

O Custeio Baseado em Actividades (ABC) nos serviços

Por Raul da Silva Dóres

O sector dos serviços tem procurado adaptar-se aos conceitos utilizados com sucesso na indústria. A busca de um sistema de custeio que satisfizesse essas necessidades fez com que as empresas descobrissem o Custeio Baseado em Actividades (ABC) como método de auxílio na tomada de decisões.



Raul da Silva Dóres
Licenciado em Gestão de Empresas
– Ramo Finanças
Mestrando em Gestão de Operações
TOC n.º 70 458

Na actual realidade económica, os serviços têm-se desenvolvido gradualmente, representando uma expressiva parcela da economia. A sociedade industrial, que se caracterizava predominantemente pela produção, cede espaço para a sociedade pós-industrial, que evidencia os serviços como caracterização potencial. No contexto socio-económico actual, o sector dos serviços têm vindo a ganhar cada vez maior importância. Nos países desenvolvidos, essa importância é ainda maior.

O Custeio Baseado em Actividades (ABC ⁽¹⁾), apesar de ter as suas origens nas empresas industriais, é no sector dos serviços que ganha mais importância uma vez que o peso dos custos indirectos é muito grande e a complexidade de imputar os custos indirectos aos serviços merece maior rigor na gestão das actividades.

O sector dos serviços: breve caracterização

Os serviços estão no centro da actividade económica de qualquer sociedade. Segundo Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005), durante os últimos 90 anos a economia deixou de ser predominantemente assente no sector industrial para ser baseada nos serviços. Afirmam ainda que muitas das nações avançadas seriam mais bem descritas como economias de serviços uma vez que a percentagem do emprego na generalidade dos países desenvolvidos ultrapassa os 60 por cento há mais de 20 anos, conforme mostra a tabela 1.1.

Figura 1: Tabela 1.1 – Percentagem de empregos no sector dos serviços em nações industrializadas, 1980-1999 (Fitzsimmons e Fitzsimmons, 2005).

País	1980	1987	1993	1999
Estados Unidos	67,1	71	74,3	80,4
Canadá	67,2	70,8	74,8	73,9
Japão	54,5	58,1	59,9	72,4
França	56,9	63,6	66,4	70,8
Israel	63,3	66	68	70,7
Itália	48,7	57,7	60,2	61,1
China	13,1	17,8	21,2	26,4

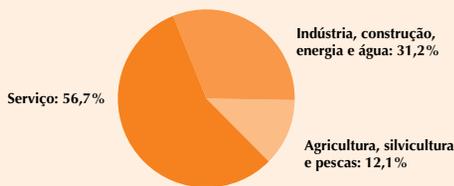
Fonte: 1999 Statistical Yearbook, Department of International Economic and Social Affairs Statistical Office, United Nations, New York, 1999

Para Mota (1996), uma das características mais marcantes das economias desenvolvidas e em desenvolvimento é, sem dúvida, a sua crescente terciarização. No entanto, esta dinâmica de crescimento do sector terciário é relativamente recente, pois até à II Guerra Mundial o crescimento dos serviços foi obscurecido pelo crescimento industrial.

Portugal, tal como os seus parceiros europeus, segundo o ICEP ⁽²⁾ (2005), desenvolveu uma economia cada vez mais baseada nos serviços, nos últimos 25 anos. Actualmente, o sector dos serviços representa 57 por cento, em termos de emprego, e 68 por cento do valor acrescentado bruto (VAB) conforme mostram as figuras 2 e 3.

Os serviços tornaram-se o sector mais dinâmico da economia, com o comércio, os transportes e comunicações, o turismo e os serviços financeiros a apresentarem taxas de crescimento muito positivas.

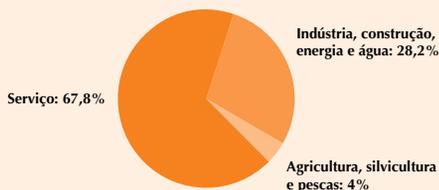
Figura 2 – Distribuição do emprego – 2004^(a)



Fonte: INE - Instituto Nacional de Estatística (a) Primeiros três meses

Fonte: ICEP (2005)

Figura 3 – Distribuição do VAB– 2004^(a)



Fonte: INE - Instituto Nacional de Estatística (a) Primeiros três meses

Fonte: ICEP (2005)

Definição e caracterização sobre serviços

As organizações de serviços diferenciam-se das empresas industriais em vários aspectos. Para Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005), serviços são ideias e conceitos, produtos são objectos. Um serviço é uma experiência perecível, intangível, desenvolvida para um consumidor que desempenha o papel de co-produtor.

Kotler (2000) descreve um serviço como qualquer acto ou desempenho, essencialmente intangível, que uma parte pode oferecer à outra e que não resulta na propriedade de nada. A execução de um serviço pode estar ou não ligada a um produto concreto. Segundo Normann (2000), uma das características mais evidentes nos serviços é que eles são intangíveis e os produtos não, assim as empresas de serviços não produzem para *stock* como as empresas industriais. Para melhor demonstrar, apresenta-se a figura 4 com algumas das principais diferenças entre empresas de serviços e as industriais.

Figura 4: Algumas diferenças entre indústrias de produção e serviços. Adaptado de Normann (2000).

Indústria	Serviços
• O produto é tangível.	• O serviço é intangível.
• A propriedade é transferida quando a compra é realizada.	• A propriedade geralmente não é transferida.
• O produto pode ser revendido.	• O serviço não pode ser revendido.
• O produto pode ser mostrado.	• O serviço normalmente não pode ser mostrado (ele não existe antes da compra).
• O produto pode ser armazenado pelos vendedores e compradores.	• O serviço não pode ser armazenado.
• O consumo ocorre na venda do produto.	• A produção e o consumo do serviço, normalmente coincidem.
• A produção, venda e consumo são realizados em locais diferentes.	• A produção, consumo e muitas vezes as vendas estão localmente juntos.
• O produto pode ser transportado.	• O serviço não pode ser transportado.
• O vendedor produz/compra o produto.	• O comprador/cliente faz parte da produção do serviço.
• Os contactos indirectos são possíveis entre a empresa e o cliente.	• Na maioria dos casos é necessário o contacto directo.
• O produto pode ser exportado.	• O serviço normalmente não pode ser exportado, mas o sistema de entrega do serviço pode.

Tendo o sector dos serviços um peso muito grande nas economias desenvolvidas importa identificar e questionar quais serão as práticas de custeio que essas empresas utilizarão uma vez que a actual economia está cada vez mais competitiva e interessará medir com rigor a rentabilidade do negócio por tipo de serviço, cliente e mercado para que a tomada de decisões estratégicas e operacionais se faça de forma sustentada.

Para Corrêa e Caon (2002), os produtos em relação aos serviços apresentam três diferenças. Os serviços teriam que ser produzidos e consumidos simultaneamente e os produtos não; os serviços precisariam da presença do cliente e os produtos não e os serviços seriam intangíveis e os produtos seriam tangíveis.

Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005) dizem que os gestores de serviços têm dificuldade em identificar os seus produtos. O problema deve-se, em parte, à natureza intangível dos serviços mas é

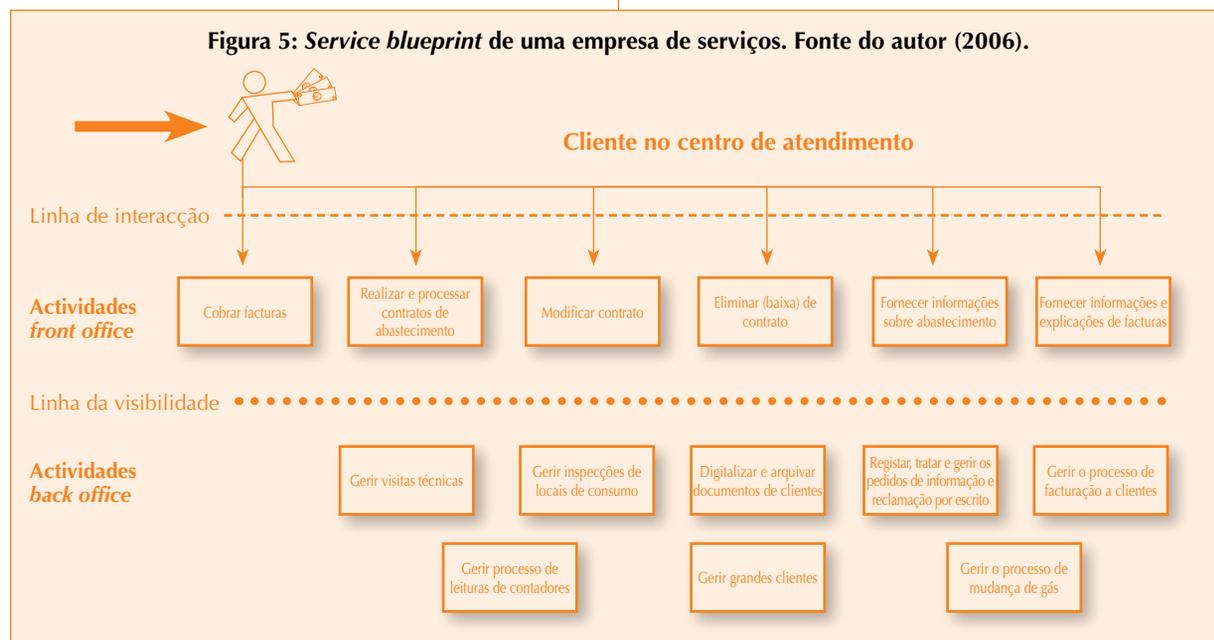
a presença do cliente no processo que cria uma preocupação com a experiência total do serviço. Assim, a presença do cliente no local do serviço requer uma atenção às instalações físicas onde ocorre o processo, o que não acontece nas empresas industriais. Um outro aspecto importante é compreender que o cliente pode ser parte activa do processo, logo os serviços são criados e consumidos em simultâneo e, por isso, não podem ser armazenados. Num ambiente de serviços o processo é o produto, a presença do cliente no processo dos serviços anula a perspectiva do sistema fechado observado nas empresas industriais. A gestão de um sistema aberto requer técnicas e sensibilidade diferentes daquelas inerentes aos sistemas fechados. Os gestores de serviços deparam-se com operações não repetitivas sobre as quais só o controle indirecto é possível. Nos serviços o elemento humano é fundamental para a eficiência das operações. Nos serviços a presença do cliente no processo altera materialmente o que é visto como um produto. As características singulares da intangibilidade, condição perecível e a provisão e o consumo simultâneo introduzem desafios especiais para os gestores dos serviços.

Corrêa e Caon (2002) apontam que as actividades nos serviços podem ser caracterizadas por *front office*, quando existe um enorme contacto com o cliente no processo de prestação de servi-

ço e *back office* quando as actividades de prestar serviços não estão em contacto com o cliente. Para Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005) o contacto do cliente com o sistema de prestação do serviço pode ocorrer de três formas. Primeiro, o cliente pode estar fisicamente presente e interagir directamente com os prestadores na criação do serviço; segundo, o contacto pode ser indirecto e ocorrer por meios electrónicos a partir do escritório ou da casa do cliente e, por fim, algumas actividades de serviços podem ser desempenhadas sem nenhum contacto com os clientes.

As actividades dos serviços podem ser desenhadas através de um diagrama denominado por *Blueprint*. Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005) definem *blueprint* como um sistema de prestação do serviço que permite que o gestor teste o conceito do serviço no papel antes de qualquer decisão seja tomada. O *blueprint* também auxilia na solução de problemas e no pensamento criativo ao identificar potenciais pontos fracos, bem como identificar as oportunidades para incrementar as percepções do cliente sobre o serviço. A linha de visibilidade é uma linha que no desenho do *blueprint* do serviço aparece para separar as actividades do *front office* das actividades do *back office* e permite sinalizar o nível de envolvimento do cliente no processo do serviço. A linha de interacção representa o contacto directo entre o cliente e a organização.

Figura 5: *Service blueprint* de uma empresa de serviços. Fonte do autor (2006).



Assim, apesar de os serviços apresentarem particularidades específicas, é de notar que as actividades são uma característica universal em qualquer sector de actividade ou tipo de empresa independentemente do produto ou serviço que fornece. Ao que parece, deverá ser bastante crítico desenvolver e analisar correctamente as actividades de uma empresa de serviços através do *service blueprint* para que se tome as melhores decisões operacionais e estratégicas.

Breve caracterização do sistema de Custeio Baseado em Actividades – ABC

As mudanças no mundo empresarial nas últimas décadas impulsionadas pela competição global e pelas inovações tecnológicas tem conduzido a inovações surpreendentes quanto à utilização da informação financeira e não financeira das organizações. O novo paradigma exige informação mais precisa dos custos e das actividades, processos, produtos, serviços e clientes das organizações, Kaplan e Cooper (1998). Segundo os mesmos autores, o sistema de custos baseados em actividades (ABC) surge nos finais da década de 80 e proporciona uma nova forma de pensar, uma vez que permite saber a rentabilidade e os custos com base nas actividades que se realizam na empresa.

De acordo com a CAM-I ⁽³⁾, o Custeio Baseado em Actividades é uma metodologia que mede os custos e o desempenho das actividades, recursos e objectos de custo. Os recursos são atribuídos às actividades e, depois, as actividades são atribuídas aos objectos de custo com base na sua utilização. O custeio baseado em actividades reconhece a relação causal dos indutores de custo nas actividades.

Segundo Hussain e Gunasekaran (2001), o ABC é uma ferramenta que ajuda a gestão nas empresas de serviços a alcançar uma visão mais rigorosa dos custos causada pelos diferentes serviços, e que permite ser estendido aos gestores que tomam decisões para diferentes aspectos, incluindo a gestão da *performance*. Os custos indirectos, na maioria das vezes, constituem uma parte substancial dos custos totais das empresas de serviços e torna-se essencial derivar depois para as actividades que causam os custos quando produzem o serviço.

Para a consultora Arthur Andersen (1999), o Custeio Baseado em Actividades é uma ferramenta para a tomada de decisões. Permite às organizações melhorar a *performance* dos negócios atra-

vés do aumento da eficiência e da redução dos custos. O ABC identifica as actividades chave desempenhadas em todos os estádios da entrega do produto ou serviço ao cliente. São estas actividades que consomem os recursos e estas mesmas actividades que criam os produtos. Reconhecer esta relação é a pedra fundamental do ABC. Os custos (ou recursos) são alocados às actividades baseados no consumo dos recursos. O ABC introduz várias ferramentas diferentes para a análise interna de um determinado processo. Isto permite combinar análises de valor, análises do processo e gestão da qualidade com o custeio. A combinação dos processos permite aos gestores tomarem melhores decisões nos processos actuais, como também na previsão dos eventos futuros.

A estrutura conceptual do ABC - breve análise

Num sistema de custeio ABC devemos distinguir os recursos, actividades, objectos de custo e os indutores de custo.

Segundo Glade e Becker (1996), os recursos são elementos económicos que vão ser imputados as actividades através dos indutores de recurso. Como exemplo de recursos, podemos referir toda a estrutura de custos indirectos de uma empresa, nomeadamente os custos com pessoal, amortizações, FSE ⁽⁴⁾, etc.

Os recursos são imputados às actividades através dos indutores de recurso. Para Turner (2005), o indutor de recurso é uma medida dos custos dos recursos usados nas actividades, ele “transporta” os custos dos recursos e imputa-os às actividades. Exemplos de indutores de recurso podem ser: tempo de mão-de-obra, os *kilowatts* consumidos, o valor do equipamento, os FTE ⁽⁵⁾, etc.

As operações, dentro de uma organização, segundo Glade e Becker (1996), são executadas por meio de acções. Porque um grande número de acções ou tarefas normalmente são desempenhadas, estas acções são agregadas dentro de actividades homogéneas. Assim, segundo a CAM-I, actividades são o trabalho desempenhado dentro de uma organização e também uma agregação de acções desempenhadas dentro de uma organização, as quais são de grande utilidade para o custeio baseado em actividades. Para Cruz (2000) actividade é o conjunto de procedimentos que deve ser executado com a finalidade de produzir determinado resultado.

Pryor (2000) descreve que a análise de valor é o processo de analisar todas as actividades de

um departamento ou de um processo de negócio para determinar a contribuição de cada actividade de encontro com as expectativas dos clientes. O objectivo da análise de valor é de otimizar aquelas actividades que acrescentam valor e eliminar ou reduzir as actividades sem valor acrescentado.

As actividades de valor acrescentado adicionam algo que o cliente precisa num produto ou serviço – para a Ford Motor Company «a voz do cliente determina o valor.» As actividades sem valor acrescentado adicionam custos e tempo para produzir produtos ou serviços, mas não acrescenta valor do ponto de vista do cliente. Se o cliente não está disposto a pagar uma determinada actividade, então ela é sem valor acrescentado - Glad & Becker (1996).

Kaplan e Cooper (1998) classificam as actividades em quatro níveis através de uma hierarquia de custos: nível unitário, nível de lote, nível suporte ao produto e nível de suporte à estrutura. Afonso (2002) explica os quatro níveis propostos por Kaplan e Cooper. As actividades de nível unitário ocorrem sempre que é produzida uma unidade do produto. As actividades de nível lote verificam-se quando é produzido um novo lote, dependendo do número de ordens de fabrico. São exemplo de actividades de nível lote as operações de calibração e afinação das máquinas, a movi-

mentação de materiais e as análises de qualidade.

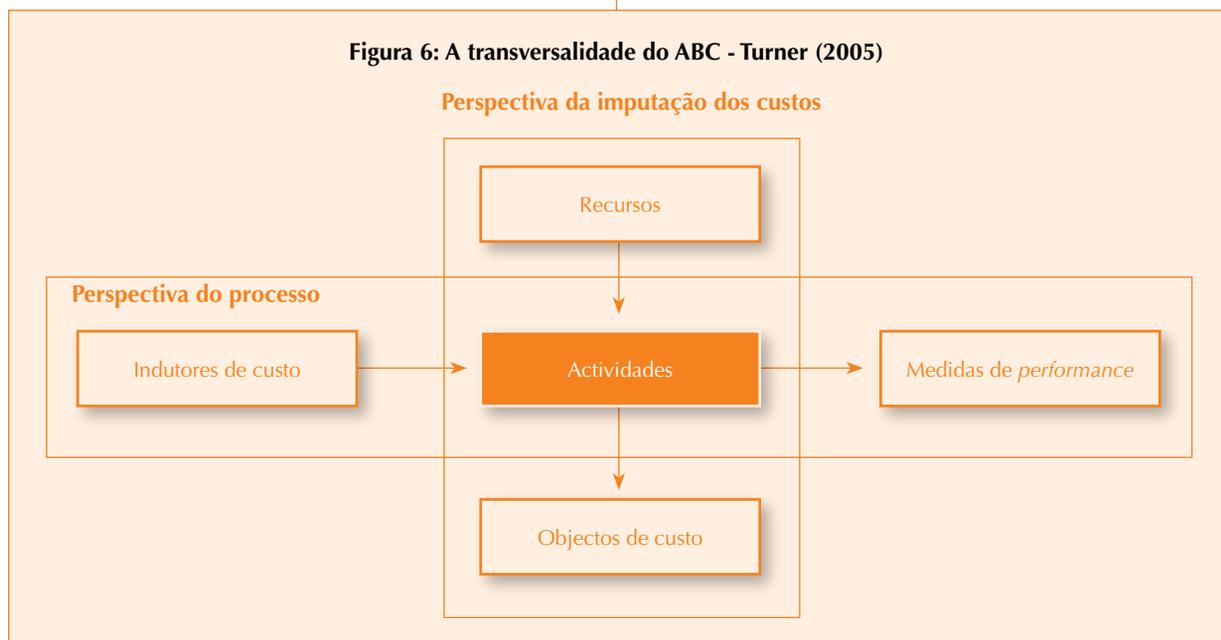
As actividades de suporte ao produto são, por exemplo, os estudos de *marketing*, o planeamento da produção e a concepção do produto. Compreendem, portanto, as actividades de apoio à concepção, fabricação, etc. de cada tipo de produto. As actividades de suporte à estrutura são necessárias para assegurar a capacidade produtiva instalada.

As actividades são imputadas aos objectos de custo através dos indutores de actividade que representam a causa do custo das actividades. Assim, os objectos de custo consomem a parte dos custos das actividades baseadas nas quantidades dos indutores que estão atribuídos aos objectos de custo.

Os objectos de custo são a razão para o desempenho de uma actividade e representam qualquer produto, serviço, cliente, mercado ou qualquer outro objecto de custo que uma empresa necessita de medir.

Cokins (1996) lembra que um processo de negócio é um compromisso de duas ou mais actividades. O processo de negócios é definido como uma sequência ou um sistema estruturado de actividades de trabalho que permite fornecer *outputs* aos clientes. Estes processos de negócio permitem construir blocos transversais para que a organização possa criar valor para os seus clientes.

Figura 6: A transversalidade do ABC - Turner (2005)



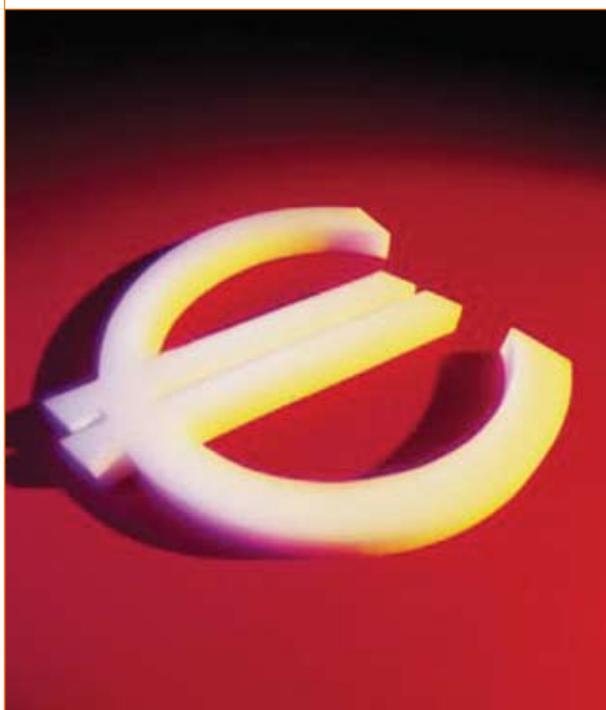
Turner (2005) mostra que o ABC, visto em duas dimensões, permite, primeiro, ver a perspectiva da imputação dos custos que reflecte as necessidades que a organização tem em imputar os custos às actividades e aos objectos de custo de forma a analisar decisões críticas. Estas decisões incluem preços de transferência internos e externos dos produtos e serviços, *mix* de produtos, decisões de novos produtos e definição de prioridades para esforços de melhoria. Com isto, a informação dos custos e a informação não financeira trabalham juntos para se obter ganhos na perspicácia operacional e estratégica. A segunda dimensão do modelo mostra na horizontal a perspectiva do processo. A perspectiva do processo reflecte as necessidades que a organização tem dentro de uma nova categoria de informação: a informação sobre os factores que influenciam a *performance* das actividades (indutores de custo) e as medidas de *performance* que mostram de que forma o trabalho tem sido feito. As organizações usam esta informação para melhorar o desempenho e o valor recebido pelos seus clientes internos e externos.

O Custeio Baseado em Actividades nas empresas de serviços

Apesar de o ABC ter tido as suas origens nas empresas industriais, actualmente muitas empresas de serviços ⁽⁶⁾ também estão a obter grandes benefícios com o ABC. Segundo Kaplan e Cooper (1998), na prática, a construção de um sistema ABC é virtualmente igual para ambos os tipos de empresa. Mesmo assim, as empresas de serviços são as candidatas ideais para a aplicação do sistema ABC, mais que as empresas industriais. Para Turner (2005), os conceitos de recurso, actividades e objectos de custo são universais para todas as organizações. Como exemplo descreve que um hospital tem recursos (pessoal e instalações) que desempenham actividades (enfermagem) e fornecem serviços aos seus clientes. As empresas de serviço têm todos os ingredientes que necessitam para fazerem do ABC um sucesso. Tipicamente, as empresas de serviços têm imensos custos indirectos representados nas suas actividades, o que permite salientar que o sistema de custeio ABC é de extrema importância para uma contabilização de custos rigorosa. Segundo o estudo efectuado por Gomes e Rodrigues (2003) às várias actividades económicas portuguesas, as empresas que tenham uma percentagem de custos indirectos ⁽⁷⁾ superiores a 15

Apesar de o ABC ter tido as suas origens nas empresas industriais, actualmente muitas empresas de serviços também estão a obter grandes benefícios com o ABC. Segundo Kaplan e Cooper (1998), na prática, a construção de um sistema ABC é virtualmente igual para ambos os tipos de empresa.

por cento, beneficiam da implementação de um sistema de custeio baseado em actividades. Assim, segundo este estudo, todas as empresas de serviços são potenciais candidatas ao ABC com excepção de apenas três actividades do sector do comércio (comércio a retalho de combustíveis para veículos a motor, comércio por grosso de produtos agrícolas brutos e animais vivos e comércio de veículos automóveis) que apresentaram valores de custos indirectos inferiores a 15 por cento, o que leva a pensar que neste tipo de empresas, a implementação do ABC deve ser alvo de um processo mais detalhado quanto à decisão de implementar ou não. Na óptica da análise das actividades e processos todas as empresas serão beneficiadas com o ABC.



Resumo de alguns estudos do ABC no sector dos serviços

Vários autores apresentam exemplos do ABC aplicado aos serviços. Kaplan e Cooper (1998) apresentam três casos práticos com o ABC. Num banco de média dimensão concluíram que o modelo ABC permite que os gestores tenham uma imagem mais clara, compreensível e sustentável da rentabilidade das operações, numa empresa de telecomunicações concluíram que podiam utilizar a informação dos objectos de custo para gerir os clientes por segmento de mercado, por preço, *mix* de produtos e políticas de serviço personalizadas e desenhadas para conduzir a operações mais rentáveis em cada segmento de mercado e no governo (câmaras municipais) o modelo ABC permitiu grandes oportunidades para a melhoria dos processos e a redução dos custos com pessoal e pela optimização dos recursos. Na saúde, Ching (2001), através de um projecto-piloto realizado numa clínica, demonstrou que o ABC, se bem aplicado, é uma metodologia que pode constituir uma vantagem estratégica para a empresa.

O trabalho efectuado por Goulart (2000) ao serviço de radiologia numa unidade hospitalar reconheceu que o método ABC aplicado à saúde proporciona aos seus executivos a visão dos processos, permitindo eliminar desperdícios e revelar informações que pelos sistemas tradicionais de custos podem permanecer ocultas.

O estudo de caso de Roztocki (2001) mostra que ABC não só é útil para as empresas industriais, mas também para as empresas da nova economia. Estas empresas detêm frequentemente de altos custos indirectos que, quando não correctamente identificados, podem conduzir a informação errada dos custos. Para as empresas da nova economia, o sistema ABC é uma ferramenta de gestão muito promissora por várias razões. Primeiro, este sistema pode proporcionar aos gestores informação segura dos custos. Com esta informação, os gestores podem, por exemplo, estabelecer melhor as políticas de preços. Segundo, o ABC ajuda os gestores a identificarem a causa de cada uma das despesas. Com a informação das despesas podem melhor descobrir a forma de reduzir os custos. Terceiro, o ABC ajuda os gestores a determinar o custo das actividades do negócio. De forma global, seria esperado que

as empresas de *e-business* beneficiassem da implementação do ABC. Para muitas *e-business*, o sistema ABC poderia ser um passo importante no processo de melhoria.

O sector bancário, fazendo parte também do sector terciário, é uma das novas áreas onde o ABC pode ser implementado. O estudo de Yagui (2001), realizado a um produto financeiro de um banco, mostrou que o ABC é uma ferramenta adequada para o apuramento dos custos do produto inadimplente, permitindo uma análise da relação custo/benefício das actividades e processos. Refere ainda que o importante é que o ABC pode ser implementado como um sistema paralelo sem interferir no sistema existente da organização. Como ferramenta de gestão, podem incorporar-se conceitos utilizados na gestão económica e financeira. Como são as actividades que causam os custos, ao apurarmos os custos por actividade, está a criar-se uma nova forma de gerir e controlar os recursos organizacionais por actividade a um nível estratégico, tático e operacional.

As universidades são fortes candidatos ao sistema ABC, uma vez que vivem momentos turbulentos e necessitam de identificar e mensurar com rigor os seus custos. O trabalho realizado por Machado (2003) numa instituição universitária revelou que o ABC, quando utilizado adequadamente, constitui um poderoso instrumento de apoio à gestão, na medida em que permite o apuramento com rigor dos custos da universidade. Explica que o ABC não se dispõe a alocar os custos que não agreguem valor às actividades; proporciona informações importantes à gestão da universidade, por meio da visualização global das actividades e dos custos. Concluiu ainda que é possível confirmar a viabilidade da utilização do ABC, pois o mesmo contribui para a eficiência da gestão na medida em que permite à universidade obter informações rigorosas sobre custos, possibilitando a utilização de estratégias de gestão mais adequadas, para enfrentar o mercado concorrente.

As empresas de hotelaria prestam serviços e, como tal, possuem critérios de avaliação subjectivos. O estudo do caso de Eller (2002) numa empresa de hotelaria concluiu que o ABC é adequado para ser aplicado nos hotéis, pois proporciona o apuramento dos custos dos produtos e serviços da hotelaria de forma rigorosa, permitindo, as-

sim, gerar informações eficazes dos custos para a tomada de decisão.

Rebull (2002) fez um estudo importantíssimo a uma média empresa do sector hoteleiro, constituída por três edifícios situados na localidade de Salou e La Pineda em Espanha. Este trabalho permitiu detectar situações que estavam ocultas na empresa. Determinadas vendas de produtos estavam a gerar uma escassa margem depois de ter em conta todos os custos, tanto os directos como os imputados através das actividades. Apesar do preço de venda ser superior à compra, a margem destes produtos não gerava a rentabilidade esperada. Assim, a direcção de topo através da informação fornecida pelo sistema ABC pode renegociar com os fornecedores as melhores condições possíveis. Concluiu ainda que através do sistema ABC se podem abrir novas oportunidades de estudo e análise sobre a forma como se executam os processos e como se presta o serviço aos clientes, assim o sistema ABC permite empreender novas acções focadas na melhoria contínua da empresa seguindo a linha das novas tendências de gestão.

A contabilização dos custos no sector público representa não só uma obrigação legal, mas também uma necessidade de simultaneidade com as melhores práticas de gestão reconhecidas, que estão a requerer crescentes níveis de eficiência e de *accountability*. O trabalho elaborado pela equipa de consultoria de custos e informações de gestão do departamento de planeamento e orçamento do Banco Central do Brasil (2004), mostram que a iniciativa da implementação de um sistema para a identificação e para o acompanhamento de custos, através da utilização do Custeio Baseado em Actividades, constitui um significativo avanço no que respeita à divulgação de informações que permitam melhorar a tomada de decisões por parte do gestor público. Isso possibilita aos gestores uma melhor orientação dos esforços organizacionais, atribuindo os recursos nas actividades que mais agreguem valor à sociedade. O trabalho permitiu não só a simples redução de custos, mas também enfatizou o desenvolvimento de uma ferramenta de



suporte à gestão que facilitasse a utilização mais racional de todos os recursos consumidos pela instituição, aumentando o aperfeiçoamento da gestão corporativa.

Conclusões

O sector dos serviços tem vindo a crescer nas últimas décadas, passando a ocupar cada vez mais espaço no moderno e actual ambiente de negócios. Com a evolução económica e o aumento da competitividade, o sector dos serviços passou a procurar novos conceitos de gestão para que pudesse acompanhar o mercado cada vez mais exigente. Apesar das características diferentes em relação ao sector industrial, o sector dos serviços tem procurado adaptar-se aos conceitos utilizados com sucesso na indústria. A procura de um sistema de custeio que satisfizesse essas necessidades fez com que as empresas de serviço descobrissem, nas empresas industriais, o ABC, como método de auxílio a tomada de decisões, de redução de custos, aumento da *performance* e da rentabilidade do seu negócio. ■

(Texto recebido pela CTOC em Junho de 2007)

(1) ABC – *Activity Based Costing* na terminologia anglo-saxónica.

(2) ICEP – Instituto do Comércio Externo Português.

(3) CAM-I: *Consortium of Advanced Management, International*.

(4) FSE – Fornecimentos e Serviços Externos.

(5) FTE – *Full-Time Equivalent*.

(6) Para ver empresas de serviços que implementaram o ABC com sucesso consultar www.rsd.com.pt.

(7) Também designado por gastos gerais de fabrico.