

CUSTOS LOGÍSTICOS: UM ESTUDO DE CASO SOBRE A PARTICIPAÇÃO DA CONTABILIDADE NA SUA IDENTIFICAÇÃO

Lúcio De Souza Machado

MICHELE RÍLANY RODRIGUES

Resumo:

O presente artigo busca discutir os custos totais com logística sob a ótica da teoria de custos. Foi, então desenvolvida pesquisa em uma empresa considerada em Goiás de médio porte, com três unidades fabris e mais seis lojas, adotando-se o estudo de caso, com o objetivo de levantar como a contabilidade participa no processo de identificação e mensuração dos custos logísticos. Deste modo, a pesquisa foi realizada no departamento de contabilidade da empresa, mediante entrevista estruturada, com o objetivo de direcionar a pesquisa aos mecanismos de controles dos custos totais de logística. Como resultado, observou-se que a contabilidade pouco contribui na identificação, mensuração e comunicação dos custos logísticos para fins de tomada de decisão. Além disso, percebeu-se que um dos principais entraves gira em torno da falta de integração entre os demais departamentos e a área contábil, fazendo com que as informações sejam geradas de forma tardia, prejudicando assim a gestão da empresa. Como provável solução para um maior e melhor tratamento dos custos logísticos sugeriu-se a formatação de um dos demonstrativos contábeis, a demonstração de resultados do exercício, na qual o gestor identificará de forma clara os custos logísticos, contribuindo desta forma para a formação da tomada de decisão

Área temática: *Gestão de Custos Logísticos e nas Cadeias Produtivas*

Custos logísticos: um estudo de caso sobre a participação da contabilidade na sua identificação

Resumo

O presente artigo busca discutir os custos totais com logística sob a ótica da teoria de custos. Foi, então desenvolvida pesquisa em uma empresa considerada em Goiás de médio porte, com três unidades fabris e mais seis lojas, adotando-se o estudo de caso, com o objetivo de levantar como a contabilidade participa no processo de identificação e mensuração dos custos logísticos. Deste modo, a pesquisa foi realizada no departamento de contabilidade da empresa, mediante entrevista estruturada, com o objetivo de direcionar a pesquisa aos mecanismos de controles dos custos totais de logística. Como resultado, observou-se que a contabilidade pouco contribui na identificação, mensuração e comunicação dos custos logísticos para fins de tomada de decisão. Além disso, percebeu-se que um dos principais entraves gira em torno da falta de integração entre os demais departamentos e a área contábil, fazendo com que as informações sejam geradas de forma tardia, prejudicando assim a gestão da empresa. Como provável solução para um maior e melhor tratamento dos custos logísticos sugeriu-se a formatação de um dos demonstrativos contábeis, a demonstração de resultados do exercício, na qual o gestor identificará de forma clara os custos logísticos, contribuindo desta forma para a formação da tomada de decisão.

Palavras chave: Logísticas. Custo total de logística. Contabilidade.

Área Temática: Gestão de Custos Logísticos e nas Cadeias Produtivas

1. Introdução

A logística vem ganhando atenção especial no contexto de gerenciamento de atividades. Embora as guerras mundiais ocorridas no século passado trouxessem uma contribuição, pois se discutiam o resultado das operações segundo a eficiência dos sistemas de abastecimento de materiais humanos e materiais, as empresas não atentaram para esse fato.

Posteriormente com o avanço das técnicas de planejamento e controle, e estudos continuados buscando tornar as organizações mais competitivas, é que se iniciaram estudos para trazer a logística como parte importante no sucesso das empresas, passando a ser um instrumento de constante análise.

Outro ponto um tanto quanto obscuro, no início dos estudos de logística, eram as formas de mensuração de seus custos. Devido a isto, se passou a discutir também as possíveis formas de identificar, controlar e analisar os gastos financeiros incorridos no decorrer das atividades de aquisição, transporte, movimentação interna, fabricação e distribuição ao destinatário final.

Este assunto é de extrema importância, devido à praticamente nenhum livro de custo trazer como capítulo independente o custo de logística, o que torna ainda mais susceptível de estudos para integrar os mesmos aos serviços prestados pela contabilidade, bem como a sua apresentação a quem faz uso destas informações para tomada de decisão. Assim, este artigo visa, oferecer uma contribuição ao entendimento acerca da participação da contabilidade na identificação, registro e apresentação dos custos logísticos aos gestores para fins decisórios.

Como é sabido, os elementos que integram o custo logístico, é tratado pela contabilidade de custo como elemento componente de outros elementos de custos, que não a logística. Exemplificando, têm-se os custos de fretes agregados ao custo da mercadoria adquirida; os custos de armazenagem registrados como despesas administrativas e vários outros exemplos.

A pesquisa busca clarificar as seguintes indagações: Sob a ótica da teoria de custos, é possibilitado ao gestor conhecer os custos totais de logística de modo que estes o auxiliem em sua tomada de decisão? E qual o papel da contabilidade neste sentido?

O objetivo central deste estudo é evidenciar os conceitos básicos de logística e estudar o custo total da logística sob a ótica da teoria de custos. Nesta linha, será estudada uma empresa, cujo ramo de atuação e a fabricação e comercialização de defensivos e fertilizantes na região centro-oeste, que será melhor detalhada na parte específica da pesquisa.

2. A Logística

Segundo Christopher (1997:1):

No início de 1991, o mundo presenciou um exemplo dramático da importância da logística. Como precedente para a Guerra do Golfo, os Estados Unidos e seus aliados tiveram que deslocar grandes quantidades de materiais a grandes distâncias, o que se pensava ser em um tempo impossivelmente curto.

A logística teve o seu desenvolvimento calcada nas guerras, que por sinal foram ganhas ou perdidas em algumas situações devido, sobretudo, a capacidade de logística empregada pelos combatentes.

Enquanto generais e marechais dos tempos remotos compreenderam o papel crítico da logística, estranhamente, somente num passado recente é que as organizações empresariais reconheceram o impacto vital que o gerenciamento logístico pode ter na obtenção da vantagem competitiva. (CHRISTOPHER, 1997:1-2)

Após breve conceito sobre a evolução da importância da logística, passe-se, então, a conceituação do termo. Na visão de Christopher (1997) a logística é o processo que permite gerenciar estrategicamente a aquisição, movimentação e armazenagem de materiais, peças e produtos acabados, por intermédio de seus canais de marketing, objetivando maximizar a lucratividade presente e futura, por intermédio do atendimento dos pedidos a baixo custo.

Faria (2003, p. 25), por sua vez, afirma ser a logística “um gerenciamento do fluxo de itens, informações, dinheiro e idéias, através da coordenação dos processos da cadeia de suprimentos, e através da utilidade de lugar, tempo e forma”.

2.1 Vantagem competitiva

As empresas de modo geral estão buscando cada vez mais obter melhores resultados em cada uma de suas áreas operacionais. Isto acontece na produção, nas compras, nas vendas, na controladoria e também na logística.

Devido, sobretudo, a crescente concorrência existente entre as empresas nacionais e estas com outras internacionais faz com que todos os recursos gerenciais sejam trabalhados a exaustão, e, obviamente, que as atividades ligadas à obtenção de materiais, sua utilização na planta, bem como a distribuição dos produtos aos consumidores finais que também fazem parte deste rol.

Deste modo Christopher (1997:2) afirma que “o gerenciamento logístico pode proporcionar uma fonte de vantagem competitiva (...)” Seguindo a linha de pensamento do autor, as bases do sucesso no mercado são muitas, mas um modelo simples é baseado na trilogia: companhia, seus clientes e seus concorrentes. O sucesso comercial é conquistado através da vantagem de custo ou da vantagem de valor ou, de maneira ideal, de ambas. Na prática não é fácil separar estes fatores para trabalhá-los individualmente, mas as organizações vêm trabalhando incansavelmente no

sentido de minimizar seus custos e obter uma imagem cada vez mais atraente aos olhos dos consumidores.

2.2 A missão do gerenciamento de custos

Para Christopher (1997:10) “A missão do gerenciamento logístico é planejar e coordenar todas as atividades necessárias para alcançar níveis desejáveis dos serviços e qualidade ao custo mais baixo possível”. Desta forma o raio da logística estende-se nas organizações desde a compra da matéria-prima até a elaboração, venda e entrega do produto final.

Assim, a importância de um estudo dos custos de logística se torna cada vez mais evidente, porém, não é encontrado nas literaturas da teoria de custos nenhuma referência explícita quanto ao gerenciamento de custos logísticos, ou mesmo uma forma de mensurá-los, isto é, não é encontrado uma proposta de contemplá-los nas demonstrações contábeis, sobretudo na demonstração de resultado do exercício.

2.3 Cadeia de suprimento

“A cadeia de suprimento representa uma rede de organização, através de ligação nos dois sentidos, dos diferentes processos e atividades que produzem valor na forma de produtos e serviços que são colocados nas mãos do consumidor final”. (CHRISTOPHER 1997:13)

As empresas, todavia, não tem trabalhado de forma a gerenciar este elo, permanecendo distantes uma das outras, o que representa perda no processo envolvendo a distribuição dos produtos fabricados até o consumidor final.

Nesta linha podem-se destacar algumas situações importantes para explicar a importância de se ater à cadeia de suprimentos para fins de gerenciamento. Há um tempo atrás as empresas montadoras de automóveis fabricavam boa parte de suas peças, todavia, no atual estágio, estão apenas montando o veículo, obtendo boa parte das peças fora de seu chão de fábrica.

Diante aos fatos, percebe-se que a tendência é haver uma crescente cooperação entre as empresas que integram um processo de venda, iniciando-se no fornecedor primário e finalizando com a transferência dos produtos ao consumidor, acabando com a visão de que toda empresa é apenas um concorrente.

Nesta linha de pensamento esta se buscando implementar medidas de fortalecimento da cadeia de suprimentos, tendo em vista que os principais concorrentes são outras cadeias de suprimentos e não os próprios componentes.

3 Os custos logísticos

Na teoria de custos, o profissional da contabilidade deve num primeiro instante separar o que seja custo daquilo que é despesa. No entanto, na separação de custos e despesas, os custos logísticos são confundidos com os demais, não sendo possível identificá-los claramente, assim sendo, estes não são trabalhados como um centro de custos da área logística.

Os custos são elementos essenciais, considerados nas estratégias competitivas de uma empresa. Os custos logísticos segundo *Institute of Management Accountants – IMA (1992) apud Faria (2003)*, em um statement sobre o gerenciamento de custos logístico são os custos de planejar, implementar e controlar todo o inventário de entrada (inbound), em processo e de saída (outbound), desde o ponto origem até o ponto de consumo.

3.1 Alguns conceitos de custos

Antes de se adentrar aos custos de logísticas, bem como na sua classificação, é importante rever alguns conceitos de custos, considerando a teoria de custos, aplicados às várias organizações, sejam industriais e de serviços, que serão inseridos no contexto do estudo dos

custos logísticos. Quanto ao relacionamento com o objeto (cliente, produto, regiões ou canais de distribuição), os custos podem ser classificados em:

- Custos diretos – aqueles que podem ser diretamente apropriados a cada tipo de objeto, no momento de sua ocorrência, tal como os custos de transportes de processo de entrega, para determinado cliente;
- Custos indiretos – são os que não se podem apropriar diretamente a cada tipo de objeto, no momento de sua ocorrência, tal como os custos com a tecnologia de informação utilizada em um processo logístico que atenda diversos clientes.

Além dessa classificação outra que merece atenção especial neste contexto de análise ocorre em função de seu comportamento diante o volume de atividade. Nesta vertente os custos são assim classificados:

- Custos fixos – são os de estrutura que ocorrem período após período, sem alterações, ou cujas alterações não se verificam como consequência de variação no volume de atividade em iguais períodos. Na logística, podem ser citados os custos com armazenagem própria, contemplando a depreciação dos ativos logísticos, os gastos com a mão-de-obra mensalista e outros gastos gerais.
- Custos variáveis – são custos que variam em função do volume da atividade. Conhecer os custos variáveis auxiliam em muitas decisões de curto prazo, tais como, o ajuste do mix de produtos em face das condições operacionais e de mercado existente.

Em logística seguindo os ensinamentos de Faria (2003) o volume é um fator preponderante, pois se trabalha muito com volumes produzidos, movimentados, transportados, vendidos, distribuídos, etc.

3.2 Custos logísticos: elementos físicos e macroprocessos

Estudos e discussões sobre custos logísticos são escassos. A mensuração dos mesmos deve iniciar pelo abastecimento, se estendendo até a entrega definitiva do produto/mercadoria aos clientes. Depreende-se daí, a inserção no conceito de cadeia de suprimentos. No entanto, na pouca literatura sobre custo logístico é corriqueiro encontrar os custos logísticos tratados como elementos ou operações específicas, tais como: transporte aéreo, transporte rodoviário, armazenagem, embalagens.

Faria (2003, p. 70) afirma que os custos dos elementos e operações físicas logísticas, propriamente ditas, referem-se a: (1) embalagens e dispositivos de movimentação; (2) manuseio e movimentação de materiais no suporte às fábricas; (3) armazenagem e, (4) transporte. Esses são elementos comuns a qualquer processo logístico, quer se trate, por exemplo, da importação de componentes do abastecimento inter-plantas, da distribuição nacional de produtos ou de uma cadeia logística de exportação.

Neste sentido, o desafio é juntar todos os componentes citados numa perspectiva de logística integrada, para buscar gerenciar os custos totais com logística, promovendo ganhos financeiros as organizações. Numa outra abordagem, os custos serão associados às logísticas de abastecimento, planta e distribuição.

Segundo Faria (2003, p. 72)

cada um destes macroprocessos (abastecimento, planta e distribuição) constituem-se, na prática, de diferentes cadeias logísticas. Uma cadeia logística, no sentido de aqui empregado, é uma seqüência de eventos e operações físicas que cumprem como uma tarefa logística completa; por exemplo, uma importação de componentes eletrônicos da Ásia até entrega na fábrica em São Paulo.

3.3 Custos dos elementos/operações físicas de logística

A seguir será trabalhado os principais componentes da formação de uma cadeia logística, do abastecimento a distribuição: embalagens e dispositivo de movimentação, manuseio e movimentação de materiais no suporte à fabricação, armazenagem e transportes.

3.3.1 Embalagens e dispositivos de movimentação

São normalmente classificados em dois tipos: embalagem para consumidor, com ênfase em marketing e a embalagem industrial, com ênfase na logística.

Um dos objetivos da logística é movimentar bens sem danificá-los. As embalagens e os dispositivos de movimentação (pallets, racks, etc.) têm como principais objetivos facilitar o manuseio e a movimentação, bem como a armazenagem, garantir a utilização adequada do equipamento de transporte, proteger o produto, promover a venda do produto (mercadológico), facilitar o uso do produto e prover o valor de reutilização para o consumidor.

Assim sendo, todos os produtos transportados devem estar bem protegidos, pois a mercadoria deve chegar ao destinatário nos prazos apazados e com total segurança.

3.3.2 Custos com manuseio/movimentação de materiais e outras operações logísticas de suporte à fabricação

No processo de produção também se exige bastante gerenciamento, fazendo parte do escopo da logística. O fato da transferência do materiais do almoxarifado para a esteira de produção requer estudos e análises para que as operações ocorram com bastante eficiência, bem como na própria esteira e na condução ao estoque final.

Dentre as atividades envolvendo o manuseio de materiais /produtos destacam-se as seguintes:

- Áreas, condições e equipamentos e métodos operativos;
- Inspeção e devolução de materiais;
- Rotas de movimentação e manuseio;
- Tempo de ciclo e,
- Ativos logísticos envolvidos.

Segundo Faria (2003, p. 77) “o manuseio e a movimentação não agregam valor ao produto, portanto, essas operações devem ser mantidas em nível mínimo”. Para itens de baixo valor unitário, a proporção dos custos de manuseio e movimentação, em relação ao custo total pode ser significativa e devem ser minimizadas.

3.3.3 Custos de armazenagem

Com relação ao custo de armazenagem na opinião de Cometti (2003) “são considerados os custos das instalações e manutenção do armazém utilizado para guardar a mercadoria, incluindo: aluguéis, depreciações, manutenções, mão-de-obra de armazém, luz, água, seguro do estoque e do prédio, impostos e custo do capital do capital investido em estoque”.

Na concepção de Ballou (1995) existem quatro razões para uma organização utilizar espaço físico de armazenagem. Como segue: (1) reduzir custos de transporte e produção, (2) coordenar suprimento e demanda, (3) auxiliar o processo de produção e (4) auxiliar o processo de marketing.

Segundo Institute of management of accountants – IMA (1989) apud Faria (2003, p. 82) “há numerosas atividades e outros fatores que contribuem para a determinação dos custos de armazenagem, tais como:

- Características de recebimento – contemplam volumes por grupo de produto, modo de transporte, características da carga, etc.;
- Características de estocagem (quantidade por pallet, empilhamento de pallet, temperatura requerida, etc.);
- Características de seleção de pedido ou embarque – volume por grupo de produto, quantidade de lote de pedido, modo de transporte, taxa de atendimento de pedido e tempo de atendimento;
- Necessidades de etiquetagem;
- Características de re-embalagem (bens danificados e especiais);
- Necessidade de mão-de-obra direta e equipamentos; e
- Necessidade de recursos indiretos (supervisão, manutenção de equipamentos, limpeza, segurança, suprimentos, etc.).

3.3.4 Transportes

Os custos inerentes aos transportes são aqueles que mais tem sido estudado pelas empresas, devido a sua importância. Os custos envolvem a movimentação de produtos do fornecedor para a empresa, entre plantas e da empresa para o cliente.

Os fatores econômicos de transportes são afetados por sete aspectos específicos: distância, volume, densidade, facilidade de acondicionamento, facilidade de manuseio, responsabilidade e fatores de mercado, tais como intensidade e facilidade de tráfego.

Os custos de transportes, caso a frota seja própria, englobam:

- Depreciação dos veículos;
- Remuneração do capital ou retorno financeiro;
- Mão-de-obra;
- Seguro e IPVA;
- Pedágios;
- Devem ser considerados carros extras, caso haja necessidade.

3.4 Custos logísticos nos processos/cadeias logísticas de abastecimento, planta e distribuição

Torna-se necessário a apresentação dos principais custos logísticos nos processos, ou seja, os custos das cadeias logísticas de abastecimento, planta e distribuição, sendo eles:

3.4.1 Custos de logística de abastecimento

A logística de abastecimento engloba os custos para colocar materiais (nacionais e importados) disponíveis aos sistemas logísticos e de produção, ou seja, trazê-los dos fornecedores à planta, utilizando técnicas de estocagem, fluxo dentro dos canais de informações, controle dos custos e produtividade.

3.4.2 Custo de logística de planta

Estes custos envolvem as atividades desde o recebimento das matérias-primas, todo o suporte logístico à fabricação e a entrega dos produtos acabados para a expedição. Contempla os custos relativos ao recebimento e os custos com planejamento, programação e controles de produção.

3.4.3 Custos da logística de distribuição

Na visão de Faria (2003) os custos de distribuição englobam, entre outras atividades: previsão de demanda, quantificação e localização de estoques de produtos e administração de recursos.

3.4.4 Custo de manutenção de inventários

A manutenção de estoques representa para empresa vários riscos como roubo, incêndio, obsolescência etc., além do custo de oportunidade vinculado aos estoques, pois a empresa poderia investir seus recursos em outras oportunidades.

Quanto se fala em manter estoques, quer dizer matérias-primas, materiais secundário, produtos em processo e produtos acabados para venda.

Faria (2003, p. 109) afirma que,

os custos de manutenção – são associados ao investimento (custo de capital) que está sendo realizado para manter o inventário disponível aos usuários ou clientes. Podem ser divididos em: custo financeiro, de propriedade e de riscos. Os custos financeiros reconhecem que o capital é requerido para financiar os investimentos.; os custos de propriedade são associados à obtenção dos materiais e os custos de riscos são associados à manutenção do material por algum tempo.

É importante frisar que os custos de manutenção de estoques não são contemplados nas demonstrações contábeis, nem tampouco é referenciado na literatura de teoria de custos. Assim sendo, o custo de manutenção carece de um sistema de informação que gere dados para o gerenciamento dos custos logísticos.

3.4.5 Custo de tecnologia de informação e processamento de pedidos

Segundo Bowersox e Closs (2001, p. 53) “a tecnologia de informação é o recurso-chave para se obter integração. No entanto, da mesma forma que a avaliação de desempenho, os aplicativos de sistema de informação costumam ser criados tomando como base a estrutura organizacional”.

Dentre deste contexto encontram-se os ERPs (Enterprise Resource Planning), por exemplo, que são sistemas integrados, que buscam sincronizar o fluxo das informações, considerado elemento de grande importância em todas as operações.

Os sistemas de informações logísticas facilitam o processo de medição, controle e gerenciamento das operações logísticas que ocorrem em uma empresa específica, bem como ao longo de toda cadeia de suprimento.

Segundo Faria (2003, p. 115) os

investimentos em tecnologia podem levar a ganhos significativos em produtividade com a melhoria do nível de serviço ao cliente, redução de custos pela eliminação de erros e re-trabalhos (custo das falhas), bem como podem integrar as informações entre fornecedores e clientes, oferecendo melhorias de resultados para a cadeia de suprimentos envolvida.

3.4.6 Custos tributários

Os impostos incidem sobre uma mercadoria toda vez que ela se movimenta de um ponto ao outro, inclusive sobre o próprio transporte, armazenagem e serviços prestados por terceiros.

A forma de tributação também contribui decisivamente no gerenciamento dos custos logísticos envolvendo a parte tributária. Pois o governo editou normas que fizeram com que o PIS e COFINS, se tornassem não cumulativos, cujo controle é semelhante ao empregado para o

ICMS. Porém, caso a empresa opte pelo lucro presumido não há a necessidade de se implantar controles adicionais, uma vez que o PIS e COFINS incidem sobre o faturamento.

Não obstante os custos tributários serem essencialmente considerados pelos empresários quando da busca de novos mercados, nos livros de logística não traz contribuições satisfatória e extensiva a despeito do estudo, registro e evidenciação dos custos tributários aplicados à logística, seguindo o conceito de cadeia de suprimentos.

4 Da pesquisa

4.1 Informações obtidas da empresa pesquisada

A empresa sob análise foi constituída em 1987, com o foco unicamente comercial. Atualmente, seu foco esta direcionado na industrialização, comercialização, importação e exportação de fertilizantes e na comercialização de produtos agrícolas. A mesma possui um total de três fabricas e seis lojas distribuídas em Goiás e no Distrito Federal.

O faturamento da empresa vem crescendo vertiginosamente, chegando em 2005 ao total aproximado de R\$ 16.000.000,00 (dezesseis milhões de reais) mensal. Seus clientes ativos perfazem entre mais de 30.000 (trinta mil) cadastrados na empresa. Para abastecer tanto as unidades fabris bem como todas as lojas, a empresa negocia com aproximadamente 150 (cento e cinquenta) fornecedores, sendo estes nacionais e internacionais.

A sociedade devido, sobretudo, ao seu crescimento na última década, somado ao fato da existência real de crescimento tanto de fábrica como de loja, vem também buscando melhorias em suas práticas internas de controles, sobretudo nas áreas de contabilidade e controladoria. Em Função disso optou-se por estudar a referida empresa, no tocante a participação da contabilidade na identificação e registros dos custos totais de logística.

4.2 Proceder metodológico

Optou-se por fazer um estudo de caso, explorando ao máximo a variável ligada aos custos totais de logística. A presente pesquisa tem por objetivo estudar de forma exploratória, como a empresa enxerga à importância dos custos de logísticas para fins gerenciais. Todo o levantamento de dados se deu no departamento de contabilidade, por ser aquele que lida diretamente com os números inerentes aos eventos organizacionais praticados pela empresa.

Para obtenção dos dados para análise empregou-se como instrumento de pesquisa a entrevista estruturada. Na visão de Marconi e Lakatos (2003) a entrevista é o encontro entre duas pessoas, para que uma delas obtenha dados inerentes a determinado problema, mediante conversação de natureza profissional.

Por entrevista estrutura as mesmas autoras (2003, p.197) entendem ser “aquela em que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido; as perguntas feitas aos indivíduos são predeterminada.” Assim foi utilizado um roteiro tratando sobre dois tópicos definidos:

- Entendimento sobre a logística;
- Identificação, acumulação e evidenciação dos custos logísticos a luz da teoria de custos.

4.3 Resultados obtidos

4.3.1 Transporte e logística

O transporte predominante na empresa é o terrestre. Segundo informado existem, algumas transportadoras que prestam serviços quase que exclusivamente, há bastante tempo. Porém, existe na empresa um setor denominado transporte, que desenvolve as seguintes atividades:

- Acompanhamento de transporte de matérias-primas, embora não execute negociação;
- Gerencia a movimentação de carga e descarga nos chamados canais de distribuição;
- Cotação de preços com transportadoras locais para entrega de produtos aos clientes. Isto é feito também pelos gestores de cada canal.
- Monitoramento empírico da entrega dos produtos.

A existência conforme descrito pela empresa de um departamento de logística, não se configura, considerando as atividades listadas acima. O papel de um departamento de logística vai deste o estudo de variáveis mercadológica, passando por negociações envolvendo a cadeia de suprimento, até o controle de todos os gastos ligados a estas atividades.

Observou-se na empresa apenas o cuidado com a segurança do transporte, como também a alguns pequenos indícios de gerenciamento dessa área. Frisa-se que o setor tem apenas um encarregado, que preocupa-se unicamente com o operacional. Pouco, ou nenhuma importância, é dada ao estudo da cadeia de suprimento, solicitação de relatórios de análise dos gastos com logística.

Conclui-se assim, que a empresa não conta com um setor especializado, atento as evoluções técnicas e científicas no estudo dos custos logísticos.

4.3.3 Logística e contabilidade

A empresa não possui integração entre os vários módulos operacionais, o que retarda a apresentação de informações fidedignas aos gestores. Também, identificou-se que a contabilidade ocupa-se mais com os aspectos burocráticos, destacando-se a parte tributária e societária, do que estudar e analisar os números constantes dos registros contábeis, bem como efetuar projeções futuras.

O plano de contas da entidade não está concebido de forma a prever os custos totais com logística, separadamente, como, por exemplo, via centro de custo, que permitisse listar relatórios contendo os gastos com transporte, armazenagem, embalagens, movimentação interna, bem como gastos com a distribuição dos produtos vendidos aos clientes e a qualidade da prestação de serviços.

Neste plano de contas apenas são caracterizadas as principais, onde as contas de custos logísticos não são agrupadas de forma que beneficie a rápida visualização e identificação por parte dos gestores, estes custos em parte são caracterizados como custos de fabricação. Assim este conjunto de informações preciosas, torna-se incompleta ao gerenciamento dos custos logísticos.

A informação mais clara verificada refere-se aos custos de transportes ligados aos chamados canais de venda – que na verdade são os custos de transportes registrados por unidades fabris e lojas do entorno. Assim sendo, não se pode considerar que são métricas eficazes de registros, mas apenas um controle básico de transporte.

Os gestores estudam medidas de melhoramento com base neste relatório que podem às vezes gerar informações incompletas, podendo distorcer a natureza da decisão e provocar prejuízos financeiros, econômicos e até mesmo operacionais.

Ressalta-se que o tipo de contabilização efetuada ocorre em virtude do método empregado para controle de estoque, qual seja o inventário periódico. Por esse sistema a empresa somente apura seu custo quando da contagem de estoque, efetuando o controle dos custos no grupo de resultado. A empresa adota também a prática de arbitramento de seus produtos acabados, assim como daqueles em elaboração, tendo em vista não utilizar um sistema de custeio integrado e coordenado com a contabilidade.

Essa prática dificulta ainda mais o controle dos custos de logística para fins de decisão. Quanto à elaboração de relatório de custos em logística, não existe nenhum documento interno com essas características, existindo tão-somente controles de transportes por canais conforme dito anteriormente, feito pela contabilidade com bastante atraso, cerca de quatro meses depois do levantamento de dados. Existem alguns controles extra-contábeis em planilhas fora do sistema de informática, poucos utilizados pelos principais gestores.

As razões listadas para a pouca ou nenhuma participação da contabilidade no processo de registro e controle de custos logísticos são aquelas inerentes à falta de comunicação entre áreas e assuntos ligados ao sistema de informação utilizado pela empresa, no registro das operações. Foi lembrado ainda a divisão setorial existente na empresa entre a contabilidade e produção.

Frisa-se que este empecilho diz respeito a um dos principais mecanismos de controle interno, a comunicação entre áreas. A contabilidade fica órfã dos dados e informações processadas no setor de produção e transporte. No entanto, pode-se afirmar que as condições para implantação de um protótipo contábil para a identificação, mensuração e divulgação de custos com logística deveria partir do próprio setor.

Conforme Iudícibus e Marion (2000, p.42

A contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Assim, a única área capaz de mensurar os custos logísticos e área apta ao repasse informações é a contabilidade, pois é nesta que se concentram todos os dados necessários para auxiliar os gestores em sua tomada de decisão.

4.2.4 Contribuições

Por intermédio da pesquisa foi possível detectar falhas que não possibilitam evidenciar os dados logísticos aos gestores, e dado a importância destes custos na formação da tomada de decisão, verificou-se assim que os gestores não estão sendo subsidiados de maneira suficiente para o eficaz gerenciamento da empresa.

Entende-se a contabilidade, como um centro de informação, cujo papel primordial é o de subsidiar os gestores em suas decisões.

É nítida a urgente necessidade de relatórios, sucintos e claros, que possibilitem aos gestores identificarem todos os custos logísticos, permitindo, assim uma rápida visualização das áreas com maior concentração dos mesmos. Através destes dados os gestores poderão buscar a otimização destes custos.

Entende-se que, para que o gestor busque a otimização dos custos logísticos, ele precisa ter uma visão global em relação a estes custos e sua representação no resultado da empresa. E somente com relatórios precisos ele poderá ter acesso a essas informações valiosíssimas.

Assim, poder-se-ia adotar na empresa em estudo, a organização de seu plano de contas reestruturando e criando um grupo distinto para custos logísticos. Facilitando, desta forma, os registros contábeis.

Além da reestruturação do plano de contas, poder-se-ia adotar uma demonstração de resultados gerenciais, abordando de forma separada os custos logísticos, fornecendo assim para os gestores a visão global, citada anteriormente, e a análise dos dados em relação ao resultado empresarial.

RECEITA OPERACIONAL BRUTA
Venda de produtos
Serviços prestados
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA
Impostos incidentes sobre vendas
Devoluções e abatimentos
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
CUSTOS DOS PROD VEND E DOS SERV PRESTADOS
LUCRO BRUTO
DESPESAS OPERACIONAIS
Com vendas
Gerais e administrativas
Despesas financeiras (deduzidas das de X em X2 e X em X1)
OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS
Resultado de participações em outras sociedades
Participações nos resultados de coligadas e controladas pelo MEP
Dividendos e rendimentos de outros investimentos
Outras (indicar natureza)
LUCRO OPERACIONAL
RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS
RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DOS IMPOSTOS, CONTRIBUIÇÕES E PARTICIPAÇÕES
PROVISÃO PAR IMPOSTO DE RENDA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES
LUCRO DO EXERCÍCIO

Fonte: Adaptado de Iudícibus, Gelbcke e Martins (2003)

Quadro 1 – Demonstração de resultados de exercícios conforme Lei 6.404/76

A demonstração de resultados de exercício conforme a legislação societária, não permite, de forma clara, a identificação dos custos logísticos por parte dos gestores, deixando assim de alcançar o grande objetivo da contabilidade, subsidiar os mesmos e outros usuários da informação contábil na tomada de decisão.

Assim, a exemplo do quadro 1, verifica-se que a demonstração de resultados de exercício tradicional não permite discutir o impacto dos custos logísticos no resultado empresarial, como os trabalhados no referencial bibliográfico. Deste modo, sugere-se no quadro 2 a formatação de uma demonstração de resultados de exercícios gerencial. Nesta nova formatação, o gestor visualiza de forma clara e precisa estes impactos, contribuindo assim para a formação de sua tomada de decisão.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO GERENCIAL- FOCO EM LOGÍSTICA
RECEITA OPERACIONAL BRUTA
Venda de produtos
Serviços prestados
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA
Devoluções e abatimentos
CUSTOS LOGÍSTICOS NOS PROCESSOS
Custos tributários
Pis
Cofins
Icms
Custos de logística de abastecimento
Materiais Nacionais
Frete
Outros
Materiais Importados
Frete
Custos de logística de planta
Custos dos produtos fabricados
Custos de manutenção de inventário
Custos financeiros
Custos de propriedade
Custos de riscos
Perdas com obsolescência
Produtos defeituosos
Perdas no processo de logística
Outros
Custo de TI e processamento de pedidos
Custo de logística de distribuição
Custos decorrentes da movimentação de estoques
Custos decorrentes da entrega de mercadorias a clientes
Despesas com embalagem (vendas)
Transporte
LUCRO BRUTO
DESPESAS OPERACIONAIS
Com vendas (descontos)
Gerais e administrativas
Despesas financeiras (deduzidas das de X em X2 e X em X1)

OUTRAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS
Resultado de participações em outras sociedades
Participações nos resultados de coligadas e controladas pelo MEP
Dividendos e rendimentos de outros investimentos
Outras (indicar natureza)
LUCRO OPERACIONAL
RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS
RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DOS IMPOSTOS, CONTRIBUIÇÕES E PARTICIPAÇÕES
PROVISÃO PAR IMPOSTO DE RENDA
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES
LUCRO DO EXERCÍCIO

Fonte: Elaborado pelos autores

Quadro 2 – Demonstração de resultados de exercícios gerencial com foco em logística

Como proposta à empresa sob análise opta-se pela adaptação da demonstração de resultados prescrita pela legislação societária, num demonstrativo gerencial. Desta forma é importante reforçar, que o profissional contábil, elaborará uma demonstração de resultados pela ótica da legislação societária e uma para fins gerenciais.

5 Considerações finais

A pesquisa retratou o estudo em uma empresa considerada de médio porte no estado de Goiás. Onde se observou a não integração da contabilidade na apuração dos custos logísticos, e uma ineficácia na teoria de custos, quanto ao fato de não haver estudos explícitos sobre os custos totais dos mesmos, onde estes dados se confundem em meio a demonstrações contábeis não permitindo ao gestor a sua rápida identificação e levando o mesmo ao uso de planilhas e relatórios extra-contábeis ou mesmo ao erro em sua tomada de decisão.

Para que os gestores da empresa em estudo possam obter dados logísticos claros e tempestivos, esta deverá adotar uma posição diferente com o seu departamento contábil, integrando o mesmo aos outros diferentes departamentos. Tendo a contabilidade que assumir o seu papel como sistema de informação, reestruturando seu plano de contas e demonstração de resultados para identificação dos custos logísticos, divergindo assim da teoria de custos, pois nesta os mesmos são esparsos.

A demonstração de resultados gerencial resultará em uma importante ferramenta ao gestor onde este verá com clareza as áreas logísticas que demandam maior custo, podendo o mesmo analisar e tomar medidas cabíveis à redução de custos, como também medidas para alcançar melhores resultados empresariais.

Referências

BABBIE, Earl (tradução de Guilherme Cezarino). **Métodos de pesquisa de survey**. Belo Horizonte: Ed.UFMG, 1999.

BALLOU, Ronald H. **Logística empresarial**: transportes, administração de materiais e distribuição física; tradução hugo T. Y. Yoshizaki. São Paulo: Atlas, 1995.

BERTAGLIA, Paulo Roberto. **Logística e gerenciamento da cadeia de abastecimento**. São Paulo: Saraiva, 2003.

BOWERSOX, Donald J., CLOSS, David J. **Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimentos**. tradução Equipe do Centro de Estudos em Logística, Adalberto Pereira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.

CHRISTOPHEN, Martin. **Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para a redução de custos e melhorias dos serviços**. Tradução Francisco Roque Monteiro Leite. São Paulo: Pioneira, 1997.

COMMETI, Gerson. **Um modelo de identificação, mensuração e informação dos custos com a logística em indústria de médio porte**. Dissertação (mestrado) – Centro Universitário Álvares Penteado, mestrado em controladoria e contabilidade estratégica, São Paulo, 2003, p. 180.

CORONADO, Osmar. **Contribuição para o estudo de formação de preços e planejamento de resultado com a logística integrada, no setor atacadista/distribuidor, sob a ótica da gestão econômica**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Universidade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2000.

FARIA, Ana Cristina de. **Custos logísticos: uma abordagem na adequação das informações da controladoria à gestão da logística empresarial**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Universidade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo, 2003.

FLEURY, Paulo Fernando, WANKE, Peter, FIGUEIREDO, Kleber Fossati (Organizadores). **Coleção COPPEAD de administração: centro de estudo de logística**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NOVAES, Antônio Galvão. **Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KOBAYASHI, Shun'ichi. **Renovação da logística, como definir estratégias de distribuição física global**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000. (Tradução de Valéria Custódio dos Santos)