

Gestão de Custos para Servir em uma Transportadora de Obras de Arte

Cost to Serve Approach in a Shipping Company of Works of Art

Iara Aparecida Ferreira Soares

Pós-graduada em Gestão de Custos e Negócios pela Faculdade FIPECAFI
iara_ferreira03@hotmail.com

Juliana Ventura Amaral

Doutora em Ciências (Controladoria e Contabilidade) pela FEA/USP
Professora permanente do Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças da FIPECAFI
Rua Maestro Cardim, 1170 – CEP 01323-001– São Paulo – SP – Brasil
Telefone/FAX: (11) 2184-2000.
juliana.amaral@fipecafi.org

Resumo:

A abordagem de custos para servir como ferramenta estratégica de gestão diz respeito ao custo para atender o cliente, uma vez que é o próprio cliente quem gera o lucro à empresa. Neste estudo, houve a aplicação da abordagem em uma transportadora de obras de arte de São Paulo. O objetivo do estudo foi investigar de que modo o custo para servir pode impactar na rentabilidade por cliente de uma transportadora de obras de artes, através de um estudo de caso. Trata-se de uma investigação do impacto do servir na lucratividade de três diferentes tipos de clientes/projetos a fim de transparecer sua relevância nas tomadas de decisão. Os dados foram obtidos mediante estudo de caso sendo que houve a autorização dos responsáveis legais para realização das três técnicas empregadas: (i) análise documental; (ii) observação e (iii) entrevista. Houve aplicação do método de custeio ABC (*Activity Based Costing*) e a partir dessa aplicação análise de dados que priorizou a abordagem qualitativa. Os achados revelaram uma queda na rentabilidade de cada cliente estudado e as contribuições práticas basearam-se em, através dos achados, amparar a empresa, e demais empresas que estejam vivenciando situações similares, com informações para possíveis tomadas de decisão e mais controle de custos. Do ponto de vista teórico, este estudo contribui com o avanço da discussão sobre a temática.

Palavras-chave: Custos Para Servir, Custeio Baseado em Atividades, Rentabilidade Por Cliente, Transportadora.

Abstract:

The cost to serve approach, as a strategic management tool, reveals the cost of serving customers, since customers are who generates companies' profit. In this study, we applied the cost to serve approach in a shipping company of works of art in São Paulo. The objective of the study was to investigate how cost to serve can impact the profitability per customer of an artwork carrier, through a case study. We investigated the impact of serving on the profitability of three different types of clients/projects in order to show the relevance of this concept in decision-making. Data were obtained through a case study, with authorization from legal guardians. We used three techniques: (i) document analysis; (ii) observation and (iii) interview. There was application of the ABC (*Activity Based Costing*) costing method and data application data were assessed with a qualitative approach. Findings revealed that the company faced with smaller profitability of each studied client. Practical contributions came from supporting the company, and other companies experiencing similar situations, with information

for possible decision-making and more cost control. From a theoretical point of view, this study contributes to advancing the discussion on the subject.

Keywords: Cost to Serve. Activity-based Costing. Profitability per Customer. Shipping Company.

1 INTRODUÇÃO

O nível de competitividade provocado pela globalização dos mercados está se tornando cada vez mais acirrado e tem exigido criatividade, competência e flexibilidade (Dubois, Kulpa, & Souza, 2009). Obter vantagem competitiva sobre a concorrência torna-se condição necessária para perpetuar e, segundo Dalenogare, Neuenfeld Jr. e Siluk (2013), o foco no cliente tornou-se uma das principais fontes de vantagem competitiva.

Partindo dessa ideia, surgiu pela primeira vez em 1998 a abordagem do “método de custo para servir” com os autores Braithwaite e Samakh, introduzindo a gestão de rentabilidade por cliente. Braithwaite e Samakh (1998) citam que muitas empresas focam em saber em detalhes o custo de produção de seus produtos e serviços, mas tem pouca ideia sobre o custo para servir o cliente, mesmo sabendo que é o próprio cliente quem gera o lucro à empresa, pois é ele que gera receitas e lucros.

Segundo Fernandes et al. (2014), para verificar a rentabilidade que determinado cliente gera para a organização é preciso evidenciar por completo os custos incorridos no seu atendimento, sendo que esta prática pode ser feita através da aplicação do conceito de custos para servir, baseando-se no método como custeio baseado em atividades, doravante ABC (*Activity Based Costing*).

Posto isso, neste estudo buscou-se aplicar a abordagem em uma empresa de transportes e embalagens especiais de obras de arte, uma vez que sua atividade demanda uma atenção especial para cada cliente atendido, visando ao final demonstrar o impacto na rentabilidade de cada cliente. É válido ressaltar, que a relevância da aplicação do servir no contexto escolhido baseia-se em não tratar os custos do segmento de transporte de maneira uniforme, mas levar em consideração todas as atividades e exceções encontradas, principalmente no ramo artístico.

Destarte, o objetivo geral deste trabalho é investigar de que modo o custo para servir pode impactar na rentabilidade por cliente de uma transportadora de obras de artes, através de um estudo de caso. Nessa linha, a questão proposta é “como o custo para servir pode impactar na rentabilidade por cliente em uma transportadora de obras de arte?”.

Com o propósito de atingir o objetivo geral, esta pesquisa apresenta conceitua custos para servir como referencial teórico; aborda o impacto dos custos para servir na rentabilidade das empresas; incluir dados da empresa “Arteira Transportes” e do seu custo para servir; classifica os clientes por grupos e identificar a lucratividade; analisa a relação entre o custo para servir e os clientes da empresa; e identifica decisões a serem tomadas com a identificação dessa relação.

Este trabalho justifica-se uma vez que uma das principais preocupações das organizações é dimensionar o impacto do seu nível de serviços visando atender as expectativas de seu cliente de uma forma lucrativa (Braithwaite & Samakh, 1998), seja mediante o oferecimento de um diferencial no serviço em relação a concorrência, o controle de lucratividade por clientes para tomadas de decisão ou mais controle na gestão de custos. Outra justificativa é que, embora existam trabalhos acadêmicos relacionados à abordagem do custo para servir, relativamente poucos foram realizados com esse enfoque.

Usando a abordagem do pentágono proposta por Frezatti (2020), pode-se trazer que a lacuna desta pesquisa pode ser percebida ao se constatar que estudos prévios trouxeram evidências da contribuição da informação do custo para servir, contudo não foram realizadas no contexto pandêmico e tampouco num setor tão específico com atributos ímpares como o de

obras de arte. A inovação desta pesquisa está em explorar neste segmento na época de pandemia a abordagem do custo para servir.

Em relação às contribuições, vale mencionar que a empresa utilizada como estudo é uma empresa real que atualmente não tem a prática de mensurar os custos por cliente e sua atividade exige demandas próprias a cada serviço prestado. Ou seja, contribuirá efetivamente com a aplicação do conceito nessa empresa e lançará luz à aplicação do mesmo em outras empresas em futuros estudos sobre o tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Custos para Servir

Segundo Shank e Govindarajan (1997), a gestão estratégica de custos, ou GEC, é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais, objetivando a obtenção de vantagem competitiva. Quesado e Rodrigues (2007) ainda afirmam que a GEC é um processo direcionado à melhoria contínua e à criação de valor para o cliente e que isso é possível por analisar não apenas os processos em que há agregação de valor por parte da empresa, mas a cadeia de produção como um todo. Considerando esse processo, uma das práticas relacionadas à GEC é a utilização dos custos para servir.

A marca *cost-to-serve* foi registrada por Braithwaite e Samakh em 1998. Basicamente, o custo para servir compreende os custos das atividades administrativas comerciais e logísticas, relacionadas à entrega dos bens e serviços a diferentes clientes ou categoria de clientes (Guerreiro, Bio, & Merschmann, 2008). Tais diferenças, segundo Niraj, Gupta e Narasimhan (2001) dependem de, pelo menos, três características, conforme Tabela 1.

Tabela 1

Características dos clientes de baixo e de alto custo para servir

Clientes	Clientes de baixo custo para servir	Clientes de alto custo para servir
	Entregas padrões	Entregas customizadas
Necessidades do cliente	Não há necessidade de mudar os requisitos de entrega	Frequente necessidade de mudar os requisitos de entrega
	Não há necessidade de suporte pré-vendas	Ampla necessidade de suporte pré-vendas
Tamanho e tipos de pedido	Não há necessidade de suporte pós-vendas	Ampla necessidade de suporte pós-vendas
	Pedidos de grandes quantidades	Pedidos de pequenas quantidades
Combinação de produtos adquirida	Pedidos processados eletronicamente	Pedidos processados manualmente
	Produtos padrões	Produtos customizados
	Pequenos mix de produtos	Maiores mix de produtos
	Reposição conforme a produção	Manutenção de estoques de segurança

Fonte: Adaptada de Amaral, J. V., Rocha, W., & Borinelli, M. L. (in press). Gestão e mensuração dos custos para servir. In: Rocha, W., & Borinelli, M. L. Gestão estratégica de custos. São Paulo: in press.

Logo, quando aplicado tal método é possível identificar a rentabilidade por cliente individualmente. Essa identificação pode trazer melhorias para o desempenho das organizações, pois permite que sejam tomadas decisões que podem alavancar a sua lucratividade, como expandir negócios com clientes mais lucrativos e protegê-los, redefinir preços, entre outras, promovendo mudanças a um patamar mais competitivo (Kaplan & Cooper, 1998; Braithwaite & Samakh, 1998). Shang, Ferguson e Galbreth (2019), por exemplo, mostram que clientes com mais devoluções passadas têm mais probabilidade de também terem devoluções futuras e terem um alto custo para servir.

Ainda de acordo com Braithwaite e Samakh (1998), existem também as situações em

que os clientes não lucrativos erodem o lucro já proporcionado por clientes lucrativos, denominadas como erosões de margem. A erosão de margem refere-se a toda circunstância em que clientes com margem de servir negativa desgastam a margem de servir positiva dos clientes lucrativos, sendo um ponto a ser observado.

Para cálculo do custo para servir, o método de custeio utilizado é o custeio baseado em atividades (ABC). Esse método, de acordo com Nakagawa (1994) e com Martins e Rocha (2015), foi desenvolvido para facilitar a análise estratégica dos custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa. Nesse contexto, Kaplan e Narayanan (2001) ressaltam que o ABC proporciona às empresas uma informação mais clara, detalhada e precisa sobre as margens brutas e os custos para servir, quando os componentes de custos forem agregados à rentabilidade dos clientes.

Braithwaite e Samakh (1998) ainda citam que cada empresa deve entender detalhadamente os elementos e atividades que compõem seus processos para conseguir analisar os custos envolvidos e como se formam e assim determinar quais os focos das decisões em curto e longo prazo. Vale ressaltar, que a rentabilidade do cliente pode ser entendida como a diferença entre as receitas auferidas e os custos associados ao relacionamento com o cliente durante um período específico (Pfeifer, Haskins, & Conroy, 2005), e que deve ser pautada como um dos focos nas gestões estratégicas das organizações.

2.2 Estudos Anteriores

Além dos principais estudos de Kaplan e Cooper e Braithwaite e Samakh, ambos 1998, outros autores apresentaram uma contribuição ao estudo do tema, cabendo exemplificar os apresentados na sequência. Evidentemente há mais estudos sobre a abordagem, todavia, optou-se por trazer aqui exemplos de pesquisas prévias realizadas.

Gebert (1996) aplicou os custos para servir em uma empresa do segmento de canal de vendas e a partir dos seus achados concluiu que havia erosão de margem considerável. O estudo orientou a empresa algumas tomadas de decisão, como passar o atendimento de pequenos clientes para distribuidores e passar o investimento dos pequenos clientes para os grandes clientes, que na sua análise eram os mais rentáveis.

Merschmann (2006), também aplicou tal conceito em uma indústria alimentícia e concluiu que 48% dos clientes mostravam margem de servir negativa, e a partir daí identificou novas formas de precificação, oportunidades de redução de custos, elaboração de uma política comercial mais específica e alinhamento dos participantes na sua cadeia de valor.

Mejía-Argueta, Higueta-Salazar e Hidalgo-Carvajal (2015) buscaram gerar esquemas logísticos e comerciais rentáveis, medindo o custo para servir e determinando a rentabilidade a partir dos estados financeiros. Como resultado definiram ferramentas para visibilizar a quais clientes prioridade deve ser dada, assim como definir a estratégia logística e comercial ideal (cliente, produto, etc.).

Da mesma forma, Moreno (2019) aplicou os custos para servir em uma indústria química brasileira e concluiu que os resultados obtidos poderiam influenciar diretamente a estratégia competitiva da empresa, uma vez que os diferentes mercados foram avaliados de forma detalhada. Oportunidades de melhoria em custos em relação entre preço e serviço de cada mercado e cliente foram levantadas com base nos relatórios gerenciais criados.

Oliveira, Faria e Borinelli (2019) conduziram uma pesquisa no centro regional de distribuição de componentes eletroeletrônicos na Europa e constataram que o nível de serviço de clientes diferentes pode ser semelhante, mas estes podem incorrer em custos diferentes para atendê-los. Os autores frisaram que sem a apropriação dos custos incorridos pelos diversos segmentos de mercado ou clientes, decisões errôneas podem ser tomadas em relação à retenção de clientes rentáveis ou dispensa de clientes não rentáveis.

Recentemente, Pathakota et al. (2021) aplicaram a abordagem na tomada de decisão envolvendo demandas do comércio eletrônico de varejo (*e-commerce*), frisando que ao trabalhar com logística e varejo, o custo de entrega de produtos é um desafio fundamental. A grande escala, a alta estocasticidade e a grande distribuição geográfica das cadeias de suprimentos de comércio eletrônico viabilizam a definição de um algoritmo de tomada de decisão baseado em dados do custo para servir.

3 MÉTODO

Esta pesquisa classifica-se como qualitativa, viabilizada mediante um estudo de caso. O estudo de caso, é compreendido como um estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento (Gil, 2002). Já a pesquisa qualitativa, conforme Raupp e Beuren (2003), é concebida com análises em relação ao fenômeno que está sendo estudado, ou seja, seu foco está no objeto analisado, com uma metodologia de caráter exploratório.

3.1 Procedimento de Coleta de Dados

A empresa “Arteira Transportes” (nome fictício), utilizada como base deste trabalho, encontra-se localizada na cidade de São Paulo e faz parte de um grupo de empresas multinacionais que prestam serviços qualificados ao ramo de obras de artes, como transporte, armazenagem, organização de exposições etc. No Brasil, a empresa fundou-se em 2009 e possui seu foco no transporte, destacando-se por oferecer serviços especializados aos seus clientes por todo o país.

A partir da autorização dos responsáveis da empresa, a coleta de dados foi feita com base na estratégia de evidência de triangulação, utilizando três procedimentos de coleta: (i) análise documental; (ii) entrevista e (iii) observação.

Na análise documental, após autorização de um responsável legal da organização - o qual preferiu não expor sua identidade, assim também como solicitou não expor o nome real da empresa - foram acessados relatórios como lista de clientes e suas exigências, estrutura de custos, balanços, DREs, entre outras informações adicionais do período de janeiro a dezembro de 2020.

Para confrontar as informações, também foi feita uma entrevista com o diretor operacional da empresa, na qual o mesmo respondeu perguntas relacionadas ao custo para servir e à rentabilidade atual da organização. A entrevista foi realizada na forma não estruturada, com abertura para o diretor colocar pontos que julgasse relevantes ao tema. Cumpre ressaltar que dado o momento pandêmico e centralização de atividades, entendeu-se que somente a entrevista com o diretor já seria necessária para suprir as evidências, uma vez que as informações seriam saturadas a partir dela. Por fim, também foi utilizado o instrumento de observação não participante na coleta de dados desta pesquisa, visto que o coletor pode acompanhar o dia a dia da empresa estudada, sem interferir nos fatos. O pesquisador não participou do processo decisório, mas acompanhou as deliberações realizadas tomando nota das análises realizadas nesses momentos. As anotações eram digitalmente realizadas no instrumento de pesquisa que constituiu o protocolo do estudo de caso.

3.2 Procedimento de Tratamento de Dados

Para o tratamento dos dados, inicialmente toda a documentação foi analisada e confrontada com as informações da entrevista e das observações a fim de identificar grupos de clientes com características similares, de modo a escolher um cliente de cada grupo para aplicar o método de custos para servir. Após definidos os três clientes, exibidos como projetos para

tornar foco da pesquisa, foram conduzidos cálculos para analisar o custo para servir e destacar a rentabilidade de cada um. Um roteiro de entrevista ao diretor da empresa e observações do que de fato ocorrem no dia a dia complementaram a estratégia de análise dos dados.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Definição dos Grupos de Clientes

Na entrevista realizada, foi informada a preferência por separar os clientes como pessoa física e pessoa jurídica e a partir disso agrupar por museus, exposições, colecionadores e outros. Nesse sentido, após as análises das informações, tanto da entrevista quanto dos documentos acessados, foram definidos três grandes grupos de clientes da empresa Arteira Transportes, sendo eles: (i) Museus e Exposições; (ii) Colecionadores; e (iii) Admiradores de Arte. Cada um desses grupos apresenta exigências e demandas específicas diferentes, como apresentadas na Tabela 2.

Tabela 2

Características do custo para servir de cada grupo de clientes

Clientes	Necessidade do cliente	Tamanho e tipo do pedido	Combinação do produto
Museus e Exposições	Atendimento em horários diferenciados; Escoltas e segurança.	Grande e com períodos extensos.	Caixas personalizadas.
Colecionadores	Escoltas e segurança.	Médio.	Caixas personalizadas.
Admiradores	Atendimento padrão	Pequeno.	Atendimento padrão.

Fonte: Elaborada com base em Kaplan & Narayanan (2001)

No quesito museus e exposições, são encontrados clientes que são pessoas jurídicas de grande porte, que geralmente demandam um contrato de longo prazo, adquiridos em forma de prego. Já os colaboradores são pessoas físicas ou jurídicas, conhecidos no mundo da arte, que mantém uma constante movimentação de obras e preocupam-se com a extrema segurança das obras. Por fim, os admiradores de arte são pessoas físicas que mantem o interesse no mundo da arte, mas de forma mais sutil, possuem uma ou outra obra e precisam dos serviços de transportes com menos frequência e com menos exigências especiais.

É importante destacar que dentro do atendimento padrão da empresa já se encontra o transporte em veículos adaptados, caminhões *truck*, embalagens especializadas com materiais como plásticos, isopor, madeira dentre outros, de forma que dê proteção para conduzir as obras, incluindo colaboradores treinados e qualificados para executar o serviço.

4.2 Definição dos Projetos

A partir dos três grupos destacados acima, foi escolhido um projeto/cliente específico de cada grupo para ser estudado detalhadamente. O projeto 1 refere-se a uma exposição que ocorreu entre janeiro e março de 2020 para uma instituição privada (X) voltada prioritariamente para o bem-estar social e acesso a arte. Vale lembrar que por conta da paralização do COVID-19 não houve muitos casos de exposições durante o decorrer do ano, sendo esse um dos poucos que foi finalizado 100% antes de iniciar a quarentena no país. Nesse projeto, o serviço prestado deve-se a uma exposição de obras de arte com duração de 3 meses, sendo cada mês em uma filial diferente: um mês em unidade de São Paulo, um mês na do Rio de Janeiro e um mês na da Bahia.

Os colaboradores da empresa Arteira Transportes foram responsáveis por transportar, embalar, desembalar, montar e desmontar toda exposição. Para isso, ocorreram algumas demandas específicas, como: fazer o desembarque e montagem da exposição entre as 22 horas

da noite e antes das 6 horas da manhã; estacionar os caminhões uma quadra acima do local de desembarque na unidade da Bahia ou aceitar ter que pagar multa à cidade por estacionar em rua proibida (veículos grandes); e embalar todas as obras em madeira MDF em cor azul turquesa, como modo de destacar e diferenciar de demais obras no local. O faturamento realizado com este serviço foi de R\$ 194.800.

Já o projeto 2 refere-se a um colecionador (Y) muito reconhecido e admirado no mundo da arte e de modo geral, por pertencer a uma das famílias mais ricas do Brasil. Este, por sua vez, ocorreu em julho de 2020 e baseia-se em transportar esculturas e quadros do Rio de Janeiro para um *self-storage* de armazenamento em São Paulo até novembro, e depois retirar novamente. Nesse caso, a maior exigência do cliente é a segurança e para tanto, além de toda segurança que a empresa Arteira Transportes já oferece, ele exigiu uma escolta terceirizada e armada para acompanhar o transporte, contratada pela Arteira Transportes. Também exigiu pintura nas caixas de acordo com o tipo de obra para saber diferenciar quadros de esculturas, com cores em roxo e verde respectivamente. Um diferencial desse cliente é que o mesmo mantém contrato de exclusividade e toda e qualquer movimentação que ele faça é sempre com a empresa Arteira Transportes. O faturamento deste serviço foi de R\$ 47.100.

Por fim, o projeto 3, refere a uma pessoa física (Z) que não é necessariamente conhecida, que demandou um único transporte em fevereiro de 2020 na aquisição de um quadro comprado em um leilão até a sua residência, de São Paulo para Minas Gerais. Sua única exigência foi que o serviço fosse realizado durante o horário comercial de segunda a sexta-feira para que seus funcionários particulares pudessem receber a obra. O faturamento desse projeto foi de R\$ 8.500. A Tabela 3 detalha as características apontadas do servir de cada um dos projetos.

Tabela 3

Características específicas por cliente/projeto

Projeto	Necessidade do cliente	Tamanho e tipo do pedido	Combinação do produto
(X) 1	Disponibilidade de colaboradores para executar a montagem e desmontagem da exposição em horários noturnos	Exposição com duração de 3 meses, com paradas em 3 cidades diferentes	Caixas em MDF específico; tintura da caixa em cor azul turquesa
(Y) 2	Escoltas terceirizadas para acompanhar toda movimentação das obras	Contrato de exclusividade	Caixas separadas por cor (roxo e verde) de acordo com cada tipo de obra (quadros e esculturas)
(Z) 3	Atendimento padrão	Atendimento padrão	Atendimento padrão

Fonte: Dados da pesquisa

4.3 Identificação das Atividades e Mapeamento dos Recursos

A mensuração dos custos para servir baseia-se na aplicação do método ABC. Logo, definidas as exigências e características de cada cliente/projeto, a próxima etapa consiste em identificar as atividades. Na entrevista realizada, as atividades centrais mencionadas foram embalar, manusear e transportar com segurança, mas na observação identificou-se que as atividades poderiam ser mais específicas, tal como mostra a Tabela 4.

Tabela 4*Identificação das atividades*

Atividades	Projeto 1	Projeto 2	Projeto 3
Atividade 1	Montar e desmontar em horários noturnos	Contratar escolta armada terceirizada	Manusear embarque e desembarque
Atividade 2	Desembarcar em rua proibida de estacionar	Disponibilizar atendimento exclusivo	Transportar as obras em horário comercial
Atividade 3	Movimentar e acondicionar obras no local	Criar caixas e pintar em cores roxo e verde	Criar caixas e embalar obras de arte
Atividade 4	Criar caixas em MDF e pintar de azul turquesa		

Fonte: Dados da pesquisa

Após identificadas atividades, inicia-se o levantamento da atribuição e mapeamento dos recursos, considerando o recurso consumido e seus direcionadores de custos. Segundo Kaplan e Cooper (1998), quando o recurso consumido é mão de obra, dá-se preferência àqueles direcionadores que levantam o tempo gasto na execução das atividades, como por exemplo o tempo gasto para aquele grupo de funcionários executarem o trabalho naquele projeto. Já quando o recurso consumido não é mão de obra dá-se preferência àqueles direcionadores que medem diretamente a sua utilização pelas atividades, como exemplo, a quantidade de materiais consumidos para elaborar as caixas do projeto. Diante disso, as informações foram levantadas, através das observações e apontamentos, e relacionadas de acordo com a Tabela 5.

Tabela 5*Dados dos recursos consumidos*

Projeto	Recursos Consumidos	Valor	Direcionadores de Recursos	Totais de Direcionadores
1	Horas extras do pessoal	R\$ 31.100	Tempo consumido	42 horas
	Multa	R\$ 5.600	Número de multas	2 multas
	Salário de funcionários	R\$ 25.900	Tempo consumido	54 horas
	Materiais	R\$ 19.750	Materiais consumidos	43 materiais
2	Pagamento do contratado	R\$ 12.500	Tempo consumido	11,5 horas
	Salário de funcionários	R\$ 7.500	Tempo consumido	16 horas
	Materiais	R\$ 9.300	Materiais consumidos	8 materiais
3	Salário de funcionários	R\$ 2.700	Tempo consumido	18 horas
	Materiais	R\$ 1.500	Materiais consumidos	2 materiais

Fonte: Dados da pesquisa

Estabelecido os recursos e seus direcionadores, o próximo passo refere-se à alocação dessa informação nas atividades. Ou seja, inicia-se a alocação do recurso em cada atividade com base no consumo, conforme a Tabela 6.

Tabela 6*Alocação dos recursos às atividades*

Recursos consumidos	Atividades	Direcionadores de recursos nas atividades	Meios de identificação dos recursos	Valor dos recursos nas atividades
Projeto 1				
Horas extras	Montar e desmontar em horários noturnos	42 horas	Levantamento de tempo	R\$ 31.100
Multa	Desembarcar em rua proibida de estacionar	2 multas	Notificação	R\$ 5.600
Salário de funcionários	Movimentar e acondicionar obras no local	12 horas	Levantamento de tempo	R\$ 4.921
	Criar caixas em MDF e pintar de azul turquesa	42 horas	Levantamento de tempo	R\$ 20.979
Materiais	Movimentar e acondicionar as obras no local	6 materiais	Cartão de apontamento	R\$ 2.765
	Criar caixas em MDF e pintar de azul turquesa	37 materiais	Cartão de apontamento	R\$ 16.985
Projeto 2				
Pagamento do contratado	Contratar escolta armada terceirizada	11,5 horas	Levantamento de tempo	R\$ 12.500
Salário de funcionários	Disponibilizar atendimento exclusivo	12 horas	Levantamento de tempo	R\$ 5.625
	Criar caixas e pintar em cores roxo e verde	4 horas	Levantamento de tempo	R\$ 1.875
Materiais	Disponibilizar atendimento exclusivo	2 materiais	Cartão de apontamento	R\$ 1.488
	Criar caixas e pintar em cores roxo e verde	6 materiais	Cartão de apontamento	R\$ 7.812
Projeto 3				
Salário de funcionários	Manusear embarque e desembarque	1 horas	Levantamento de tempo	R\$ 189
	Transportar as obras em horário comercial	14 horas	Levantamento de tempo	R\$ 2.079
	Criar caixas e embalar obras de arte	3 horas	Levantamento de tempo	R\$ 432
Materiais	Criar caixas e embalar obras de arte	2 materiais	Cartão de apontamento	R\$ 1.500

Fonte: Dados da pesquisa

Diante das informações constatadas acima, torna-se possível especificar o valor do custo para servir de cada atividade, logo, também estabelecer o custo para servir de cada projeto, como mostra a Tabela 7.

Tabela 7
Custo para Servir os Clientes

Projeto	Atividades	Valor	Direcionador de atividade	Totais direcionadores de atividade
1	Montar e desmontar em horários noturnos	R\$ 31.100	Cliente	1 cliente
	Desembarcar em rua proibida de estacionar	R\$ 5.600	Cliente	1 cliente
	Movimentar e acondicionar obras no local	R\$ 7.686	Cliente	1 cliente
	Criar caixas em MDF e pintar de azul turquesa	R\$ 37.964	Cliente	1 cliente
2	Contratar escolta armada terceirizada	R\$ 12.500	Cliente	1 cliente
	Disponibilizar atendimento exclusivo	R\$ 7.113	Cliente	1 cliente
	Criar caixas e pintar em cores roxo e verde	R\$ 9.687	Cliente	1 cliente
3	Manusear embarque e desembarque	R\$ 189	Cliente	1 cliente
	Transportar as obras em horário comercial	R\$ 2.079	Cliente	1 cliente
	Criar caixas e embalar obras de arte	R\$ 1.932	Cliente	1 cliente

Fonte: Dados da pesquisa

4.4 Rentabilidade e Lucratividade

Mediante aos resultados encontrados nos quadros anteriores, é válido mensurar quanto cada cliente realmente resultou lucrativo para empresa por meio da inclusão do cálculo do custo para servir. Para isso, foi calculado uma DRE simples - demonstração do resultado encontrado - na qual se calcula a margem de contribuição antes dos custos para servir e a margem encontrada para servir, de modo a demonstrar o impacto causado diretamente na rentabilidade dos projetos em questão, conforme Tabela 8.

Tabela 8
Demonstração do resultado por cliente

Projeto	Itens	Valores	Percentuais
1	Receitas	R\$ 194.800	100%
	(-) Custos variáveis de produção	R\$ 30.470	
	(=) Margem de contribuição	R\$ 164.330	84,36
	(-) Custos para servir	R\$ 82.350	
	(=) Margem de servir	R\$ 81.980	42,08
2	Receitas	R\$ 47.100	100%
	(-) Custos variáveis de produção	R\$ 5.500	
	(=) Margem de contribuição	R\$ 41.600	88,32
	(-) Custos para servir	R\$ 29.300	
	(=) Margem de servir	R\$ 12.300	26,11
3	Receitas	R\$ 8.500	100%
	(-) Custos variáveis de produção	R\$ 1.800	
	(=) Margem de contribuição	R\$ 6.700	78,82
	(-) Custos para servir	R\$ 4.200	
	(=) Margem de servir	R\$ 2.500	29,41

Fonte: Dados da pesquisa

Observando as apurações, é notável que todos os projetos são lucrativos. Porém, a percepção que passava anteriormente é de que eram extremamente lucrativos, com uma porcentagem muito alta de margem, e após os custos para servir revela-se que não é a realidade. Nota-se uma queda considerável na porcentagem de lucro, sendo de 84,36 para 42,08 no projeto 1; 88,32 para 26,11 no projeto 2 e de 78,82 para 29,41 no projeto 3.

Ressalta-se que durante a entrevista realizada e de acordo com a visão do entrevistado, os custos para servir poderiam erodir, ou seja, desgastar a margem, em até 40, 30 e 20% de lucro dos museus, colecionadores e demais cliente, respectivamente, porém como comprovados *Gestão de Custos para Servir em uma Transportadora de Obras de Arte*

acima, tais valores foram estabelecidos em 42,28, 62,21 e 49,41%, nesta ordem.

Tamanho diferença impacta diretamente a rentabilidade da empresa após o atendimento exigido pelo cliente e ressalta tamanha importância da aplicação desse conceito no dia a dia. Contudo, não adianta apenas levantar tais dados, se a informação não for usufruída como fonte de análises gerenciais para tomadas de decisão e mais controle. Dentre algumas formas de aplicar tal informação estão: analisar a lucratividade; gerenciar a lucratividade; oferecer níveis de serviços diferenciados; precificar individualmente; reorganizar os processos internos e gerir relacionamentos.

Evidentemente cuidados devem ser tomados em relação ao descarte dos clientes, pois sua eliminação não significa necessariamente que todos os custos associados ao seu servir serão eliminados. Há, por exemplo, salários de funcionários e custos fixos que não seriam eliminados mesmo que clientes eventualmente não lucrativos fossem eliminados, ampliando eventual capacidade ociosa. Agora é imprescindível, tal como exposto por Li (2017), precificar diferentemente os clientes.

De acordo com o entrevistado da empresa, a disponibilidade dessa informação poderia auxiliar a reorganizar o controle da rentabilidade e a real margem de lucro objetivada ao realizar o serviço, pois como os serviços prestados na Arteira Transportes são especializados e a empresa é a única qualificada para tal tipo de transporte, já se costuma trabalhar com uma alta margem de lucro nas precificações. A consideração do custo do servir pode aprimorar a definição de tal margem.

Ainda é válido ressaltar que, até a elaboração desta pesquisa, a empresa não utilizava e nem ao menos conhecia o método do custos para servir, pois, ainda na entrevista foi mencionado que os colaboradores até entendiam que para conseguir atender seu cliente era necessário arcar com alguns custos que aparecem durante a prestação do serviço e que eles até destacam certos custos nos orçamentos antes de definir o valor cobrado ao cliente, mas não conheciam o método propriamente dito e não aplicavam os devidos cálculos. A partir dessa aplicação, é possível que a empresa adote estratégias não só para reter os clientes mais valiosos, mas também para criar valor adicional através do desenvolvimento de relações do tipo ganha-ganha (Thakur & Workman, 2016).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O conhecimento do custo para servir permite as empresas mensurar os custos que incorrem para atender seus clientes, de forma que viabiliza conhecer e controlar a rentabilidade de cada cliente atendido, individualmente. Levando isso a uma empresa de transporte e embalagem de obras de arte, na qual cada cliente demanda um tipo específico de atendimento através de projetos, o uso deste método possibilita calcular a lucratividade de cada projeto requerido.

Sendo assim, o objetivo principal desta pesquisa foi investigar de que modo o custo para servir pode impactar na rentabilidade por cliente de uma transportadora de obras de artes, através de um estudo de caso. Ora, conseguiu-se demonstrar como o custo para servir poderia impactar na rentabilidade por cliente de uma transportadora de obras de arte através de três projetos estudados e entre os resultados encontrados obteve-se uma surpreendente queda na lucratividade da empresa analisando o antes e o depois da aplicação do servir, sendo o impacto de 42,28, 62,21 e 49,41% em cada projeto.

Considerando a média da queda de lucratividade dos três projetos em 51,30%, percebe-se que estes valores estão altos e que embora a empresa estudada ainda se mantenha com lucro após apuração do servir, não seria difícil num cenário alternativo ou em outros projetos apresentar prejuízo.

Posto isso, entende-se que não adianta apenas calcular o servir, se não houver uso das

informações encontradas como mecanismo de gestão estratégica de custos para controle, melhorias e tomadas de decisão. Portanto, dentre as possíveis decisões a serem consideradas neste caso, cita-se: relacionar os clientes que apontam mais erosão no lucro e identificar as causas para otimizar a relação preço/custo; verificar o valor do custo de servir de modo geral; rever a precificação de acordo com a margem de lucro desejada e oferecer diferentes níveis de serviços de acordo com cada demanda de cliente.

Em relação às limitações encontradas, destaca-se aquela intrínseca ao estudo de caso, isto é, que os resultados se aplicam apenas a empresa estudada, não devendo ser generalizados. Ainda em específico também cabe evidenciar a limitação decorrente do momento pandêmico no qual foi realizada a pesquisa, o qual afetou fortemente o ramo artístico no decorrer de 2020 e, logo, também a empresa em questão, que por consequência impactou os custos objeto de mensuração.

Contudo, é notável que a empresa Arteira Transportes e embalagens compreendeu a aplicação do método do servir e visa aplicar o mesmo em sua rotina de trabalho, apresentando esta pesquisa a todos seus funcionários e propondo sua inclusão em seus processos, como mencionado pelo diretor entrevistado. Sugere-se, portanto que futuros estudos deem continuidade a esse conceito, aplicando-o em outros segmentos.

Referências

- Amaral, J. V., Rocha, W., & Borinelli, M. L. (in press). Gestão e mensuração dos custos para servir. In: Rocha, W., & Borinelli, M. L. Gestão estratégica de custos. São Paulo: in press.
- Braithwaite, A., & Samakh, E. (1998). The cost-to-serve method. *International Journal of Logistics Management*, 9(1), 69-84.
- Dalenogare, G. E., Neuenfeldt JR., A., & Siluk, J. C. M. (2013). Método do custo para servir ao cliente: um estudo de caso em uma cooperativa de crédito. In: Workshop em Sistemas e Processos Industriais, II, 2013, Santa Cruz do Sul, RS. *Anais...* Santa Cruz do Sul, RS, 2013.
- Dubois, A., Kulpa, L., & Souza, L. E. (2009). *Gestão de Custos e Formação de Preços*. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas.
- Fernandes, M. G., Faria, A. C., Crispim, S. F., & Fernandes, F. C. (2014). Custo para servir clientes: uma pesquisa-ação em administração condominial na Baixada Santista (SP). *Enfoque: Reflexão Contábil*, 33(3), 1-19.
- Frezatti, F. (2020). Pentágono da qualidade na publicação acadêmica. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 14(4), 422-426.
- Gebert, P., Goldenberg, C.B., & Peters, D. (1996). Managing customers through cost-to-serve. *CMA Magazine*, 70(7), 22-23.
- Gil, A. C. (2002). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas.
- Guerreiro, R., Bio, S. R., & Merschmann, E. V. V. (2008). Mensuração do custo para servir e análise de rentabilidade de cliente: uma aplicação em indústria de alimentos no Brasil. *Revista de Administração-eletrônica USP*, 1(2), 1-23.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. 2. ed. São Paulo: Editora Futura.
- Kaplan, R. S., & Narayanan, G. (2001). Measuring and managing customer profitability. *Cost Management*, 15(5), 5-9.
- Li, Y. (2017). Differential Pricing in Intermediate Good Markets. *Journal of Industrial Economics*, 65(3), 585–596.
- Martins, E., & Rocha, W. (2015). *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas.

- Mejía-Argueta, C., Higueta-Salazar, C., & Hidalgo-Carvajal, D. (2015). Metodología para la oferta de servicio diferenciado por medio del análisis de costo de servir. *Estudios Gerenciales*, 31(137), 441-454.
- Merschmann, E. V. V. (2006). *Uma contribuição ao conceito de custos para servir - estudo de caso de uma indústria de alimentos*. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP.
- Moreno, J. C. (2019). *Modelagem de custos para servir em uma indústria química no Brasil*. Dissertação (Mestrado) - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FIPECAFI, São Paulo, SP.
- Nakagawa, M. (1994). *ABC: Custeio baseado em atividades*. 1. ed. São Paulo: Editora Atlas.
- Niraj, R., Gupta, M., & Narasimhan, C. (2001). Customer profitability in a supply chain. *Journal of Marketing*, 65(31), 1-16.
- Oliveira, J. O. C., Faria, A. C., & Borinelli, M. (2019). Cost to serve™ como instrumento de gestão para análise de rentabilidade de segmentos de mercado: estudo de caso em centro regional de distribuição de componentes eletroeletrônicos na Europa. In: *Seminários em Administração*, XXII, 2019, São Paulo, SP. *Anais...* São Paulo, SP, 2019.
- Pathakota, P., Zaid, K., Dhara, A., Meisheri, H., Souza, S. D., Shah, D., & Khadilkar, H. (2021). Learning to Minimize Cost-to-Serve for Multi-Node Multi-Product Order Fulfilment in Electronic Commerce. *arXiv.org*, *arXiv:2112.08736v1 [cs.AI]*, 1-6.
- Pfeifer, P. E., Haskins, M. E., & Conroy, R. M. (2005). Customer Lifetime Value, Customer Profitability, and the Treatment of Acquisition Spending. *Journal of Managerial Issues*, 17(1), 11-25.
- Quesado, P. R., & Rodrigues, L. A. (2007). Gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. *Revista Ibero Americana de Contabilidade e Gestio*, 1(10), 121-143.
- Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2003). *Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais*. In: Beuren, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográfico em Contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Editora Atlas.
- Shang, G., Ferguson, M. E., & Galbreth, M. R. (2019). Where Should I Focus My Return Reduction Efforts? Empirical Guidance for Retailers. *Decision Sciences*, 50(4), 877-909.
- Shank, J. K., & Govindarajan, V. (1997). *A Revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Campus.
- Thakur, R., & Workman, L. (2016). Customer portfolio management (CPM) for improved customer relationship management (CRM): Are your customers platinum, gold, silver, or bronze? *Journal of Business Research*, 69, 4095-4102.