

IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) EM UMA EMPRESA DE LOGÍSTICA

Francis Augusto Da Silva - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - Fipecafi

Meire Dalva Pereira Varini - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - Fipecafi

Juliana Ventura Amaral - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - Fipecafi

Paschoal Tadeu Russo - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - Fipecafi

Resumo

Este relato aborda a implantação de um modelo de custeio baseado em atividades (ABC - Activity Based Costing) em uma empresa brasileira de logística de comércio exterior, com o objetivo de aprimorar a acurácia das informações de custos e subsidiar decisões comerciais e operacionais. O projeto foi conduzido em resposta à necessidade de melhorar a rentabilidade em um cenário de crescimento da demanda, limitação de espaço físico e complexidade dos serviços prestados. A intervenção envolveu a seleção criteriosa de sistema e consultoria, o mapeamento de processos, a construção de um modelo conceitual estruturado em recursos, atividades e objetos de custeio, e a geração de relatórios gerenciais detalhados. Foram observados ganhos na análise de rentabilidade, revisão de serviços, e suporte à precificação, além de mudanças culturais dentro da organização com o fortalecimento do papel da controladoria como parceira estratégica de negócio. Como contribuição prática, este estudo mostra a importância de ter ferramenta de apoio a gestores e analistas na aplicação do custeio ABC para reestruturar processos e otimizar resultados.

Palavras-chave: Custeio ABC, Logística, Controladoria.

Abstract

This paper addresses the implementation of an activity based costing (ABC) in a Brazilian foreign trade logistics company, with the objective of enhancing the availability of customer information and subsidizing commercial and operational decisions. The project was conducted in response to the need to improve profitability in a scenario of growing demand, limitation of physical space and complexity of the services provided. The intervention involves the careful selection of systems and consulting, the mapping of processes, the construction of a conceptual model structured in resources, activities and storage objects, and the generation of detailed management reports. We have observed goals in profitability analysis, service review, and precision support, in addition to cultural changes within the organization as well as the strengthening of the controlling role as a strategic business part. As a practical contribution, this study shows the importance of the tool to support managers and analysts in the application of the ABC system to restructure processes and optimize results.

Keywords: ABC, Logistics, Controllership.

IMPLANTAÇÃO DO CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) EM UMA EMPRESA DE LOGÍSTICA

Resumo

Este relato aborda a implantação de um modelo de custeio baseado em atividades (ABC - *Activity Based Costing*) em uma empresa brasileira de logística de comércio exterior, com o objetivo de aprimorar a acurácia das informações de custos e subsidiar decisões comerciais e operacionais. O projeto foi conduzido em resposta à necessidade de melhorar a rentabilidade em um cenário de crescimento da demanda, limitação de espaço físico e complexidade dos serviços prestados. A intervenção envolveu a seleção criteriosa de sistema e consultoria, o mapeamento de processos, a construção de um modelo conceitual estruturado em recursos, atividades e objetos de custeio, e a geração de relatórios gerenciais detalhados. Foram observados ganhos na análise de rentabilidade, revisão de serviços, e suporte à precificação, além de mudanças culturais dentro da organização com o fortalecimento do papel da controladoria como parceira estratégica de negócio. Como contribuição prática, este estudo mostra a importância de ter ferramenta de apoio a gestores e analistas na aplicação do custeio ABC para reestruturar processos e otimizar resultados.

Palavras-chave: Custeio ABC, Logística, Controladoria.

IMPLEMENTATION OF ACTIVITY BASED COSTING (ABC) IN A LOGISTICS COMPANY

Abstract

This paper addresses the implementation of an activity based costing (ABC) in a Brazilian foreign trade logistics company, with the objective of enhancing the availability of customer information and subsidizing commercial and operational decisions. The project was conducted in response to the need to improve profitability in a scenario of growing demand, limitation of physical space and complexity of the services provided. The intervention involves the careful selection of systems and consulting, the mapping of processes, the construction of a conceptual model structured in resources, activities and storage objects, and the generation of detailed management reports. We have observed goals in profitability analysis, service review, and precision support, in addition to cultural changes within the organization as well as the strengthening of the controlling role as a strategic business part. As a practical contribution, this study shows the importance of the tool to support managers and analysts in the application of the ABC system to restructure processes and optimize results.

Keywords: ABC, Logistics, Controllershship.

1 Introdução

A importância da logística para o desenvolvimento econômico, tanto em âmbito nacional quanto internacional, também é amplamente reconhecida. Conforme Ballou (2006), sistemas logísticos eficazes são essenciais para viabilizar o comércio internacional, ao permitirem a conexão eficiente entre locais de produção e mercados muitas vezes separados por grandes distâncias

geográficas e temporais. Nesse contexto, a logística não apenas sustenta o comércio, mas também contribui diretamente para a elevação do padrão de vida e para a competitividade das empresas.

Roh et al. (2024) investigaram recentemente se a capacidade da empresa em adaptar a estrutura organizacional está relacionada a um desempenho superior e descobriram que a adaptabilidade da cadeia de suprimentos tem um efeito misto no crescimento lucrativo sob várias condições ambientais. Daí nota-se a relevância de abordar aspectos que possam aprimorar os processos logísticos.

Este trabalho é resultado de um projeto desenvolvido em 2012, em um momento de Brasil, no qual a relevância da logística de comércio exterior era evidenciada pelo crescimento expressivo do Porto de Santos, que no bateu recordes históricos de movimentação de cargas, alcançando 104,5 milhões de toneladas e aumento de 1,2pp na participação da balança comercial, conforme relatado por Pires (2013). Este cenário favorável trouxe também novos desafios para os operadores logísticos, especialmente no que tange à otimização do uso de espaços de armazenagem, à gestão de recursos e à maximização da rentabilidade dos serviços prestados.

Diante dessa realidade, a empresa objeto deste estudo tinha como desafio a necessidade de aprimorar seu entendimento dos custos logísticos, a fim de embasar decisões comerciais mais eficazes, renegociar contratos com clientes e priorizar serviços mais lucrativos. Corroborando com este entendimento, Ballou (2006) diz que a logística empresarial procura atingir metas de processos de cadeia de suprimentos, considerando dois elementos, sendo (i) o impacto do projeto do sistema logístico na contribuição de rendimentos e (ii) o custo operacional e demais recursos necessários do projeto. Dado isto, a ausência de informações de custos detalhadas e precisas comprometia a capacidade de precificar adequadamente os serviços e identificar oportunidades de melhoria na rentabilidade. Assim, a implantação de um sistema suportado por Modelagem de Custeio por Atividade (ABC) foi escolhida como a solução mais adequada para responder a essa demanda.

Conforme Padoveze (2013), o custeio ABC propõe uma estrutura mais racional de alocação dos gastos indiretos, eliminando critérios sem lógica econômica. Sua ideia central está na identificação das atividades desempenhadas pelos setores indiretos e na atribuição dos custos dessas atividades aos produtos e serviços, por meio de direcionadores que espelhem a real demanda dos objetos por tais recursos. Em ambientes logísticos complexos, como demonstrado por Vasconcellos et al. (2008), a adoção do ABC é particularmente valiosa para a gestão eficaz dos custos indiretos e para a análise de rentabilidade.

Para a execução deste projeto, a empresa em questão avaliou no mercado os sistemas adequados para apuração dos custos com a metodologia do custeio por atividade, assim como avaliou consultorias especializadas nos assuntos e com *cases* de sucesso na implantação de completa da metodologia e sistemas. A consultoria escolhida contava com a experiência necessária na implantação e fornecia sistema próprio para tal finalidade. Feito isto, o próximo passo foi o planejamento do projeto, a definição de equipe de execução, contanto com colaboradores do negócio, de tecnologia e da consultoria e de governança adequada, com ritos de acompanhamento e medição da evolução do projeto.

Este artigo tem como objetivo relatar a experiência de implantação do ABC em uma empresa de logística de comércio exterior, detalhando o contexto da intervenção, o referencial teórico que embasou o projeto, a metodologia de produção técnica adotada e a caracterização da situação-problema enfrentada. Busca-se, assim, contribuir para a literatura aplicada sobre a utilização de sistemas de custeio em ambientes de alta complexidade e dinamismo logístico, demonstrando como a informação de custos pode se tornar um diferencial competitivo na gestão comercial de serviços.

2 Referencial Teórico

A busca por sistemas de custeio que reflitam melhor a realidade operacional das organizações tem sido recorrente na literatura de contabilidade gerencial, especialmente em ambientes com alta incidência de custos indiretos, como a logística. Nesse contexto, o método de custeio baseado em atividades (*Activity-Based Costing* ou ABC) tem sido amplamente estudado e recomendado por sua capacidade de alocar custos de forma mais precisa e economicamente racional. Conforme Martins (2006, p. 87), “o custeio baseado em atividades... é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

A aplicação do ABC em operações logísticas tem sido documentada por diversos autores. Amaral (2012) observa que métodos tradicionais de custeio, embora funcionais em ambientes produtivos mais previsíveis, mostram-se inadequados à logística por não captarem a multiplicidade de variáveis que influenciam os custos das operações logísticas. Vasconcellos et al. (2008) demonstram que, em uma empresa do setor químico, a implantação do ABC possibilitou identificar atividades que não agregavam valor, ajustar a distribuição dos custos logísticos entre as unidades de negócio e oferecer subsídios concretos para decisões gerenciais. Wernke (2005) também reforça a aplicabilidade do método em ambientes de distribuição, destacando sua utilidade para a análise de rentabilidade por canal, produto ou cliente.

O ABC se diferencia não apenas pela forma como aloca os custos, mas também por seu potencial como ferramenta de análise e transformação organizacional. Martins (2006, p. 288) afirma que “o ABC deveria ser sempre implementado através de uma análise de processos” e que essa abordagem pode, inclusive, induzir à reengenharia. O método oferece informações valiosas para a gestão de processos, permitindo identificar economias durante a própria implantação e justificar o investimento. Pode ser tanto origem quanto consequência de um projeto de reestruturação de processos.

Adicionalmente, o ABC pode ser complementado por análises de valor. Segundo Martins (2006), essa análise deve considerar a perspectiva do cliente (interno ou externo) e distinguir entre atividades que agregam valor e aquelas que não agregam. Essa distinção é fundamental para iniciativas de melhoria contínua, pois permite eliminar ou reduzir custos relacionados a atividades como inspeção, retrabalho, movimentação e armazenagem.

A contribuição do ABC não se limita à área contábil. Segundo Martins (2006), a chamada Gestão Baseada em Atividades utiliza o ABC como suporte para tomadas de decisão estratégicas, como mudanças no mix de produtos, formação de preços, redesenho de processos e produtos, orçamentos baseados em atividades e eliminação de desperdícios.

Outro aspecto fundamental está na definição do escopo do projeto ABC. Martins (2006) adverte que, para ser eficaz, é preciso estabelecer claramente quais objetos serão custeados (produtos, serviços, canais, clientes, processos), que tipo de informação será gerada (análise ou acumulação), se os custos serão históricos ou previsionais e a periodicidade de atualização do sistema. Essas decisões condicionam o custo-benefício e a utilidade do modelo para a tomada de decisão.

Martins (2006) ainda reforça que o ABC é aplicável também a organizações não industriais, como serviços, saúde, educação e setor público. Por ser uma ferramenta gerencial, pode ser implantado como sistema paralelo, com periodicidade definida conforme alterações relevantes no ambiente operacional. O autor observa que o ABC pode incorporar conceitos avançados de gestão econômica, como custo de oportunidade ou depreciação não contábil.

Do ponto de vista estratégico, a integração entre métodos de custeio e a política de precificação também é discutida. Milan et al. (2013) defendem que, em mercados competitivos, é fundamental que os sistemas de custos forneçam suporte à estratégia comercial. Guerreiro e Amaral (2016) argumentam que, ao compreender o valor percebido pelo cliente e associá-lo aos custos

reais de prestação dos serviços, a empresa consegue estruturar políticas de preço mais justas, competitivas e sustentáveis.

Rocha e González (2006) propõem ainda a integração entre o ABC e a Teoria das Restrições (TOC), destacando que ambas as abordagens são complementares. Enquanto o ABC fornece a estrutura de custos detalhada e baseada em atividades, a TOC orienta o foco gerencial para os recursos restritivos, permitindo alinhar as decisões econômicas à capacidade real da organização.

Rocha e Martins (2015) apresentam uma análise aprofundada dos efeitos dos diferentes métodos sobre a apuração de custos e margens. Os autores destacam que a escolha do método de custeio influencia diretamente a percepção de rentabilidade e a eficácia gerencial, especialmente em ambientes com alto grau de complexidade operacional. A obra ressalta que, embora não exista um método universalmente superior, o ABC oferece vantagens significativas em termos de acurácia, especialmente quando a rastreabilidade e a diversidade das atividades são elevados.

Portanto, a adoção do custeio baseado em atividades em empresas logísticas está amplamente respaldada na literatura. Ele não apenas melhora a alocação dos custos indiretos, mas também fornece uma base sólida para decisões relacionadas a precificação, rentabilidade, eficiência operacional, gestão de processos e estratégia comercial, justificando plenamente sua escolha para o projeto relatado neste artigo.

3 Métodos

Este relato técnico adota a pesquisa-ação como metodologia de investigação, em virtude de sua capacidade de integrar teoria e prática, o que se mostra particularmente útil em situações em que a aplicação do conhecimento é fundamental. Nesse sentido, Biancolino et al. (2012) ressaltam que a pesquisa-ação pode servir como base metodológica para artigos tecnológicos, dada a sua natureza prática e colaborativa.

Ademais, Biancolino et al. (2012) afirmam que a pesquisa-ação possibilita aplicar a teoria em contextos reais com rigor científico, o que facilita a implementação de soluções inovadoras em ambientes profissionais. Tal perspectiva se alinha com a proposta de Van Aken (2007), mencionada no artigo, que valoriza o conhecimento prescritivo, isto é, a proposição de soluções para problemas organizacionais.

Outrossim, a pesquisa-ação se mostra aderente à lógica CIMO (Contexto, Intervenção, Mecanismos, Resultados Obtidos), Essa lógica permite estruturar o relato técnico de modo a apresentar o problema, a intervenção realizada, os mecanismos adotados para solucionar o problema e os resultados obtidos na organização (Biancolino et al., 2012).

O relato técnico descrito neste artigo foi construído com base na experiência profissional de um dos pesquisadores diretamente envolvidos na implantação do projeto. A abordagem metodológica adotada foi qualitativa, caracterizada por observação e participação direta, complementada por fontes documentais e evidências operacionais geradas ao longo da execução, como estrutura de planejamento de projeto, diagramas de soluções conceituais, materiais de treinamento, relatórios de resultados e estudos que suportaram decisões comerciais correlatas.

A participação do autor foi ativa em todas as etapas do projeto, desde o desenho conceitual até a entrega dos relatórios gerenciais, o que conferiu ao relato uma perspectiva interna e aplicada. Foram utilizadas habilidades técnicas de gestão de custos, modelagem de dados, entendimento de operações logísticas, gestão de projetos e comunicação interpessoal para interação com os diversos stakeholders.

As fontes de dados foram classificadas como primárias e secundárias. As fontes primárias incluíram observação direta de operações, entrevistas com gestores, participação em workshops de alinhamento e análise de relatórios gerenciais internos. As fontes secundárias compreenderam dados extraídos de sistemas ERP, relatórios financeiros, planilhas de controle, manuais de processos e materiais de treinamento.

O problema relatado foi a ausência de um modelo de custeio confiável e detalhado que apoiasse decisões comerciais e operacionais, especialmente em um ambiente logístico com limitação física de armazenagem, complexidade de serviços e diversificação de soluções para os clientes. O método de custeio por atividade foi escolhido não apenas pela sua acurácia, mas também pelo potencial de transformar a gestão, a precificação e a relação com os clientes.

A organização em questão objeto do estudo é uma empresa privada nacional, estruturada como sociedade anônima de capital fechado, pertencente a um grupo empresarial brasileiro. Atua no setor de serviços logísticos e portuários, com foco na logística de comércio exterior. Seu portfólio inclui operação portuária, armazenagem alfandegada de importação e exportação, transporte rodoviário e serviços de integração modal. Em cada um destes segmentos de serviços existem diferentes combinações de operações que implica em ter uma vasta variedade de serviços e até mesmo customizações específicas para determinados clientes.

Com cerca de 3.000 colaboradores e faturamento anual superior a R\$ 1 bilhão, a empresa tem matriz em São Paulo e tem boa parte de suas operações localizadas na região do Porto de Santos, maior terminal portuário do país. Sua estrutura organizacional é matricial, composta por unidades operacionais distribuídas por função logística e por serviço, com áreas corporativas de apoio e centro de serviços compartilhados. A empresa adota modelo de gestão orientado a projetos, com metodologia formal e ritos definidos de governança.

4 Análise de Resultados

4.1 Contexto do projeto e situação-problema (antes)

O projeto analisado foi denominado “Projeto Custeio e Rentabilidade por Serviços” e teve como objetivo implementar um modelo de apuração de resultados baseado no método ABC. A justificativa foi a necessidade urgente de melhor compreender a rentabilidade por tipo de serviço e por cliente, dado o aumento da ocupação das áreas de armazenagem e a crescente pressão por margens mais saudáveis.

A autoria do projeto relatado é do profissional de controladoria com vivência direta na iniciativa, atuando como líder de modelagem e suporte à gestão. A responsabilidade técnica foi compartilhada com a área de TI, operações e consultoria externa contratada, que forneceu sistema e apoio metodológico. O projeto teve caráter empresarial, voltado para eficiência econômica e melhoria de decisões comerciais.

O financiamento foi interno, alocado como parte do orçamento de transformação digital e melhoria de gestão. Não houve valores divulgados, mas a dimensão do projeto envolveu equipe multidisciplinar, cronograma de seis meses e implantação em seu conjunto de unidades de operacionais.

A situação-problema se relacionava com a ausência e metodologia para identificar a rentabilidade real das operações e seus clientes. A ausência de um sistema de custos orientado por atividades impedia a empresa de mensurar corretamente os custos unitários por cliente e serviço, o que prejudicava negociações comerciais, investimentos e ajustes de contratos. A crescente complexidade logística, o aumento do volume e as pressões competitivas tornaram crítico o desenvolvimento de uma visão gerencial com base em dados estruturados e fidedignos.

Os entregáveis do projeto foram estruturados para garantir a entrega de informações detalhadas e gerenciais. Foram desenvolvidos relatórios de custo total e unitário por atividade operacional, demonstrativos de resultado (DREs) gerenciais por unidade operacional, por serviço e por cliente. Adicionalmente, foram produzidas análises ad hoc de custos e resultados, permitindo a exploração flexível de diversas combinações de dados para apoiar a tomada de decisão.

A solução conceitual do projeto foi desenhada com base em três grandes componentes: recursos, atividades e objetos de custeio. Inicialmente, os saldos contábeis foram extraídos e segregados em agrupamentos de receitas, custos variáveis, custos fixos e despesas. Em seguida, os custos fixos e despesas foram alocados às atividades operacionais e de apoio, respeitando o princípio causal do ABC. Por fim, os custos foram atribuídos aos objetos de custeio (clientes, serviços e unidades) de forma direta ou através das atividades.

A solução técnica envolveu a integração de dados provenientes dos sistemas ERP e operacionais em um *Data Warehouse*, por meio de interfaces e rotinas de captura de dados. Posteriormente, esses dados foram alimentados em um software de custeio especializado, responsável pela aplicação das regras de apropriação, cálculo de custos e geração de relatórios e cubos analíticos de apoio à gestão.

Essa estrutura permitiu que a empresa alcançasse uma visão consolidada e detalhada dos custos de suas operações, subsidiando decisões estratégicas de modo fundamentado e eficiente.

4.2 Intervenção e mecanismos adotados

A intervenção aqui relatada configurou-se como um projeto técnico-gerencial, voltado à implementação de um modelo de custeio baseado em atividades (ABC) em uma empresa de logística de comércio exterior. A iniciativa surgiu da necessidade de obter uma apuração precisa dos custos por serviço e cliente, com o objetivo de fundamentar decisões estratégicas em um cenário de crescente pressão por rentabilidade e limitações físicas na capacidade operacional.

No diagnóstico inicial, observou-se que a empresa precisava de informações estruturadas que permitissem a análise de rentabilidade por cliente ou serviço. Os dados, quando existentes, usados para tomada de decisões estavam separados em múltiplos sistemas, sendo inexistente a identificação de margens individuais e a gestão eficiente dos contratos. O portfólio de serviços era amplo e diversificado, mas faltavam mecanismos para entender a contribuição econômica de cada operação.

Para estruturar a solução, foi contratada uma consultoria especializada, selecionada com base em uma matriz de decisão ponderada que avaliou critérios técnicos (conhecimento em logística, experiência com ABC), tecnológicos (arquitetura e flexibilidade do sistema) e operacionais (prazo, equipe e custo). A consultoria selecionada dispunha de conhecimento comprovado, histórico de projetos bem-sucedidos e sistema proprietário com boa adaptabilidade às necessidades da organização.

O projeto foi desenvolvido ao longo de seis meses e estruturado em fases integradas, que contemplaram planejamento, mapeamento de processos, levantamento de volumetrias e direcionadores de custo, definição da arquitetura conceitual, modelagem da solução, desenvolvimento de relatórios gerenciais, capacitação de usuários e homologação com dados reais. A governança do projeto foi conduzida por um comitê interno com representação das áreas de controladoria, tecnologia da informação, operações e a consultoria.

A arquitetura técnica utilizou três pilares: sistemas ERP e operacionais como fontes primárias de dados; um *Data Warehouse* (DW) para integração e normalização das informações; e um software de custeio ABC, responsável pela aplicação das regras de alocação, cálculo de custos e geração de relatórios e cubos analíticos. O modelo foi desenhado para ser operado com base mensal, com funcionalidade adicional para simulações de cenários estratégicos.

A solução conceitual seguiu a estrutura clássica do ABC, com três grandes eixos: recursos, atividades e objetos de custeio. Em linha com esta estrutura, Rocha e Martins (2015, p 142) diz que “atividade é uma ação em que se utilizam recursos materiais e humanos (*inputs*), associados a determinada tecnologia, para gerar bens ou serviços (*output*)”. Desta forma, a solução conceitual pode ser representada conforme Figura 1.

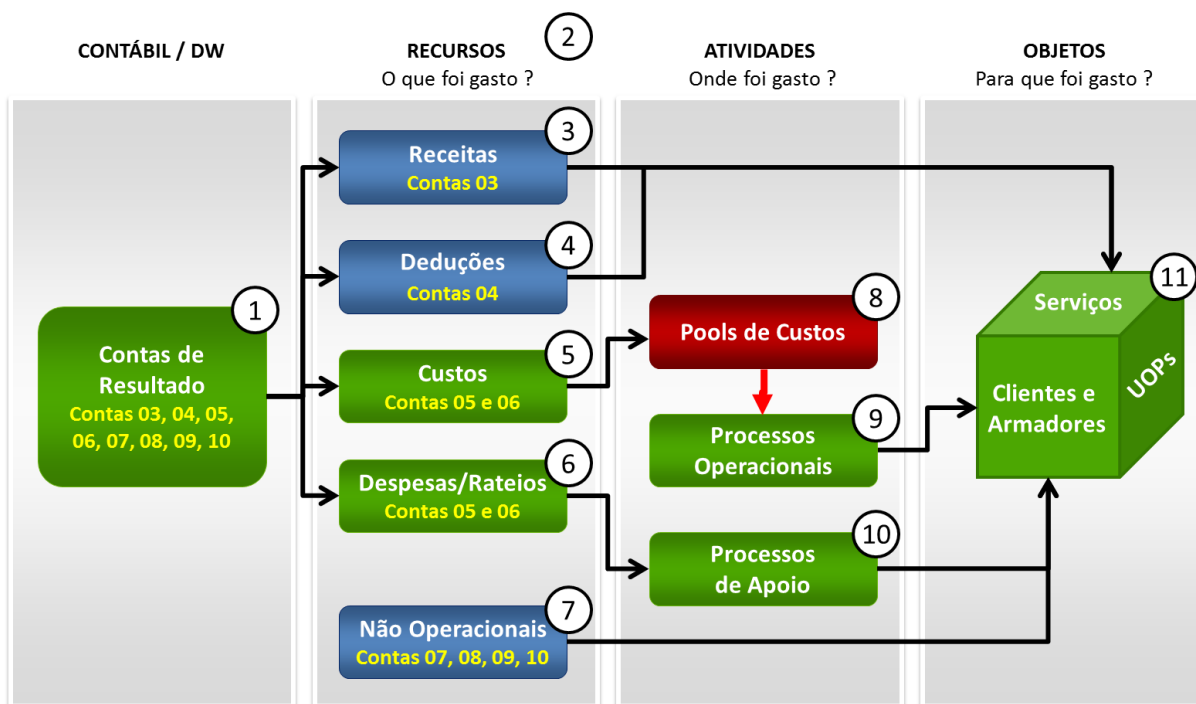


Figura 1 - Solução conceitual do projeto

Seguindo o racional, o desenho da metodologia do modelo de custeio possui uma série de etapas, onde os custos, despesas e receitas contábeis são tratados e apropriados sucessivamente até que sejam integralmente alocados às Unidades Operacionais (UOPs ou UOP), serviços e clientes, considerando a seguinte sequência:

- i. Contábil: Extração de saldos contábeis do agrupamento de contas de resultado com as quebras de empresa, centros de custos e contas contábeis.
- ii. Recursos (O que foi gasto?): Segregação das contas contábeis nos agrupamentos de receita, custos variáveis, custos fixos e despesas.
- iii. Atividades (Onde foi gasto?): Alocação dos custos fixos em processos operacionais e despesas em processos de apoio, ambos no conceito de alocação do custeio por atividade. Nesta etapa cada processo de apoio também é atribuído aos respectivos processos operacionais, também no conceito de alocação de custeio por atividade.
- iv. Objetos (Para que foi gasto?): Alocação das receitas e custos variáveis, identificados na etapa de recursos, direto aos objetos cliente, serviços e empresas, e alocação dos custos atribuídos aos processos operacionais, identificado na etapa de atividades, aos objetos clientes, serviços e empresas.

A base do modelo de custeio parte dos lançamentos contábeis originados das contas de resultado da empresa, que foram integralmente extraídos para o modelo. Todas as empresas do grupo e seus respectivos centros de custos foram considerados, permitindo visão consolidada e detalhada.

A etapa de Recursos representa o ponto de partida do custeio. Nela, cada lançamento contábil é agregado por centro de custo e conta contábil e classificado em contas gerenciais, agrupando elementos com comportamentos semelhantes (como receita bruta, deduções da receita, custos variáveis, custos fixos e despesas).

No caso das receitas, os valores contábeis são tratados diretamente como recursos e alocados de forma direta aos objetos de custeio (clientes, serviços e UOPs), sem passar pela etapa de atividades. Isso é possível porque os lançamentos de receita contábil identificam os três objetos necessários, clientes, serviços e UOP. Para isso, utiliza-se um processo de redistribuição baseado nos dados de faturamento, que informam a proporção correta de receitas a serem apropriadas a cada objeto. O mesmo processo é aplicado às deduções da receita bruta (como impostos e descontos), com o mesmo princípio de apropriação direta aos objetos.

Os custos e despesas lançados nos centros de custos operacionais são tratados segundo a sua natureza. Custos operacionais são alocados diretamente aos chamados Pools de custos, que são agrupamentos de contas e centros de custos com o objetivo de facilitar a transição dos recursos para as atividades. Um Pool representa uma concentração de recursos que, embora originados em diferentes contas ou centros de custo, estão associados à execução de uma mesma atividade. Dessa forma, cada pool reúne todos os insumos necessários para uma determinada ação operacional ou de apoio, promovendo uma alocação mais precisa, lógica e padronizada dos custos dentro do modelo ABC. Após esse agrupamento, os pools são então alocados às atividades e posteriormente às atividades. Despesas administrativas ou de apoio seguem uma lógica semelhante, mas com alocação posterior a atividades de suporte e, então, redistribuídas às operacionais ou diretamente aos objetos. De acordo com Martins (2006), uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para produzir bens e serviços, composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho, e essenciais para a realização de um processo.

O tratamento do custo de pessoal mereceu atenção específica, pois nos lançamentos contábeis não tinha o detalhamento necessário para alocá-lo corretamente às atividades. Como os cargos registrados no sistema de RH não necessariamente representam com exatidão as atividades executadas, foi criada o conceito de "Cargo Gerencial", que agrupa os cargos reais com base nas atividades realizadas. Por exemplo, um auxiliar operacional do pátio de armazenagem tem papel distinto de um auxiliar operacional de transportes, ou seja, com este tratamento de cargo gerencial foi feita a diferenciação destes cargos originais. A modelagem faz a redistribuição contábil dos valores de pessoal para os cargos gerenciais corretos, com base nas informações fornecidas pela folha de pagamento.

Uma vez agrupados os custos por *pools* (blocos relacionados a atividades específicas), inicia-se a etapa de alocação às atividades propriamente ditas. A alocação dos pools pode ser direta (um para um), por quantidade executada ou por outros direcionadores operacionais. De acordo com Martins (2006), um direcionador de custo é o fator que determina o custo de uma atividade, sendo o fator que determina ou influencia a maneira como os objetos utilizam as atividades. Rocha e Martins (2016) complementa em relação a este ponto, que “direcionador de custos é o fator que causa variação no nível de consumo de recursos, fazendo variar o custo de um grupo de recursos; no ABC esse grupo deve expressar o custo de uma atividade”.

Em seguida, as atividades são apropriadas aos objetos de custeio, conforme o consumo proporcional de cada atividade por cliente ou serviço. Em relação a este tratamento, Martins (2006) diz que “o custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhá-las” e que “a atribuição de custos às atividades deve ser feita da forma mais criteriosa possível”.

A base para essa última apropriação é formada pelas notas fiscais emitidas, que funcionam como ordens de serviço, informando a quantidade vendida de cada serviço. Multiplica-se essa quantidade pela árvore de atividades padrão de cada serviço, o que permite calcular o volume consumido de cada atividade. Com isso, os custos são distribuídos de forma coerente, respeitando a estrutura operacional real da empresa. Por exemplo, um serviço de Pré-Stacking consome as seguintes atividades relatadas na Figura 2.

SERVICO GERENCIAL	ATIVIDADES	QTDE
SLPS_0125 PRÉ-STACKING 40' COM TRANSPORTE MD (PRE-STA.)	Armazenagem de container (Log.)	1
	Documentação / Conferência LOGÍSTICA	1
	Gate In - Entrada de contêiner/carga	1
	Gate Out - Saída de contêiner/carga	1
	Movimentação de cargas - Stackers/RTG - produtivas	2
	Pesagem de contêiner/carga	1
	Transporte container cheio para entrega em ME (Log.)	1

Figura 2 - Exemplo de consumo de atividades de Pré-Stacking

O modelo contemplou como objetos de custeio, ou seja, a visão final do custeio, sete unidades operacionais (UOPs), treze grupos de serviços com variações operacionais (combos) e todos os clientes atendidos pela empresa. Cada serviço foi estruturado com base em uma árvore de atividades que indicava, de forma padronizada, o conjunto de operações necessárias à sua entrega, possibilitando a construção de indicadores de custo unitário e margem por tipo de operação.

Os principais entregáveis do projeto, conforme já antecipado no tópico anterior, incluíram relatórios de custo total e unitário por atividade, demonstrativos de resultados (DRE) gerenciais por UOP, serviço e cliente, análises ad hoc por dimensão (tempo, região, cliente, tipo de serviço) e cubos de dados dinâmicos para exploração gerencial. O modelo também viabilizou análises transversais, como rentabilidade por tipo de contrato ou simulações de impacto por alteração no mix de serviços.

Entre os benefícios esperados pela intervenção estavam melhoria da acurácia na precificação, apoio à renegociação de contratos com base em margem real, priorização de serviços com melhor retorno econômico, identificação de oportunidades de descontinuidade de serviços deficitários e suporte técnico às decisões de investimento em infraestrutura. Além dos ganhos operacionais, o projeto promoveu uma melhoria na cultura gerencial da empresa, consolidando uma mentalidade orientada a dados, com foco em valor econômico e maior integração entre áreas estratégicas.

“Ao contrário das decisões corriqueiras, ditas táticas ou operacionais, ... as decisões orientadas por informações geradas pelo Custeio Baseado em Atividades são típicas da alta administração; por essa razão, muitas vezes o ABC é considerado um *custeio estratégico* [grifo do autor]” (Rocha e Martins, 2015). Corroborando com este entendimento, a implementação do custeio ABC no caso relatado no artigo, além de solucionar uma demanda prática de gestão, posicionou a organização em um novo patamar de maturidade analítica e controle, permitindo que decisões críticas fossem tomadas com base em evidências concretas e não em percepções ou dados brutos. Dessa forma, a intervenção pode ser considerada uma iniciativa de elevado impacto e coerência com as boas práticas de controladoria estratégica e gestão logística moderna.

4.3 Resultados obtidos (depois)

A implantação do modelo de custeio baseado em atividades (ABC) foi conduzida conforme previsto no escopo original do projeto. Apesar disso, alguns desafios foram enfrentados durante sua execução. Dentre os principais obstáculos, destacam-se atrasos no cronograma originalmente planejada, o turnover de colaboradores diretamente envolvidos com o projeto e a resistência à nova ferramenta por parte de colaboradores que não participaram ativamente da implantação. Em relação a resistência, o mesmo também foi observado por Souza et. al (2009), que relatou em seu trabalho que “durante a implantação do ABC na empresa, percebeu-se certa resistência por parte de alguns funcionários às mudanças implementadas, sobretudo pelos funcionários mais antigos”.

Também se verificaram dificuldades operacionais relevantes, como a obtenção de dados consistentes e confiáveis para compor os direcionadores de custo, além da necessidade de simplificações no modelo e controles manuais paralelos, especialmente durante a fase de homologação. Essas limitações levaram a uma redução no escopo de cobertura: das seis Unidades Operacionais (UOPs) inicialmente previstas, apenas quatro foram efetivamente contempladas na primeira fase da implantação.

Conforme apontado por Souza et al. (2009), a implantação do ABC requer mais do que estrutura técnica, exigindo também engajamento contínuo da organização, superação de resistências iniciais por parte de funcionários e uma postura voltada à melhoria contínua. No caso relatado, verificou-se a mesma necessidade de ajustes ao longo do projeto, bem como o envolvimento das áreas usuárias para consolidação do modelo e legitimação das análises gerenciais.

Apesar dessas dificuldades, os resultados alcançados nas quatro UOPs implantadas confirmam que os objetivos propostos foram atingidos. Os benefícios esperados foram atingidos, com destaque para a geração de informações detalhadas para apoio à decisão comercial, operacional e estratégica.

A seguir, são descritos os principais ganhos concretos obtidos:

- A análise da rentabilidade por metro cúbico (m³) e metro quadrado (m²) ocupados permitiu identificar serviços e clientes com maior retorno, viabilizando ações comerciais de revisão e renegociação de contratos, com foco na ocupação eficiente dos armazéns e pátios.
- Com base nas margens apuradas por serviço, foi possível redefinir o mix de operações prestadas. Um caso a se destacar foi a descontinuidade do serviço de armazenagem frigorificada, cuja rentabilidade era inferior à armazenagem de carga geral. A área foi reconfigurada para atender o serviço de maior margem, promovendo otimização do uso do espaço físico e ganho econômico.
- O modelo permitiu a avaliação de viabilidade econômico-financeira de investimentos e desinvestimentos com base em dados reais, fundamentando decisões que, até então, eram tomadas com base em premissas e dados com menor profundidade.
- A estruturação do modelo viabilizou o monitoramento recorrente dos resultados dos principais clientes. Desta forma, tornou-se possível acompanhar os dados consolidados de rentabilidade de um mesmo cliente, mesmo quando atendido por mais de uma UOP, o que fortaleceu a capacidade analítica da controladoria.
- A visibilidade sobre os custos dos processos incentivou o surgimento de iniciativas de melhoria contínua, com foco no aumento de produtividade e no uso mais racional dos recursos alocados às atividades operacionais e de apoio.
- A precisão dos custos unitários por atividade permitiu definir preços mais aderentes aos custos reais dos serviços, dando suporte à precificação de novos serviços e à personalização de ofertas comerciais conforme o perfil de consumo dos clientes.

Além dos ganhos tangíveis, o projeto também teve implicações organizacionais importantes. A área de controladoria fortaleceu sua posição como parceira de negócios. O papel da controladoria como *business partner* foi potencializado, tornando-se mais proativo e provocador na identificação de oportunidades. Como afirmado por Catelli (2007), citado por Pereira (2016, p. 83), “a missão da controladoria é assegurar a eficácia da empresa através da otimização de seus resultados”. Neste projeto, a atuação ativa da controladoria exemplificou essa missão ao viabilizar, por meio de dados e análises, decisões que elevaram a rentabilidade da empresa.

Em termos de limitações, além da cobertura parcial das UOPs, a complexidade do modelo exigiu investimentos contínuos em capacitação e monitoramento, bem como ajustes nos processos

operacionais para garantir a consistência dos dados alimentados. Também se identificou a necessidade de evoluir o modelo para contemplar integrações mais robustas entre sistemas e a automatização de atualizações dos direcionadores.

Como proposta para organizações que enfrentem desafios semelhantes, recomenda-se iniciar o projeto com escopo piloto, como feito neste caso, validando a estrutura em unidades com maior volume de dados e maturidade de processos. Além disso, é fundamental promover o engajamento das lideranças e equipes operacionais desde o início, assegurando que a ferramenta seja compreendida como um instrumento de apoio à gestão e não apenas como uma demanda de controladoria.

Em síntese, a implantação do modelo ABC demonstrou-se eficaz para promover maior visibilidade e controle sobre os custos e resultados da operação, ampliando a capacidade analítica da organização e sustentando uma gestão orientada a valor.

5 Conclusão

A experiência relatada neste trabalho evidencia que a implantação do custeio baseado em atividades (ABC) pode representar uma significativa transformação na forma como uma organização compreende, gerencia e decide com base em seus custos e resultados. O projeto, conduzido em uma empresa de logística de comércio exterior, teve como principal objetivo fornecer informações mais precisas e estruturadas que subsidiassem decisões comerciais, operacionais e estratégicas de forma a otimizar a rentabilidade de suas operações.

Entre os principais resultados alcançados, destacam-se a identificação com maior acuracidade de clientes e serviços mais rentáveis, a capacidade de revisão do portfólio de serviços, o suporte à precificação de novos serviços e à renegociação de contratos e o aumento da transparência nos dados utilizados para tomadas de decisão. Esses ganhos foram particularmente relevantes em um cenário de grande diversidade de serviços, limitações físicas e alta competitividade no setor logístico.

Apesar dos desafios enfrentados ao longo do projeto, como atrasos, limitações de escopo, resistência de pessoas, dificuldades operacionais e necessidade de controles paralelos, os benefícios superaram as dificuldades e demonstram a viabilidade e o valor da iniciativa. As análises realizadas com base nos dados produzidos pelo modelo implantado permitiram ações concretas como a reconfiguração de áreas operacionais, a descontinuidade de serviços com baixa margem e a melhoria contínua em processos e práticas comerciais.

O confronto dos resultados obtidos com a teoria revisada reforça a aderência do modelo à literatura acadêmica. Os princípios descritos por autores como Martins (2006), Padoveze (2013), Rocha e Gonzales (2006), entre outros, encontram sustentação prática no caso descrito. O modelo implementado seguiu rigorosamente a estrutura teórica do ABC, inclusive nas suas interfaces com reengenharia de processos, análise de valor, precificação e gestão baseada em atividades.

A contribuição mais relevante deste relato é a demonstração prática de como a controladoria pode atuar como um verdadeiro parceiro de negócios, alinhado à missão de assegurar a eficácia empresarial por meio da otimização de resultados. O modelo permitiu à controladoria assumir um papel mais analítico e provocador, com maior embasamento técnico, o que fortaleceu sua credibilidade e protagonismo na organização.

Para organizações que enfrentam desafios semelhantes, este trabalho apresenta uma proposta metodológica comprovada, que pode ser replicada e adaptada. Reforça-se a importância de um escopo bem definido, da escolha criteriosa da consultoria e do sistema de custeio, da governança do projeto e do envolvimento multidisciplinar.

Como sugestões para relatos futuros ou pesquisas técnicas complementares, propõe-se a ampliação do escopo para outros negócios, a comparação com outros métodos de custeio e a análise do impacto do modelo ABC no comportamento gerencial das áreas usuárias.

Em suma, a experiência relatada neste artigo comprova que é possível e desejável utilizar o custeio por atividades como ferramenta central de apoio à gestão, gerando resultados mensuráveis, promovendo mudanças culturais e contribuindo diretamente para a otimização econômica das operações.

Referências

- Amaral, J. V. (2012). Trade-offs de custos logísticos. *Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo*.
<https://doi.org/10.11606/D.12.2012.tde-12112012-142501>
- Ballou, R. H. (Coord.) (2006). *Gerenciamento da cadeia de suprimentos/ logística empresarial* (5ª edição). Bookman. <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788560031467>
- Biancolino, C. A., Kniess, C. T., Maccari, E. A., & Rabechini Jr., R. (2012). Protocolo para Elaboração de Relatos de Produção Técnica. *Revista De Gestão E Projetos*, 3(2), 294–307.
<https://doi.org/10.5585/gep.v3i2.121>
- Martins, E. (Coord.) (2006). *Contabilidade de Custos* (9ª edição). São Paulo: Atlas
- Milan, G. S., De Toni, D., Larentis, F. & Gava, A. M. (2013). Relação entre Estratégias de Preços e Custeio. *Revista De Ciências Da Administração*, 15(36), 229–244.
<https://doi.org/10.5007/2175-8077.2013v15n36p229>
- Padoveze, C. L., & Jr., F.K. T. (2013). Custo e preços de serviços: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral. *Grupo GEN*.
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522477760>
- Pereira, V. (Coord.) (2016). *Controladoria*. Grupo A. Porto Alegre: SAGAH
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788569726210>
- Pires, F. (2023). Movimentação de cargas sobe 7,6% no Porto de Santos em 2012. *Valor Online*.
<https://g1.globo.com/economia/noticia/2013/01/movimentacao-de-cargas-sobe-76-no-porto-de-santos-em-2012.html>
- Rocha, W., & Martins, E. (Coords.) (2015). *Métodos de Custeio Comparados: Custos E Margens Analisados sob Diferentes Perspectivas* (2ª edição). São Paulo: Atlas.
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788522498314>
- Rocha, W., & Gonzales G. P., (2015). Integração do Custeio Baseado em Atividades com Teoria das Restrições. *Revista de Administração Mackenzie*, 7(2), 102-122.
<https://doi.org/10.1590/1678-69712006/administracao.v7n2p102-122>
- Roh, J., Swink, M. and Whipple, J.M. (2025). In search of profitable growth in volatile and unpredictable environments: the role of supply chain structural adaptability", *The International Journal of Logistics Management*, 36 (1), 143-169.
<https://doi.org/10.1108/IJLM-08-2023-0318>
- Souza, A. A. de, Avelar, E. A., Vieira, C. M. S., & Ferreira, L. S. (2009). Uma Análise da Implantação do Custeio Baseado em Atividades em uma Empresa de Produção por

Encomenda. *Contabilidade Gestão E Governança*, 11(1-2).
<https://revistacgg.org/index.php/contabil/article/view/42>

Vasconcellos, T. C. de, Marins, F. A., & Muniz Junior, J. (2008). Implantação do método activity based costing na logística interna de uma empresa química. *Gestão & Produção*, 15(2), 323-335. <https://doi.org/10.1590/S0104-530X2008000200009>

Wernke, R. (2005). Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias. *Revista Contabilidade & Finanças*, 16(38), 74-89. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772005000200007>