baseada em custeio por atividades - ABM – activity based management**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

COGAN, S. **Activity-Based Costing (ABC)**: a poderosa estratégia empresarial. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2000.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DIAS, M. **Logística no Brasil e a dificuldade de exportação**. 2006. Disponível em: <[http://portal.ibta.com.br/cursos/ibtanews/ibtanews\\_s/artigo.htm](http://portal.ibta.com.br/cursos/ibtanews/ibtanews_s/artigo.htm)>. Acesso em: 23 jun. 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho**: administre seus custos

para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

MELLO, R. Z. de. **O planejamento estratégico logístico**: algumas considerações. 2007. Disponível em: <<http://www.revistaportuaria.com.br/?home=artigos&mes=09&ano=2008>>. Acesso em: 14 jun. 2009.

NAKAGAWA, M. **ABC**: custeio baseado em atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NOVAES, A. G. **Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição**: estratégia, operação e avaliação. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

PEREZ JÚNIOR, J. H.; COSTA, R. G.; OLIVEIRA, L. M. de. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

WERNKE, R. **Análise de custos e preços de venda**: (ênfase em aplicações e casos nacionais). São Paulo: Saraiva, 2005.