

Controladoria e a Cadeia de Valor: identificação e mensuração das atividades que agregam valor

Giovanna Fornaciari
Hélio Zanquetto Filho

Resumo:

Objetiva-se este trabalho realizar uma abordagem sobre a necessidade de identificação e mensuração das atividades que agregam valor e que não agregam valor em toda a cadeia logística, uma vez que uma das funções da controladoria é a coordenação e otimização dessas atividades como forma estratégica e vantagem competitiva. Dessa forma surge um questionamento, como a controladoria poderia identificar e mensurar os trade-offs, em toda a cadeia de valor por intermédio da logística integrada? É necessário compreender o comportamento da cadeia logística (suprimento, manufatura e distribuição) em suas atividades por meio de seus elos com o propósito de gerenciar seus custos. O ABC (Activity Based Management), método de custeio por atividades, tem sido indicado como o mais apropriado para a identificação e mensuração das atividades na cadeia de valor, sendo que o cerne da otimização da redução dos custos está nos trade-offs. Dessa forma, a logística integrada à controladoria quando utilizada para um melhor nível de serviço por meio dos trade-offs será uma variável estratégica nas relações de negócios das empresas. O trabalho foi desenvolvido por meio de revisão da literatura.

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Controladoria e a Cadeia de Valor: identificação e mensuração das atividades que agregam valor.

Autores: **Giovanna Fornaciari**
Hélio Zanquetto Filho

**FUCAPE – Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade,
Economia e Finanças**

Resumo

Objetiva-se este trabalho realizar uma abordagem sobre a necessidade de identificação e mensuração das atividades que agregam valor e que não agregam valor em toda a cadeia logística, uma vez que uma das funções da controladoria é a coordenação e otimização dessas atividades como forma estratégica e vantagem competitiva. Dessa forma surge um questionamento, como a controladoria poderia identificar e mensurar os *trade-offs*, em toda a cadeia de valor por intermédio da logística integrada? É necessário compreender o comportamento da cadeia logística (suprimento, manufatura e distribuição) em suas atividades por meio de seus elos com o propósito de gerenciar seus custos. O ABC (*Activity Based Management*), método de custeio por atividades, tem sido indicado como o mais apropriado para a identificação e mensuração das atividades na cadeia de valor, sendo que o cerne da otimização da redução dos custos está nos *trade-offs*. Dessa forma, a logística integrada à controladoria quando utilizada para um melhor nível de serviço por meio dos *trade-offs* será uma variável estratégica nas relações de negócios das empresas. O trabalho foi desenvolvido por meio de revisão da literatura.

Palavras-chave: Cadeia de valor, controladoria, vantagem competitiva, *trade-offs*

1 – Introdução

As organizações, para sobreviverem no mercado competitivo, estão avaliando suas atividades de forma estratégica, não somente nas atividades do limite da fábrica, mas em todas suas atividades operacionais, desde a contratação de insumos e serviços com os fornecedores até à sua distribuição do produto ao consumidor final.

De acordo com Bertaglia (2003, pág. 15):

As empresas de serviço têm se especializado em mercado internacional, efetuando estudos financeiros, análises de mercado, análises de concorrência, projetos de rede de distribuição, em busca de oportunidades para adquirir outras empresas. Essas atividades têm extremo destaque na área logística com relação à integração das funções na cadeia de abastecimento, seja otimizando transportes, vendas e canais de distribuição

Assim o gerenciamento da cadeia de suprimentos¹ que até pouco tempo estaria mais ligado ao fluxo de materiais (inventários, produtos em elaboração, produtos acabados), passa para uma visão de gestão econômica, aliando a um sistema integrado de informação.

Nos últimos anos, a arquitetura de muitas cadeias de suprimento tem sofrido mudanças importantes. Algumas organizações estão repensando suas fronteiras, mudando suas competências e/ou modificando a forma de relacionamento com seus

fornecedores e distribuidores, de forma a agregar para o consumidor final um melhor nível de serviço. De acordo com Bertaglia (2003, p. 9):

As grandes organizações procuram reduzir o tempo e o custo ao longo da cadeia de abastecimento a fim de obter uma resposta mais efetiva às necessidades do consumidor. Assim, novas medidas, diferentes das tradicionais, devem ser empregadas para atender às expectativas dos clientes.

Para um melhor nível de serviço, o papel da controladoria passa a dar atenção nos comportamentos dos custos, tanto nos custos reais quanto nos ocultos dentro de todas as atividades do processo operacional. Conforme Boas (2000, p.61), o papel da controladoria dentro de uma organização será objetivado decidindo, controlando e informando os atos e fatos, principais ou secundários, da gestão empresarial, dentro de uma cadeia de valor.

Em alguns casos da organização, o planejamento bem elaborado e executado atende às expectativas e às exigências do cliente, sem acréscimo substancial de custo, por meio da eficiência e do rendimento do nível de serviço. No entanto, em uma determinada atividade, o atendimento do nível do serviço acarreta custos, desafiando gestores da controladoria e da logística a descobrir a melhor forma de aumentar a rentabilidade com menor custo.

A logística quando utilizada para um melhor nível de serviço por meio dos *trade-offs*² é hoje uma variável estratégica nas relações de negócios das empresas. De acordo com Porter (1989, p. 34) a logística é o elemento chave para a vantagem competitiva, em que o gerenciamento de cada elo dessa cadeia – suprimento, manufatura e distribuição física – passou a demandar maior atenção.

Surge então um questionamento: como a controladoria poderia identificar e mensurar as trocas compensatórias, ou seja, os *trade-offs*, em toda a cadeia de valor por meio da logística integrada (*supply chain*) de uma empresa, considerando níveis de serviços que atendam aos interesses da empresa e dos clientes?

O objetivo desse artigo é evidenciar a importância da logística de forma integrada na controladoria, a fim de identificar e mensurar as atividades em toda a cadeia de suprimento da empresa por intermédio de suas trocas compensatórias. A metodologia utilizada para o desenvolvimento do trabalho foi a pesquisa bibliográfica.

Na primeira parte do trabalho, faz-se uma abordagem sobre o objetivo e conceitos da contabilidade e da controladoria, abordando os modelos de gestão, decisão, informação e mensuração. Na segunda parte aborda-se uma abordagem do conceito de logística na cadeia de suprimentos e o papel da controladoria para a tomada de decisão por meio dos *trade-offs*. Na terceira parte é dada a importância do sistema integrado de informação na logística e na controladoria.

02 – Contabilidade e Controladoria

De acordo com Hendriksen (1999, p. 28), contabilidade é um processo de comunicação de informação econômica para propósitos de tomada de decisão tanto pela administração como por aqueles que necessitam utilizar-se dos relatórios externos.

Para Ludícibus (2000, p. 23), o objetivo básico da Contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais³

A contabilidade é conceituada sob várias teorias, Padoveze (2003, p. 5) destaca como principais : a teoria da decisão, da mensuração e da informação.

A **teoria de decisão** é tida com o esforço para explicar como as decisões realmente acontecem; para a tomada de decisões, ela objetiva solucionar problemas e manter o caráter preditivo através de um modelo de decisão... a **teoria da mensuração** trabalha com o problema de avaliação dos dados e por isso é importante que esta seja estabelecida corretamente. A **teoria da informação** vem de acordo com o seu propósito, que é possibilitar a uma organização alcançar seus objetivos pelo eficiente uso de seus outros recursos. Em um sentido muito abrangente, a idéia de eficiência é expressa na relação entre *inputs* e *outputs*.

Numa visão histórica e tradicional, a controladoria surgiu por volta de 1950, com suas funções orçamentárias, tendo não só o registro e o relato dos fatos econômicos, mas também, o fornecimento do *feedback* aos gestores de negócios, necessário à tomada de decisão.

Um conceito bastante multidisciplinar sobre controladoria é mostrado segundo Peleias (2002, p. 13) como:

A controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas. Ao colher subsídios de outras áreas de conhecimento para desempenhar as funções que lhe são atribuídas, a controladoria pode estabelecer as bases teóricas necessárias à sua atuação na organização.

O conjunto de princípios, procedimentos e método referenciado por Peleias, podem considerar, sob uma visão ampla, os fatores que contribuem para uma melhor gestão estratégica dos processos da empresa, que oportunamente pode-se evidenciar todo o gerenciamento de custos da empresa, não somente os ligados às atividades da manufatura, mas também aos recursos necessários à atividade de produção e de distribuição de produtos aos clientes.

Dessa forma os produtos de uma empresa estão freqüentemente sujeitos a mudanças, em virtude de muitos fatores como: concorrência, alteração dos gostos dos consumidores e evolução tecnológica, de forma a estarem sempre ligados à satisfação de necessidades ambientais. De conformidade com Bertaglia (2003, p.17). entender as necessidades do cliente é o fator principal para o sucesso da organização e das soluções que ela apresenta em forma de serviço ou produto.

Partindo do pressuposto de que uma empresa precisa ser segmentada em áreas de responsabilidade que possuam objetivos e atividades distintos, coordenados de forma lógica, ordenada e racional para que a missão da organização seja cumprida, é possível e desejável definir a missão de cada uma de suas áreas. Depois disso, é necessário empreender esforços para seu cumprimento.

Para que se alcancem os resultados esperados, a área de controladoria detém uma visão do todo e possui instrumentos para a otimização das ações empreendidas e das decisões tomadas.

Dessa forma é notável a integração da logística na área de controladoria, permitindo uma sinergia que resulte no resultado global da empresa, superando a somatória dos resultados individuais das diversas áreas de responsabilidade.

Conforme Nakagawa (1995, p. 52), a controladoria pode ser considerada parte integrante do modelo de gestão de uma empresa e indutora de uma cultura empresarial de todas as atividades da organização.

De acordo com Peleias (2002, p. 19):

Modelo de gestão: é um conjunto de princípios que define a forma de gestão da empresa. É formado pelas crenças e valores dos acionistas/proprietários e principais gestores, que orientam e influenciam as diversas atividades empresariais, em especial o processo de tomada de decisões; estabelece os parâmetros e regras básicas que norteiam a busca de objetivos e resultados; explicita princípios direcionadores e uniformizadores para o cumprimento da missão da empresa.

Conforme Catelli (1999, p. 370);

A controladoria tem por objeto a identificação, mensuração, comunicação e a decisão relativa aos eventos econômicos. Ela deve ser a gestora dos recursos da empresa, respondendo pelo lucro e pela eficácia empresarial. A controladoria necessita estar sempre avaliando e controlando suas operações e seus produtos por meio de funções relacionadas com o planejamento estratégico, tático e operacional, orçamento empresarial e o sistema de custos. Essa necessidade configura-se com base na garantia da continuidade da empresa, desenvolvendo-lhe seu desempenho e a otimização de seus resultados de forma a se tornar uma empresa válida⁴.

Contudo, para que a organização seja uma empresa válida, sua premissa é que ela tenha antes de tudo uma função básica do subsistema institucional, cuja função é de acordo com Arantes (1998, p. 89), a de propiciar os instrumentos que permitam converter os motivos, necessidades, crenças, valores, dos empreendedores em definições que caracterizam claramente a razão de ser da empresa.

Dessa forma, a controladoria funciona como uma interseção nos modelos de gestão, decisão, informação e mensuração, agregada na razão de ser da empresa por meio do subsistema institucional.

A Figura 1 demonstra os modelos que compõe de forma ampla e complementar a controladoria:

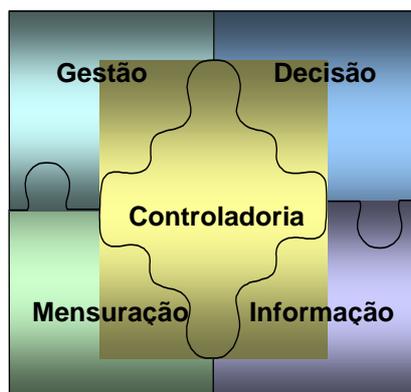


Figura 1 - Integração da controladoria nos modelos de gestão, decisão, informação e mensuração

Fonte: Desenvolvido pelos autores deste trabalho

3. Logística empresarial, cadeia de valor e a controladoria.

Alguns historiadores situam que a logística começou a ter ênfase a partir da chamada 1ª Revolução Industrial, aproximadamente no ano 1750, na Inglaterra, muito embora suas raízes históricas remontem alguns anos a.C.

Conforme Ballou (1993, p. 17):

A logística empresarial estuda como a administração pode prover melhor nível de rentabilidade nos serviços de distribuição aos clientes e consumidores, através de planejamento, organização e controle efetivo para as atividades de movimentação e armazenagem que visam facilitar o fluxo de produtos.

Atualmente as empresas realizam essas atividades como parte essencial de seus negócios, entretanto, a administração das empresas nem sempre se preocupou em controlar e coordenar essas atividades coletivamente, isto é, por meio de fornecedores e clientes.

As empresas influenciadas pela concorrência generalizada, principalmente após a globalização acentuada, foram forçadas a um maior controle dos custos, não somente no *chão de fábrica*, mas em toda sua cadeia de valor.

De uma forma bem simples, pode-se identificar uma cadeia de valor, quando há uma reunião de atividades que serão executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto.

Para Miranda (2002, p. 202) é necessário que as atividades das empresas que compõem a cadeia de valor sejam organizadas de forma eficiente e competitiva em relação às outras cadeias que competem pelo mesmo consumidor final. A Figura 2 dá uma idéia de como é configurada a cadeia de valor.

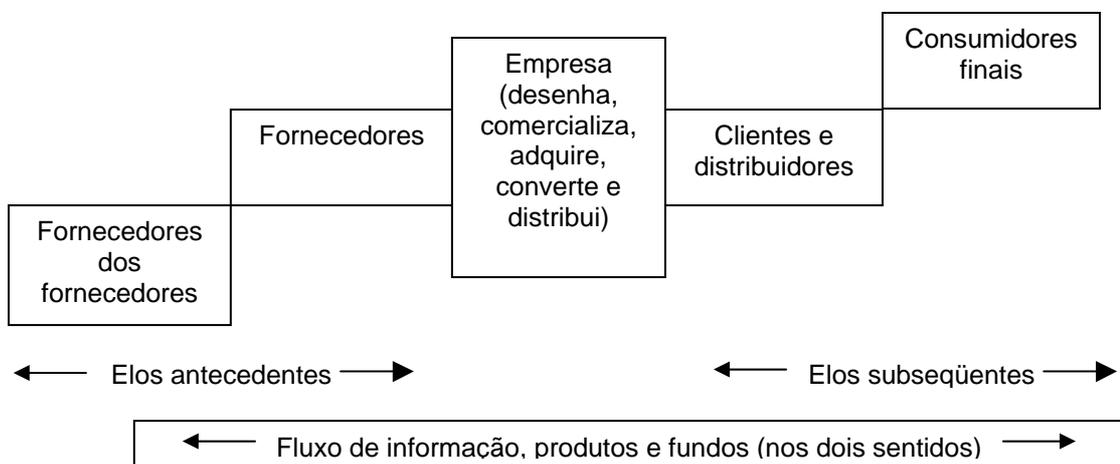


Figura 2 - Modelo de cadeia de valor
Fonte: Miranda (2002, p. 201)

Os elos para Porter (1989, p. 44):

São as relações entre o modo como uma atividade de valor é executada e o custo e o desempenho de uma outra [...] Eles freqüentemente refletem *trade-offs* entre atividades para obter o mesmo resultado global. Por exemplo, um projeto de produto mais caro, especificações de materiais mais rigorosos ou uma inspeção maior no trabalho em processo podem reduzir os custos do serviço.

Fica evidente que as empresas exercem uma série de operações externas para manterem suas funções internas, ou seja, uma interface entre fornecedores e clientes, utilizando-se forma coordenada e otimizada os recursos humanos financeiros e materiais para atingir seus objetivos, entre os quais o lucro, sem perder o foco na satisfação do cliente.

A controladoria por intermédio de suas finalidades, tem um grande desafio por meio de suas funções na empresa: é preciso cada vez mais estar atenta na coordenação e otimização dos resultados da empresa como forma de mensurar todas atividades e delas se tornarem em vantagem competitiva.

Parece até desafiante, porém, uma colocação de Porter (1989, p. 33), passa a ser uma questão fundamental:

A cadeia de valores de uma empresa e o modo como ela executa atividades individuais são um reflexo de sua história, de sua estratégia, de seu método de implementação de sua estratégia, e da economia básica das próprias atividades⁵.

A cadeia de valores genérica demonstrada por Porter (1989, p. 35) é bem mais ampla, onde as atividades de valor podem ser divididas em dois tipos gerais, atividades primárias e atividades de apoio, conforme Figura 3.



Figura 3 : Cadeia de Valores Genérica
Fonte: Porter (1989, p.35)

De acordo com Porter (1989, p. 34):

Atividades primárias, são as atividades envolvidas na criação física do produto e na sua venda e transferência para o comprador, bem como na assistência após a venda [...] as atividades de apoio sustentam as atividades primárias e a si mesma, fornecendo insumos adquiridos, tecnologia, recursos humanos e várias funções ao âmbito da empresa.

A cadeia de valor requer um menor custo possível de suas atividades, também está associada ao melhor nível de serviço das atividades de suprimentos, produção e distribuição de produtos, atribuindo dessa forma para o consumidor o melhor nível de serviço de acordo com suas necessidades.

Além disso, os consumidores estão sendo observados por meio de um perfil ambiental, onde de uma certa forma, eles não seriam fiéis a uma marca de produto que causasse danos ambientais e migrariam para outros produtos que tivessem em

seus processos de produção os devidos cuidados com a preservação do meio ambiente.

Dessa forma uma das preocupações da gestão integrada de custos de uma empresa, em busca de um menor preço de venda de seus produtos, é também buscar um melhor atendimento às expectativas do mercado com relação à proteção do meio ambiente.

Num aspecto mais amplo desse mercado, estão os interesses dos investidores (acionistas) quanto ao faturamento da empresa e sua continuidade em relação a sua distribuição dos dividendos e naturalmente no valor da empresa.

Um dos desafios da controladoria é o impacto que a logística integrada tem quanto à mensuração nas atividades operacionais da empresas, à sua identificação e mensuração na gestão do custo logístico total que ocorre na cadeia de suprimentos, na busca permanente de *trade-offs*. Adequar o menor custo do produto sem alterar sua qualidade em termo de nível de serviços para o consumidor é realmente um dos grandes desafios da gestão empresarial da empresa (controladoria).

Um exemplo hipotético sobre análise de custos em relação aos *trade-offs* no aspecto da otimização do nível do serviço ao consumidor é mostrado abaixo na Figura 4.

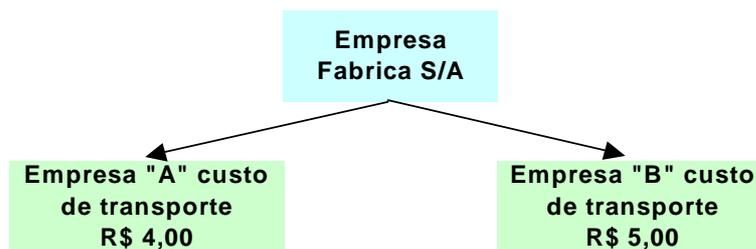


Figura 4 – Custos de transporte disponíveis para uma mesma quantidade de produto
Fonte: Desenvolvida pelos autores desse trabalho.

A empresa Fabrica S.A teria que tomar a melhor decisão para contratação de uma das empresas para transporte de seu produto “X”, cada uma com um custo de transporte diferente.

A empresa optou pela empresa “A”, transportando 10 lotes de 100 unidades cada, acrescentando R\$ 4,00 para cada lote. Esta decisão representava uma diferença favorável de 25% nos custos totais em relação à empresa “B”. O custo de cada unidade do produto expedido era de R\$100,00.

Na análise e avaliação das operações conforme cálculo a seguir, foi apurado que, em cada lote, eram danificadas e devolvidas 3 unidades de produto, devido ao manuseio incorreto do produto para o consumidor final e embalagens frágeis. Esta perda correspondia a 3% em relação ao custo total dos produtos.

Portando, em números, a operacionalização com a empresa “A” apresentava uma perda de 30 produtos nos 10 lotes transportados.

Numa bateria de testes realizados por todas as áreas envolvidas nos processos logísticos, nas condições efetivas de utilização, e acompanhados pela controladoria, constatou-se que o transporte da empresa “B” não apresentou problemas que

ocasionassem perdas. A diferença de custo entre as empresas transportadoras era o seguinte: Custo do transporte da empresa “B” menos custo de transporte da empresa “A”, ou seja, R\$ 5,00 – R\$ 4,00 = R\$ 1,00

Portanto, a cada lote expedido, o custo adicional pela mudança de transportadora seria de R\$ 1,00, acréscimo de 1% em relação ao custo total do produto. A perda média em cada lote expedido com a empresa “A”, em relação a diferença do custo de transporte adicional, era de R\$ 3,00 – R\$ 1,00 = R\$ 2,00.

Ficou evidenciado que mudando de empresa transportadora a empresa Fabrica S.A fará uma troca vantajosa, ou seja, *trade-off* favorável, minimizando suas perdas totais, mesmo com acréscimo nos custos de seus produtos. Essa análise pode ser evidenciada por meio do uso de informações de custo na tomada de decisões gerenciais, em que muitas das vezes são conceituadas como análise incremental⁶ nas decisões gerenciais, também chamado de custo de oportunidade.

Dessa forma a gestão de custo logístico total mostra-se mais vantajosa e otimizada com o desenvolvimento da tecnologia da informação aliada ao sistema de controladoria. Porém nos atuais custos evidenciados pela contabilidade, somente os custos visíveis são mensurados por meio dos processos, deixando os custos ocultos no próprio processo, que indiretamente podem se referir à ação humana como o re-trabalho. Isso ocasiona atividades que não agregam valor ao produto (desperdício), a exemplo das devoluções e produtos danificados no exemplo citado.

Na realidade o que se pretende é que por intermédio da logística integrada a controladoria possa identificar e mensurar todas as atividades existentes em sua cadeia de valor, desde aquelas que agregam valor e as que não agregam valor.

Conseqüentemente, no conjunto de atividades logísticas, a velocidade da informação, sua qualidade e a velocidade com que o fluxo físico de bens e serviços é conduzido, podem traduzir-se em fator de vantagem competitiva para a empresa.

É importante que no exemplo demonstrado, seja analisado sempre o fator quantitativo e qualitativo em relação à empresa e consumidores.

Numa análise de custos logísticos estaremos lidando tanto quanto os acréscimos ou decréscimos nos custos totais e qualitativos em busca de um melhor nível de serviço para o consumidor final. O fato de tomarmos a decisão em relação à Empresa “B” para o transporte do produto, não exclui a Empresa “A” de integrar-se à empresa Fabrica S.A, a fim de analisar suas falhas, corrigi-las de forma a agregar valor para o produto final na cadeia inteira de valor.

Já numa visão mais empreendedora, a controladoria não deveria só esperar pelo impacto econômico-financeiro das reclamações dos clientes, visto que estas são oportunidades de melhorias e a controladoria tem muito a contribuir para isso. Oportunamente num ambiente competitivo não se espera, busca-se.

Atento às necessidades do mercado, a controladoria integrada à logística, se posiciona para a otimização do nível de serviços para com seu consumidor final, onde a mesma alicerçada de um sistema integrado de informação possa tomar decisões estratégicas de forma a atender as oportunidades de negócio.

A controladoria pode ser considerada parte integrante do modelo de gestão de uma empresa e indutora de uma cultura de empresariamento de todas as atividades da organização. Segundo Nakagawa (1995, p. 34), conforme destacado na Figura 5:

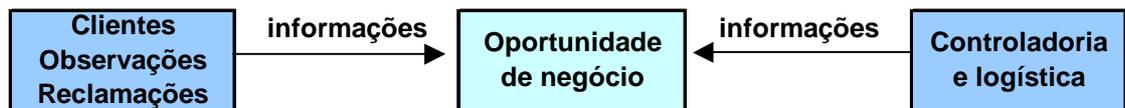


Figura 5 – Controladoria e logística com foco no cliente.

Fonte: Nakagawa (1995, p. 34)

A controladoria deve propiciar oportunidades à logística para que esta cumpra suas metas principais, como por exemplo: produto certo, entregue no lugar certo, na quantidade certa, no momento certo e ao custo certo.

Desse modo, todas as ações e implementações logísticas estão coordenadas junto à função de controladoria. Esta segue suas diretrizes e metas de uma forma concomitante, delimitadas pelo planejamento integrado.

A importância da controladoria na adequada fixação de níveis de serviços logísticos, os quais comprometem a continuidade das organizações, bem como a conquista de mercados (competitividade). Assim, a identificação e mensuração dos custos logísticos ao nível de serviços gera benefícios, de forma a evitar excessos ou insuficiências de recursos e de operações, porém, simultaneamente, mantêm a satisfação dos clientes.

4 Sistema integrado de informação, logística e controladoria.

Nakagawa (1995, p. 14), define o sistema integrado de informação como:

O sistema que integra os padrões, os orçamentos e a contabilidade caracterizam por incluir e suprir todas as principais funções e atividades da empresa com informação não apenas de caráter contábil e financeiro, como, também, de natureza física e qualitativa, e de interação na empresa com as variáveis de seu ambiente externo.

Dessa forma a tecnologia da informação tem como objetivo disponibilizar dados com características das necessidades da clientela, bem como seus usos e costumes de consumo, dados que são essenciais a controladoria para a determinação do nível de serviço ofertado ou a ser ofertado.

A tecnologia da informação passa a ser uma ferramenta fundamental, fazendo com que se determine, em qualquer ramo de atividade, as metas para a otimização do nível de serviço e os custos decorrentes, tendo em mira o objetivo principal das empresas, que é o lucro.

Contudo, a gestão da informação é um processo, compreendendo várias e sucessivas atividades que, necessariamente, devem ser orientadas e conduzidas pela definição clara e objetiva de metas e objetivos. Essas atividades envolvem a coleta, armazenamento e processamento de informações. De acordo com Borenstein (2002, p. 213), a gestão da informação, dentro do contexto atual, apresenta-se como a principal ferramenta para o controle de todos os fluxos de capital, bens e serviços que entram e saem de uma organização.

A mensuração de todas as atividades para uma melhor otimização dos níveis de serviços é o desafio atualmente encontrado nos atuais modelos de sistemas de custos.

Do ponto de vista estratégico para otimização da cadeia logística, o ABC é considerado a ferramenta mais apropriada para o gerenciamento dos processos. Em conformidade com Lalonde (2000, p. 60), quando ele cita:

A análise do custo baseado em atividade, ou ABC, é uma boa ferramenta [...] como se trata de um processo de gestão horizontal, no qual se entrega função a outro elo da cadeia, é de fundamental importância conhecer pormenorizadamente seu custo na hora de transferi-lo.

O ABC dá uma visão muito mais clara dos processos internos e externos da empresa, possibilitando eliminação de certas atividades que não agregam valor para o produto ou serviço. Nota-se que as ferramentas tradicionais não conseguem definir com precisão a relação entre o custo dos diversos recursos existentes, os produtos fabricados e os clientes atendidos.

De acordo com Gaspareto *et al* (1999, p. 5):

Os resultados colhidos por uma empresa que utiliza o ABC possibilitam visualizar os custos, de forma a reduzi-los, aperfeiçoar processos e também descobrir diferenças consideráveis entre seus produtos e clientes mais lucrativos e menos lucrativos, identificando as atividades que agregam valor e distingui-las das que não agregam, e dentro das atividades que agregam valor, identificar o nível mínimo de custos para efetivamente realizar o processo dentro da cadeia de valor.

Dessa forma fica evidente que o ABC (*Activity Based Management*) sistema de custeio baseado em atividade, para o gerenciamento dos custos logísticos reais e ocultos, é o mais propício para rastrear em termos quantitativos e qualitativos a otimização da tomada de decisão para os gestores da empresa, por intermédio de uma integração dos sistemas de informações nas áreas respectivas junto a controladoria.

A forte interdependência existente entre as atividades desenvolvidas na empresa exige, para fins de avaliação de desempenho, meios de se evitar que sejam considerados os efeitos de uma atividade sobre a outra, permitindo a identificação das causas de eventuais problemas, bem como seus respectivos responsáveis.

Nesse aspecto pode-se abordar as vantagens e as desvantagens da descentralização. Por conseqüência à medida que as empresas aumentam em tamanho e complexidade, seus gerentes recebem autoridade para a tomada de decisões, de modo que a empresa funcione de maneira eficiente e eficaz, caracterizando assim organizações descentralizadas.

De acordo com Jiambalvo (2002, p. 248 e 249):

Uma vantagem justificativa para a descentralização é que os gerentes das subunidades possuem melhores informações que a alta administração e podem responder mais rapidamente a mudanças nas circunstâncias [...] já uma das desvantagens é que a descentralização pode levar a uma dispendiosa duplicação de atividades ou podem perseguir metas pessoais que sejam incompatíveis com as metas da empresa como um todo.

Esses conflitos acabam sendo caracterizados pelo problema de agência⁷, no quais são em muitos casos criados pela falta do entendimento do subsistema institucional da empresa, que visa o entendimento como todo da missão, propósitos e princípios da empresa.

A controladoria, em sua missão, para sustentar um bom gerenciamento de custos e da função logística, deve ter um volume adequado de informações, pois as funções de controladoria e logística, numa ação conjunta, devem se dar conta da gestão do conhecimento, das demandas do mercado e das informações estratégicas que propiciem a alocação precisa de recursos junto a fornecedores de materiais,

mercadorias ou serviços para atendimento do nível de serviço ao consumidor e identificação de tendências do mercado.

Na Figura 6 é representada essa otimização das informações.

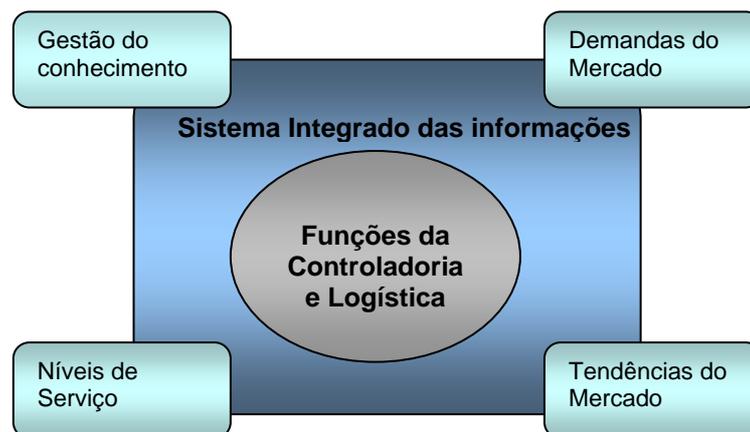


Figura 6 – Otimização das informações para as funções da Controladoria e Logística
Fonte: Desenvolvido pelos autores desse trabalho

Dessa forma, as identificações e as mensurações dessas informações devem estar em sinergia com os propósitos da empresa e sua estratégia empresarial, pois, em um ambiente competitivo, em decorrência da globalização dos mercados e da internacionalização dos capitais, estas funções fazem a diferença.

5 Conclusão.

As práticas contábeis estão voltadas para informações aos investidores e às autoridades tributárias, pois a forma como é identificado, classificado e relatado é a principal dificuldade para se apurar as atividades de cada segmento da cadeia de valor.

A acirrada concorrência tem forçado as empresas a buscarem vantagem competitiva e a logística é sem dúvida o elemento chave para este fim e o nível de serviço na cadeia de suprimento passa a ser o fator fundamental na estrutura da empresa. É necessário entender de que forma cada elo agrega valor à cadeia logística com o propósito de gerenciar os custos. Para tanto a otimização dos custos totais é possível por intermédio de *trade-off* dos seus elementos em cada elo da cadeia.

Nesse ínterim, a controladoria por intermédio de suas finalidades, tem um grande desafio por meio de suas funções na empresa: é preciso cada vez mais estar atenta na coordenação e otimização dos resultados da empresa como forma de mensurar todas atividades e delas se converterem em vantagem competitiva.

A controladoria apresenta destacada relevância e grande potencial de aplicação na avaliação de resultados das empresas e em diferentes fases do processo decisório.

Em resposta ao problema de pesquisa deste trabalho conclui-se que deverão ser considerados os seguintes aspectos: compreender o comportamento da cadeia logística (suprimento, manufatura e distribuição) em suas atividades por meio de seus elos com o propósito de gerenciar seus custos; utilização do ABC (*Activity Based Management*), método de custeio por atividades, sendo o mais apropriado para a identificação e a mensuração dessas atividades que agregam valor e não agregam valor, sendo que o cerne da otimização da redução dos custos está nos *trade-offs*: sinergia das informações entre os gestores de acordo com os propósitos, princípios e missão da empresa e a integração da logística à controladoria para a otimização do nível de serviços para com seu consumidor final e ambas alicerçada de um sistema integrado de informação, a fim de atender as oportunidades de negócio. Dessa forma, a logística integrada a controladoria quando utilizada para um melhor nível de serviço por meio dos *trade-offs* será uma variável estratégica nas relações de negócios das empresas.

Este trabalho é parte inicial de uma pesquisa que pretende propor em outro momento um modelo que demonstre os custos logísticos de forma segregada nos relatórios contábeis, onde o mesmo proporcionará aos gestores das operações de logística a maior transparência possível dos fluxos físicos e econômicos, que ocorrem desde a entrada dos recursos produtivos até a entrega dos produtos aos clientes, visando a satisfação de suas necessidades e expectativas.

6 Referências

1. ARANTES, NÉLIO. **Sistemas de gestão empresarial**: conceitos permanentes na administração de empresas válidas. São Paulo: Atlas, 1998.
2. BALLOU, Ronald H. **Logística empresarial**: transporte, administração de materiais e distribuição física. São Paulo: Atlas, 1993.
3. BERTAGLIA, Paulo Roberto. **Logística e gerenciamento da cadeia de abastecimento**. São Paulo: Saraiva, 2003.
4. BOAS, Fernando José Villas. **A Controladoria**: Um modelo de conceitual e integrado. Revista de Contabilidade do CRC-SP: São Paulo. Pg. 61-63, jun/2000.
5. BORENSTEIN, Denis. **Sistemas integrados de gestão**. IN: SCHMIDT, Paulo (Organizador). Controladoria: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.
6. CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999.
7. GASPARETO, V.; FREIRES, F.G; BORNIA A.C.; RODRIGUES, C.T. **Custeio da cadeia logística**: uma análise das ferramentas disponíveis. IN: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS. Anais... Portugal, set. 1999.
8. HENDRIKSEN, Eldon S. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
9. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
10. JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. Rio de Janeiro: LTC-Livros Técnicos e Científicos editora S.A, 2002.
11. LALONDE, Bernard. É tempo de integração. *HSM Management*, N. 21, kiç-ago-2000.

12. MIRANDA, Luiz Carlos. **Gerenciamento da cadeia de valor**. IN: SCHMIDT, Paulo (Organizador). *Controladoria: agregando valor para a empresa*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
13. NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria: Conceitos, Sistemas, Implementação**. São Paulo: Atlas, 1995.
14. PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.
15. PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura, aplicação**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.
16. PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior**. Rio e Janeiro: Campus, 1989.

¹ Os termos gerenciamento de cadeia de valor, gerenciamento de cadeia de suprimentos e gerenciamentos de cadeia de produção serão utilizados neste texto como sinônimos. Em inglês, estes conceitos são referenciados como *supply chain management* ou *value chain management*

² *Trade-offs* são trocas compensatórias.

³ Na atualidade, o objetivo da Contabilidade envolve os aspectos de produtividade e os sociais.

⁴ Empresa válida têm a característica de atender continuamente às necessidades e aos desejos humanos, participando ativamente do progresso da Sociedade a qual servem.

⁵ O conceito de sistema empresarial, desenvolvido pela McKinsey and Company, capta a idéia de que uma empresa é uma série de funções (por exemplo, P&D, fabricação, *marketing*, canais), e de que a análise do modo como cada uma é executada em relação a seus concorrentes poder fornecer discernimentos úteis.

⁶ Análise incremental é a análise de custos e receitas incrementais, em que normalmente ocorre quando uma alternativa de decisão é escolhida em detrimento de outra.

⁷ Problema de agência pode ocorrer quando os administradores recebem plenos poderes dos proprietários da empresa – os acionistas – para tomar decisões. No entanto, os gestores podem ter objetivos pessoais que competem com a maximização da riqueza do acionista.