

# Evidenciação dos Custos Logísticos nos Relatórios Contábeis

**Hélio Zanquetto Filho**

**Giovanna Fornaciari**

**Maria Mariete A. M. Pereira**

## **Resumo:**

*O presente artigo tem por objetivo apresentar algumas considerações iniciais sobre a necessidade de evidenciação dos custos logísticos nos relatórios contábeis, a fim de melhorar as informações para a tomada de decisão. Para isso são apresentados os conceitos básicos de logística, as características relativas às cadeias de suprimentos, os elementos componentes dos custos logísticos, os métodos de custeio utilizados e os fatores relevantes para a evidenciação dos custos logísticos. Como conclusão, observou-se que por um lado que os métodos de custeio atuais atendem em grande parte às necessidades dos processos logísticos, mas por outro lado pouco foi realizado para que os custos logísticos sejam evidenciados nos relatórios contábeis*

**Área temática:** *Gestão Estratégica de Custos*

## **Evidenciação dos Custos Logísticos nos Relatórios Contábeis**

**Autores:**

**Hélio Zanquetto Filho**  
**Professor doutor da FUCAPE**

**Giovanna Fornaciari**  
**Mestranda da FUCAPE**

**Maria Mariete A. M. Pereira**  
**Mestranda da FUCAPE**

### **Resumo**

O presente artigo tem por objetivo apresentar algumas considerações iniciais sobre a necessidade de evidenciação dos custos logísticos nos relatórios contábeis, a fim de melhorar as informações para a tomada de decisão. Para isso são apresentados os conceitos básicos de logística, as características relativas às cadeias de suprimentos, os elementos componentes dos custos logísticos, os métodos de custeio utilizados e os fatores relevantes para a evidenciação dos custos logísticos. Como conclusão, observou-se que por um lado que os métodos de custeio atuais atendem em grande parte às necessidades dos processos logísticos, mas por outro lado pouco foi realizado para que os custos logísticos sejam evidenciados nos relatórios contábeis.

Palavras-chaves: custos, logística, evidenciação.

### **1-Introdução**

Lambert, Cooper e Pagh (1998) ressaltam que em 1998 o CLM (*Council of Logistics Management*) definiu logística como uma parte do processo da cadeia de suprimentos no qual se planeja, implementa e controla de forma eficiente e eficaz o fluxo, tanto normal quanto reverso, de estoques de produtos, serviços e informações relacionadas, desde o ponto de origem até o ponto de consumo, a fim de atender às necessidades dos clientes finais. Kaplan (1999) afirma que a gestão de custos deve estar apta a aproveitar as mudanças em relação a sua criação de valor dentro da cadeia, quer seja através dos produtos ou dos serviços prestados. Reforçando esta afirmativa Porter (1989) defende que o gerenciamento logístico passou a demandar melhores informações para a tomada de decisão. Com base nestas análises os autores do presente artigo iniciaram um projeto que tem dois grandes objetivos. O primeiro é entender a formação dos custos logísticos para melhorar o gerenciamento. O segundo objetivo visa descrever a necessidade de se estabelecer

procedimentos que possibilitem a segregação e evidenciação dos custos logísticos a partir das demonstrações contábeis.

Com relação à necessidade de se evidenciar e segregar os custos a partir dos relatórios contábeis Bio, Robles e Faria (2002) defendem que um dos obstáculos à implementação da gestão da logística integrada está nas falhas de apurações dos custos, pois muitas empresas não têm se preocupado com essa segregação em seus relatórios contábeis. Um dos problemas da contabilidade é a dificuldade de gerar informações que sejam úteis ao gerenciamento da logística integrada.

A fim de facilitar leitura e atender aos objetivos o presente artigo foi estruturado da seguinte forma. Na primeira parte do trabalho, faz-se a contextualização do ambiente logístico e da cadeia de suprimentos. Na segunda, são demonstrados os elementos dos custos logísticos. Na terceira descreve-se a necessidade de evidenciação dos custos logísticos na contabilidade.

## **2-Logística e cadeia de suprimentos**

De acordo com Bovet e Thiagarajan (2000), a logística transforma aspectos fundamentais da concorrência como preço, produto, serviço e valor agregado para o cliente. Christopher (1999) defende que a logística é o processo de gerenciar estrategicamente a aquisição, movimentação e armazenagem de materiais, peças e produtos acabados (e os fluxos de informações correlatas) através da organização e seus canais de marketing, de modo a poder maximizar as lucratividades presente e futura através do atendimento dos pedidos a baixo custo. Novaes (2001) afirma que logística é o processo de planejar, implementar e controlar, de maneira eficiente, o fluxo e a armazenagem dos produtos, bem como os serviços e informações associados, cobrindo desde o ponto de origem até o ponto de consumo, com o objetivo de atender aos requisitos do consumidor.

Segundo Christopher (1999) a fonte de vantagem competitiva é encontrada, primeiramente, na capacidade da organização diferenciar-se de seus concorrentes aos olhos do cliente e, em segundo lugar, pela sua capacidade de operar a baixo custo e, portanto, com lucro maior. O sucesso no mercado depende de um modelo simples baseado na trilogia: empresa, clientes e concorrentes. Este autor afirma que as mutações no ambiente logístico estão associados aos fatores citados a seguir: Explosão do serviço ao cliente – os produtos passam a ter valor no momento em que eles estão nas mãos do cliente na hora e local exigido; Compressão do tempo – utilizando o menor tempo possível para a fabricação dos lotes por produto, acarretará o menor desperdício e a melhor dinâmica dos fluxos de materiais; Globalização da indústria – empresa global é mais que uma empresa multinacional, pois, componentes e materiais são adquiridos do mundo inteiro e os produtos vendidos para o mundo inteiro, talvez com adequações locais; Integração organizacional – profissionais mais capacitados, ou seja, generalistas ao invés de especialistas limitados.

Lalonde (2000) afirma que a cadeia de suprimentos é o conjunto de três ou mais organizações diretamente relacionadas por um ou mais fluxos de entrada ou saída de produtos, serviços e informações desde o primeiro fornecedor da matéria-prima até o cliente final. A gestão dessa cadeia tornou-se uma prioridade, assim como uma necessidade de integrá-la em todos os sentidos e a melhor maneira de fazer essa

integração é por meio da colaboração permanente entre todos os elos. Para Cooper (2000) a empresa deixa de ser vista como o objeto da gestão de custos (valor) o novo objeto da gestão de custos (valor) está passando a ser a cadeia e não mais uma empresa individualmente.

### **3-Elementos dos custos logísticos**

De acordo com Bio, Robles e Faria (2002), os elementos fundamentais dos custos logísticos são:

*Nível de Serviço ao Cliente* – Custos das vendas perdidas devido à falta do produto, problemas nos prazos de entrega ou outras falhas. Este é sem dúvida o mais difícil de quantificar.

*Custos de Lotes* – Custos para a produção ou aquisição dos itens de custos de preparação de produção, movimentação, programação e expedição de materiais e capacidade perdida na mudança das máquinas. Lotes grandes podem ocasionar falhas diversas como: produção inadequada; ineficiência devido à quebra de máquinas; ineficiência no planejamento de produção etc.

*Custos de Embalagem* – Correspondem ao acondicionamento do produto para sua distribuição aos clientes, facilitando o manuseio e a armazenagem, promovendo melhor utilização do equipamento de transporte.

*Custos de Armazenagem* – São gastos aplicados nas estruturas e condições necessárias para que a empresa possa guardar seus produtos adequadamente, como os custos fixos das instalações (aluguéis, taxas), aquisição de *paletes*, custo com pessoal do armazém, etc.

*Custos de Manutenção Estoque* – Custos de serviços (seguros e impostos), de riscos (perdas e roubos), depreciação e, o mais expressivo no Brasil, custo de oportunidade do capital.

*Custos de Processamento de Pedido e Tecnologia de Informação* – Custos de transmissão de pedidos, entradas, processamento e movimentações, pois, o pedido dá início a todo o funcionamento do sistema logístico. São considerados custos com emissão de pedidos, o salário do comprador, o aluguel do espaço destinado ao setor de compra, os papéis usados na emissão de pedidos etc. O investimento em tecnologia busca integrar as informações entre fornecedores e clientes, oferecendo melhorias de resultados na cadeia de suprimento. Essas atividades estão na interface entre o cliente e a empresa e envolve a maneira pela qual a informação de venda é fornecida, o que é transmitido e como é feita a comunicação.

*Custos com Planejamento e Controle de Produção* – Gastos com a sincronização das entradas (materiais), para que as necessidades de saídas (produtos) sejam atendidas.

*Custos de Transportes* – O maior custo isolado da cadeia logística, envolvem todos os custos com fretes do fornecedor para a empresa, da empresa para o cliente, e podem ser analisados por modo (rodoviário, aéreo, ferroviário, cabotagem e hidroviário), transportador, canal ou produto. Inclui ainda os custos com a

depreciação dos veículos, pneus, combustíveis, manutenção e custo de oportunidade dos veículos etc.

*Custos Tributários* – Custos com impostos e taxas nas operações de aquisição e venda.

Cabe ressaltar, conforme descrito na introdução deste artigo, que o sistema de custeio utilizado para quantificar cada um destes custos terá influência nos resultados alcançados. Supondo que todas as empresas utilizem o mesmo sistema, uma vez identificado os custos logísticos, as empresas devem atentar para aqueles mais relevantes. Deve-se ter especial atenção com os custos de armazenagem, estoque e transporte além de analisar o custo de oportunidade do capital imobilizado na estrutura. É importante destacar que todos os elementos dos custos logísticos devem ser integrados, de forma a estabelecer trocas compensatórias.

#### **4-Ferramentas para apuração dos custos logísticos**

De acordo com vários autores o grande desafio da logística está em atender clientes cada vez mais exigentes que demandam melhores níveis de serviço. Por outro lado, estes mesmos clientes, não estão dispostos a pagar mais caro por isso. O preço está passando a ser um qualificador, e o nível de serviço um diferenciador perante o mercado. Assim, a logística tem tido a responsabilidade de agregar valor ao produto através do serviço por ela oferecido. Neste sentido, torna-se fundamental as informações geradas por meio dos elementos dos custos logísticos. Diante disso pode-se questionar qual o papel do gerenciamento dos custos logísticos não só na redução de custos como também no aumento da rentabilidade.

Os diversos métodos de custeio tradicionais (absorção, centro de custos, variável e padrão), identificados na literatura, apresentam falhas e potencialidades para apuração de custos logísticos. Segundo Gasparetto *et al* (1999), as metodologias que as empresas vinham utilizando tradicionalmente foram desenvolvidas para serem utilizadas em ambientes fabris, de modo que grande parte da cadeia logística permanece fora da sua abrangência. Entretanto, existem métodos de custeio nos quais o foco está em estabelecer os custos das atividades, dos processos, dos clientes ou dos canais. Na realidade estes últimos métodos caracterizam-se por encontrar os custos no sentido do fluxo produtivo, visão horizontal, e não encontrar os custos dos departamentos ou da produção fabril de produtos. Os métodos que melhor representam esta nova categoria estão: Custeio Baseado em Atividades – ABC (*Activity-Based Costing*); Lucratividade Direta por Produto – DPP (*Direct Product Profitability*); o Custeio Total de Compra-TCO (*Total Cost of Ownership*).

O centro de custos tem por finalidade prover informações sobre o custo dos produtos, com uma visão da empresa fragmentada em vários centros de custos. O método variável visa identificar a rentabilidade de cada produto na tomada de decisões gerenciais de curto prazo, separando os custos em variáveis e fixos. Por sua vez, o custo padrão mede as diferenças entre padrões de custos projetados para um período e os custos realmente ocorridos naquele período.

A alocação dos custos indiretos aos produtos pode sofrer distorções devido à possibilidade da escolha de critério de rateio diferentes. Desta forma podem estar supercusteando produtos de elevado volume de produção e subcusteando os de baixo volume. Com relação à logística esta ferramenta atende às necessidades de planejamento e controle de produção.

Segundo Gaspareto *et al* (1999) ABC é uma nova lógica para a distribuição de custos, a partir da compreensão de que os produtos consomem atividades e de que as atividades consomem recursos. Do ponto de vista estratégico para otimização da cadeia logística, o ABC é considerado a ferramenta mais apropriada para o gerenciamento dos processos. Lalonde (2000) afirma que o ABC, é uma boa ferramenta no que se refere à gestão horizontal das funções logísticas dentro da cadeia de suprimentos. De acordo com este autor é de fundamental importância conhecer os custos logísticos internos a fim de transferi-lo às atividades subseqüentes. O ABC dá uma visão muito mais clara dos processos internos e externos da empresa, possibilitando eliminação das atividades que não agregam valor ao produto ou serviço.

A Lucratividade Direta por Produto-DPP, que tem obtido muito utilizada especialmente no setor varejista que consiste no gerenciamento dos custos das atividades de distribuição, entendendo, desta forma, como estes custos interferem na lucratividade dos produtos. Entendendo o mecanismo de interferências é possível verificar quais são as atividades que são mais onerosas e as que não agregam valor. Normalmente as informações utilizadas pelo DPP advêm do método ABC.

O Custeio Total de Compra-TCO tem como pressuposto inicial que os custos de aquisição de um item não são somente aqueles do item propriamente dito (preço cotado), mas de todas as atividades executadas para que o item seja adquirido e utilizado. Portanto, as atividades envolvidas no recebimento dos suprimentos podem ser associadas aos vários fornecedores da empresa com o objetivo de identificar os gastos gerados por cada um deles através de um índice de desempenho de fornecedores (IDF), que é calculado da seguinte forma:

$$IDF = \frac{\text{Custos de não conformidade} + \text{Preço de Compra}}{\text{Preço de Compra}}$$

Dessa forma, as melhorias geradas pelo TCO decorrem, em grande parte, do desenvolvimento das relações entre fornecedores e compradores. A redução do TCO envolve as duas partes e requer ajustes bilaterais, podendo se utilizar sistemas EDI (*Electronic Data Interchange*), que reduzem a burocracia e os custos com as atividades envolvidas na requisição e manuseio de produtos.

## **5-A contabilidade e a evidenciação dos custos logísticos.**

Nas práticas atuais de contabilidade de custos as empresas, em sua grande maioria, não se preocupam em segregar em sua contabilidade os custos logísticos. Com isso

não apresentam informações relevantes para a tomada de decisão dos gerentes logísticos. Iudícibus (2000), afirma que não se pode esperar que boas informações possam emanar de pessoa com pouco conhecimento e interpretação dos demonstrativos contábeis. Segundo Bio, Robles e Faria (2002) a crescente importância dos custos logísticos indica que a necessidade de uma contabilização mais precisa dos custos logísticos torna-se cada vez mais crítica. A análise dos *trade-offs* desta natureza de custos poderá ser realizada, se custos individuais de cada elemento puderem ser verificados adequadamente, assim como suas inter-relações com os outros elementos de cada cadeia da logística.

Bowersox e Closs (2001) citam que lamentavelmente, os métodos contábeis tradicionais não satisfazem plenamente aos requisitos de apuração do custo logístico, pois na maioria dos casos a prática contábil acumula custos em contas por natureza e não por atividade. Por considerar que a contabilidade gerencial é uma ferramenta mais aplicada ao estudo, trabalha-se aqui com esta contabilidade e não com a contabilidade fiscal. Os autores deste artigo observam que no plano de contas contábil há uma falta de evidência dos elementos dos custos logísticos. Desta forma, faz-se necessário, criar uma estrutura de contas nas quais seja possível identificar, mensurar e evidenciar os custos logísticos.

Toma-se como exemplo os elementos dos custos logísticos apresentados na Seção 3. É necessário criar contas e ferramentas de medição da perda de receitas e, conseqüentemente de lucros, decorrentes das vendas perdidas. O que se propõe é que assim como os ativos intangíveis, as contas contábeis comecem a fornecer receitas intangíveis, que na realidade são receitas não realizadas por deficiência operacional. Não está se falando de receitas não realizadas por limitações de capacidade de produção. Outro caso a ser investigado é o custo com embalagens. Em princípio o método de custeio utilizado para calcular este custo deve ser o TCO, neste sistema devem estar presentes os custos inerentes das perdas, custo de retrabalho e custo da logística reversa, dentre outros. Entretanto, os sistemas de contas atualmente em uso não permitem que sejam identificados os reflexos e conseqüências dos problemas causados por embalagens de baixa qualidade. Assim, não possibilitam identificar os ganhos obtidos com embalagens de melhor qualidade. Assim como estas duas situações, para todos os outros elementos de custos logísticos será necessário criar meios de segregar e evidenciar seus custos totais.

## **6-Conclusão**

Os custos logísticos têm sido importantes na avaliação de resultados das empresas. Além disso, sabe-se que em diferentes fases do processo decisório, são necessários informações com diferentes níveis de detalhamento e para os custos logísticos a mesma análise é válida. As ferramentas tradicionais tratam os custos por natureza, direcionados para o produto, serviço, e por departamentos, enfatizando a unidade fabril, sendo que nas ferramentas contemporâneas surge a perspectiva de apurar os custos logísticos por meio de suas atividades.

É necessário entender de que forma os métodos de evidenciação a serem propostos vão contribuir para que seja possível, em cada elo da cadeia de valor, identificar

quais atividades agregam valor e quais os *trade-offs* logísticos que dão melhor rentabilidade tanto no curto quanto no longo prazo.

Observa-se que as práticas contábeis fiscais estão voltadas para fornecer informações aos investidores e às autoridades tributárias, pois a forma como é identificado, classificado e relatado é a principal dificuldade para se apurar os custos logísticos. É preciso reestruturar o plano de contas, classificando-o por cada elemento de custo logístico, e agrupando a cada elemento a sua atividade. Além disso, as práticas contábeis gerenciais estão voltadas para as informações relacionadas aos produtos e não a evidenciação dos custos logísticos ou dos processos. Os custos logísticos não podem continuar ocultos nos relatórios contábeis, devendo-se criar métodos que os tornem visíveis. Para atender às necessidades aqui descritas esta pesquisa continua sendo desenvolvida a fim de apresentar, futuramente, ao meio acadêmico, o método proposto. A terceira e última fase da pesquisa concentrar-se-á na investigação e aplicação em campo do modelo a ser proposto, identificando os problemas relacionados à operacionalização dos mesmos.

### Referências Bibliográficas

- BIO, S. R.; ROBLES, L. T.; FARIA, A. C. de. (2002) *Em busca da vantagem competitiva: trade-Offs de custos logísticos em cadeias de suprimentos*. CRCSP – Ano VI/ No.19/mar.
- BOVET, D. M.; THIAGARAJAN, S. (2000) Logística orientada para o cliente. *HSM Management*, n.18, jan-fev.
- BOWERSOX, D. J., CLOSS, D. J.(2001) *Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento*, Ed. Atlas, São Paulo
- CHRISTOPHER, M. (1999) *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para redução de custos e melhoria de serviços*, Ed. Pioneira, São Paulo
- COOPER, R. EPM: (2000) Gestão de Desempenho da Empresa. *HSM Management*, No. 19, mar-abr.
- GASPARETO, V. et al. (1999) *Custeio da cadeia logística: uma análise das ferramentas disponíveis*. IN: Congresso Internacional de Custos, Anais, Portugal, Set.
- IUDÍCIBUS, Sergio de. (2000) *Teoria da Contabilidade*, Ed. Atlas, São Paulo.
- KAPLAN, R. (1999) Dos custos à performance. *HSM Management*, SãoPaulo, No. 13, mar-abr.
- LALONDE, B. (2000) É tempo de integração. *HSM Management*, No. 21, jul-ago.
- LAMBERT, D. M, COOPER, M. C.; PAGH, JANUS D. (1998) Supply chain management: implementation issues and research opportunities, *The International Journal of Logistics Management*, Vol. 9, No. 2, p. 1-19
- LIMA, M. P. (2003) *Custos logísticos: Uma visão gerencial*. Disponível no Centro de Estudos em logística.1998: [www.coppead.ufrj.br/pesquisa.cel](http://www.coppead.ufrj.br/pesquisa.cel), capturado em 05 de março.

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

PORTER, M.E. (1989) *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*, Rio de Janeiro: Campus, 1989.