UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA

WELLINGTON AMARAL DIAS

RELAÇÕES VERTICAIS COLABORATIVAS E MENSURAÇÃO CONTÁBIL: uma análise da abordagem ABC

U B E R L Â N D I A

Estado de Minas Gerais – Brasil

2005

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
FACULDADE DE GESTÃO E NEGÓCIOS

WELLINGTON AMARAL DIAS

RELAÇÕES VERTICAIS COLABORATIVAS E MENSURAÇÃO CONTÁBIL: uma análise da abordagem ABC

Dissertação apresentada à Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Federal de Uberlândia para obtenção do título de Mestre em Administração.

Área de Concentração: Controladoria e Finanças

Orientador: **Prof. Dr. Ernando Antônio do Reis**

U B E R L Â N D I A

Estado de Minas Gerais – Brasil

2005

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborado pelo Sistema de Bibliotecas da UFU / Setor de Catalogação e Classificação

D541r

Dias, Wellington Amaral / 1966-

Relações verticais colaborativas e mensuração contábil : uma análise da abordagem ABC. - Uberlândia, 2005.

209f.

Orientador: Ernando Antônio dos Reis.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia, Programa de Pós-Graduação em Administração.

Inclui bibliografia.

1. Administração - Teses. 2. Contabilidade gerencial - Teses. 3. Comér- cio atacadista - Teses. 4. Custeio baseado em atividades - Teses. I. Reis, Ernando Antônio dos. II. Universidade Federal de Uberlândia. Programa de Pós-Graduação em Administração. III. Título.

CDU:658(043.3)

WELLINGTON AMARAL DIAS

RELAÇÕES VERTICAIS COLABORATIVAS E MENSURAÇÃO CONTÁBIL: uma análise da abordagem ABC.

Dissertação apresentada à Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Federal de Uberlândia para obtenção do título de Mestre em Administração.

Banca Examinadora:

Uberlândia, 09 de março de 2005.

_____

Prof. Dr. Ernando Antônio dos Reis

_____

Prof. Dr. Paulo Arnaldo Olak

_____

Profa. Dra. Tânia Regina Brasileiro Azevedo Teixeira

REITOR DA UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA

Prof. Dr. Arquimedes Diógenes Cilone

DIRETOR DA FACULDADE DE GESTÃO E NEGÓCIOS

Prof. MSc. Walter Gomes da Cunha

COORDENADORA DO PROGRAMA DE MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO

Profa. Dra. Kárem Cristina de Sousa Ribeiro

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela oportunidade de me conceder saúde e me conduzir com serenidade nas horas mais difíceis para que eu pudesse realizar este trabalho até o seu final. Agradeço-LHE por mostrar-me nestes dois últimos anos que as dificuldades são um meio de nos tornar melhor para as pessoas que nos rodeiam.

Aos meus pais, José e Maria, que me proporcionaram seu amor incondicional e estrutura para que nada me faltasse, e que através de seus exemplos me orientaram para abraçar todos os desafios de minha vida com dignidade e perseverança.

Aos meus irmãos William, Wilton e Janne que tanto torceram por mim e me apoiaram durante todo o tempo.

Aos meus filhos, Nicholas, Pedro e Enzo que, em suas tenras idades observavam o pai trabalhando em momentos em que os desejos de criança buscavam as brincadeiras. Mais tarde entenderão que este sacrifício é somente em nome deles, e que nunca lhes faltou meu amor e afeto.

À Carla Lima, que até onde nossos caminhos seguiram juntos, me proporcionou momentos de muitas alegrias e gerou nossos filhos que são um presente para toda a vida.

À Cláudia Lino, que num momento muito difícil me ajudou em todos os sentidos de minha vida, iluminando meus caminhos através de Deus e proporcionando um despertar de sentimentos e a consciência de que podemos renovar nossas vidas sempre.

À Fernanda Maciel, colega do mestrado e amiga, que contribuiu com muito desprendimento e observações preciosas em várias questões do meu trabalho realizado.

Aos amigos Gilberto Miranda e José Eurípedes, que além de colegas de várias jornadas acadêmicas e profissionais, estenderam suas mãos de colaboração, de afeto e de conselhos. Tenho por vocês uma enorme gratidão.

Aos amigos e familiares Guilherme Soares e Paula, Jonas Humberto e Nilda, Flávio Amaral, Hamilton, Maria Célia, Nivalda e Márcio Amaral, Cristiane, Renata, Andréa, Ricardo Cruz e Kellen Lima que sempre se uniram em fé para a conclusão de meu trabalho.

Agradeço a contribuição e o companheirismo dos colegas de mestrado Cristiano Forti, e Jacquelaine Florindo pela troca de idéias e apoio na condução de meu trabalho.

Ao Prof Dr. Ernando Reis agradeço-lhe todos os ensinamentos desde a graduação, por sua visão ampla que me fez corrigir os rumos de meu trabalho. Agradeço-lhe também como ser humano pela generosidade, disposição e apoio no campo pessoal. Tenho-lhe como um exemplo maior em minha vida acadêmica.

Agradeço à Profa. Dra. Karem Cristina, que com seu dinamismo e maestria abraçou a 1ª. turma de Mestrado da Faculdade de Gestão e Negócios da Universidade Federal de Uberlândia como se fosse a um filho, estando presente e atenta a todos as dificuldades que se apresentaram.

Aos Professores Dra. Tânia Regina B. A. Teixeira e Dr. Kleber Pinto pelas várias contribuições que proporcionaram ao meu trabalho.

Agradeço imensamente aos professores Lucimar e Vidigal que me apoiaram pessoalmente e com material de pesquisa.

À Carla, secretária do Programa de Mestrado da FAGEN/UFU, pela atenção e cordialidade.

Agradeço à Universidade Federal de Uberlândia que tantos benefícios tem gerado ao País pela oportunidade rara concedida a vários brasileiros como eu de através do conhecimento científico poder proporcionar um futuro melhor à nação.

Agradeço o apoio financeiro concedido pela CAPES, condição indispensável para a realização de meus estudos.

Ao Grupo Peixoto, sem o qual este estudo não teria sido viabilizado. Em especial agradeço a Rafael Francallanci, Elemar Júnior e Paulo Henrique Dini por todo o tempo que me dispensaram e as informações que me forneceram.

"... e se não houver frutos valeu a beleza das flores;

se não houver flores valeu a sombra das folhas

e se não houver folhas valeu a intenção da semente".

HENFIL

DIAS, Wellington Amaral. Relações Verticais Colaborativas e Mensuração Contábil: uma análise da abordagem ABC, 2005, p. 209. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Uberlândia. Uberlândia, 2005.

RESUMO

Em face do crescente ambiente competitivo, as firmas têm se orientado para um modelo de gestão baseada em relações colaborativas, em que se estabelece a necessidade de informações gerenciais que alcancem além dos limites organizacionais apoiando os gestores na coordenação de atividades de uma firma que afetam o desempenho de outra. O ambiente colaborativo traz novos desafios para a gestão destas relações, fazendo erguer problemas de interesses de apropriação sobre os benefícios conjuntamente gerados que por sua vez afeta o nível de confiança da relação. A disponibilidade de informações contábeis atua neste contexto como um elemento de controle que correlaciona a disponibilidade de informação contábil com a confiança requerida. Os diversos autores pesquisados criticam a inadequação das informações contábeis neste ambiente, o que se tornou então o objetivo da pesquisa na busca de respostas a este questionamento. Esta dissertação apresenta um estudo de caso de uma aplicação de custos na abordagem ABC, num ambiente de relações interfirmas em colaboração. O objetivo deste estudo é investigar o papel das informações gerenciais suportadas pela abordagem de custos ABC por meio de um estudo de caso de uma aplicação desta abordagem de custos para suporte à tomada de decisão de formação de preços**.** Esta tomada de decisão está inserida num contexto de uma relação colaborativa entre o Atacadista Peixoto e o segmento de clientes de varejo de supermercados, gerida pela unidade de negócio denominada Rede Valor. O papel da informação contábil é interpretado observando-se o escopo das relações colaborativas na cadeia de valor, onde há predominância de atividades logísticas, de compras e de marketing. de forma contextualizar o modelo decisório destas relações. O ambiente social destas relações é investigado interpretando-se como o nível de confiança se relaciona com a disponibilidade de informações gerenciais. Em seguida investiga-se sobre a abordagem de custos ABC que na revisão da literatura é apontada como potencial fornecedora de informações de custos, explorando o estado da arte desta abordagem por meio de modelos teóricos de implementação neste ambiente. A pesquisa conclui que há uma carência de informações contábeis adequadas ao ambiente interfirmas, para suportar as decisões observando toda a cadeia de valor. A ferramenta ABC mostra-se empiricamente útil para apoiar decisões neste ambiente, porém sua complexa implementação a torna difícil de ser atualizada em um contexto de mudanças operacionais, com questionamentos sobre seu custo/benefício, conforme relatado na revisão bibliográfica. Adicionalmente, o estudo confirma empiricamente a relevância do nível de confiança entre as firmas como elemento influenciador sobre a disponibilidade de informações contábeis neste ambiente.

Palavras-chave: Custeio ABC, Cadeia de Valor, Estudo de Caso.

ABSTRACT

In face of a growing competitive atmosphere, the firms have been guiding for a model of set administration collaborative relationships, which settle down the need of managerial information that reach beyond the organizational limits supporting the managers in the coordination of activities of a firma that affect the acting of another. The collaborative ambient brings new challenges for the administration of these relationships, making to raise problems of appropriation interests on the generated benefits the affect the level of trust of relationship. The availability of accounting information acts in this context as a control element that correlates the availability of accounting information with the request trust. Several researched authors criticize the inadequacy of the accounting information in this environment what became then the objective of the research in the search of answers to this questioning. This dissertation presents a case study of an application of costs in ABC approach, in an atmosphere of relationships interfirms in collaboration. The objective of this study is to investigate the role of the managerial informations supported by the ABC costs approach through a study of case of an application of this approach of costs to support the decision-making of prices formation. This decision-making of inserted in a context of a collaborative relationships between Peixoto Wholesaler and customers retailer segment of the supermarkets, managed for the unit de business denominated Rede Valor. The role of the accounting information is interpreted being observed the purpose of the collaborative relationships in the value chain, where there is predominance of logistical activities, purchases and marketing in a way to give context to the decisive model of these relationships. The social atmosphere of these relationships is investigated being interpreted managerial information availability. Soon after is investigated the ABC cost approach that in the revision of literature is pointed as potential supplier of costs information, exploring the state of the art of this approach through theoretical models of implementation in this environment. The research concluded that there is a lack of accounting informations suitable to the interfirms atmosphere to support decisions observing all the value chain. The ABC tool shows itself useful to support decisions in this environment, but its complex implementation turns it difficult to be up-to-date in a context of operational changes, with questionings about its costs and benefits, as related in the bibliographical revision. Additionally, the study confirms empirically the relevance of the trust level among the firms as an influenced element on the accounting information availability in this environment.

Key-words: ABC Costing, Value Chain, Case Study

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS xi

LISTA DE QUADROS xii

LISTA DE TABELAS xiii

TERMOS TÉCNICOS UTILIZADOS xiv

RESUMO v

ABSTRACT vi

1. INTRODUÇÃO..... 1

1.1 O ambiente interorganizacional em crescimento 1

1.1.1 A perspectiva das relações colaborativas do atacadista-distribuidor no Brasil 3

1.2 Rompimento com o paradigma de relações transacionais 7

1.3 Impacto para os instrumentos contábeis 9

1.4 Síntese do problema 14

1.5 Objetivos do estudo 17

1.6 Delimitações da pesquisa..... 18

1.7 Objetivos específicos 18

1.8 Hipótese da pesquisa 19

1.9 Justificativas 20

1.10 Contribuições 21

1.11 A organização do trabalho 21

2. RELAÇÕES VERTICAIS COLABORATIVAS 23

2.1 Cadeia de valor 23

2.2 Classificação e fundamentos motivadores das relações verticais colaborativas..... 26

2.3 Os processos de negócio na cadeia de valor..... 34

2.3.1 Os custos de compartilhamento de atividades 38

2.3.2 A complexidade do ambiente das relações colaborativas para a tomada de decisões..... 41

2.3.3 A relevância da distribuição na escolha do mercado-alvo 43

2.3.4 Marca, propaganda cooperada e acordos promocionais 44
2.3.5 Nível de serviços aos clientes 46
2.3.6 Custos logísticos 51
2.3.6.1 Custos de manutenção de inventário 52
2.3.6.2 Custos de processamento de lote 52
2.3.6.3 Custos de processamento de pedido e informação 53
2.3.6.4 Custos de transportes..... 55
2.3.6.5 Custos de armazenagem 56
2.4 A estrutura organizacional e o ambiente social na cadeia de valor 57
2.4.1 Necessidades de coordenação 60
2.4.2 Interesses de apropriação 61
2.4.3 Ambiente social 62
2.4.4 Contratos 68
2.5 Considerações finais 68

3. IMPLICAÇÕES DAS RELAÇÕES COLABORATIVAS PARA A CONTABILIDADE 70

3.1 A firma como um sistema 70
3.1.1 A eficácia da firma 77
3.2 Abordagem de custeio ABC 81
3.2.1 Direcionadores de custos 84
3.2.1.1 Direcionador de custos: a utilização da capacidade..... 89
3.2.1.2 Direcionador de custos: o escopo 91
3.2.2 Implementação do ABC..... 92
3.2.3 Estruturação hierárquica de atividades 95
3.2.4 ABC e gestão por atividades 98
3.2.5 Horizonte de decisão 101
3.2.6 ABC e gestão baseada em valor 103
3.2.6.1 EVA aplicado ao canal de distribuição 107
3.2.7 Aplicações de custos no canal de distribuição e interações com o ABC..... 109
3.2.7.1 Custeio por missão 110
3.2.7.2 Custo de servir clientes no canal de distribuição..... 113
3.2.7.3 *Total Cost of Ownership* – TCO 117
3.2.7.4 *Supply Chain Costing* – SCC 122

3.2.8 Vantagens e desvantagens da abordagem ABC 126
3.3 Considerações finais 131

4. MÉTODO DE INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA 134

4.1 Procedimento de pesquisa: estudo de caso 135
4.2 Desenvolvimento da pesquisa, coleta e análise de dados 138
4.3 Limitações do estudo 140

5. ESTUDO DE CASO: A UTILIZAÇÃO DA ABORDAGEM DE CUSTEIO ABC PELA REDE VALOR..... 142

5.1 Histórico e posicionamento estratégico 141
5.2 Perfil do segmento de clientes-alvo 144
5.3 A comunicação interna entre a unidade de negócio Rede Valor e o atacadista Peixoto..... 147
5.4 Relações contratuais da Rede Valor 148
5.4.1 Relacionamento com fornecedores de serviços de marketing 150
5.4.2 Relacionamento com fornecedores de produtos para revenda..... 151
5.5 A comunicação e o relacionamento com os filiados 153
5.6 O ambiente competitivo: centrais de compras independentes 155
5.7 Sistema de incentivo de produtividade na cadeia de valor 157
5.8 A logística para a Rede Valor 158
5.9 A controladoria para a Rede Valor..... 159
5.10 As motivações para implementação do ABC 160
5.10.1 O desenho da aplicação 161
5.10.2 Direcionadores de custos dos recursos para atividades na logística..... 164
5.10.3 A aplicação ABC para apoio à decisão de formação de preços..... 166
5.10.4 Um exemplo de formação de preços..... 168
5.10.5 Uma simulação 172
5.10.6 O desempenho das atividades 175
5.10.7 O desempenho da unidade de negócio Rede Valor 177
5.11 A utilização do modelo de formação de preços 181
5.12 Discussão e análise dos resultados..... 182
5.12.1 O escopo para as informações econômicas em um ambiente interfirmas..... 183
5.12.2 A troca de informações de custos 186
5.12.3 A divisão dos benefícios, custos e investimentos 188

5.12.4 A comparação com a literatura 189

6. CONCLUSÕES 191

6.1 Sugestões para futuras pesquisas 196

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 197

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA..... 199

APÊNDICES 203

A: Roteiro de entrevista para as áreas de negócio compras, marketing e logística..... 203

B: Roteiro de entrevista para a área de controladoria 205

GLOSSÁRIO 209

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Exemplos de relações interfirmas 2

Figura 2 Relações na cadeia de valor baseadas na dependência 29

Figura 3 *Trade offs* de custos entre marketing e logística..... 42

Figura 4 Impacto dos níveis de serviço ao cliente sobre receitas, custos e lucratividade 47

Figura 5 *Trade offs* de custos para determinar lote econômico de compras 53

Figura 6 Decisão de número de armazéns versus custos logísticos 57

Figura 7 Modelo de decisão de escolha de parceiros em relações colaborativas.. 67

Figura 8 Modelo de custeio ABC: conceituação..... 94

Figura 9 Mapa de lucratividade baseado no custeio ABC 96

Figura 10 Abordagem ABC com visão de processos CAM-I 100

Figura 11 Como a logística afeta o EVA 108

Figura 12 Matriz de decisão de lucratividade de clientes – Modelos Kaplan & Cooper e Christopher 115

Figura 13 Fluxo físico de produtos e escopo da aplicação ABC – Rede Valor..... 162

Figura 14 Processo de atribuição de custos ABC na aplicação de formação de preços 164

Figura 15 Recursos logísticos considerados na aplicação de formação de preços . 177

Figura 16 Escopo estratégico das atividades internas da unidade de negócio Rede Valor 186

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Características das relações colaborativas na cadeia de valor baseadas na dependência 31

Quadro 2 Custos de compromisso resultante das relações colaborativas 40

Quadro 3 Exemplos de questões logísticas que requerem informações contábeis 49

Quadro 4 *Trade offs* entre custos logísticos e nível de serviço 50

Quadro 5 Custos de manutenção de inventário 52

Quadro 6 Características hipotéticas de informação para diferentes estágios das relações colaborativas 65

Quadro 7 Direcionadores de custos estratégicos..... 85

Quadro 8 Estágios de implementação do ABC..... 92

Quadro 9 Comparação entre sistemas ABC e sistemas de controle operacional 103

Quadro 10 Conta de lucros e perdas por cliente 112

Quadro 11 Características de clientes de alto e baixo custo 114

Quadro 12 Direcionadores de custos para atividades impactadas pelo processo de compras 119

Quadro 13 Princípios da colaboração entre atacadista Peixoto e varejistas filiados 143

Quadro 14 Serviços da Rede Valor oferecidos aos filiados 143

Quadro 15 Áreas funcionais do atacadista Peixoto em colaboração com a Rede Valor 147

Quadro 16 Comunicação da Rede Valor com filiados 153

Quadro 17 Macroprocessos de negócios – Grupo Peixoto 161

Quadro 18 Exemplos de direcionadores de custos das atividades logísticas para os produtos 165

Quadro 19 Direcionadores de custos das atividades – atacadista Peixoto 169

Quadro 20 Dimensionamento de capacidade - Parâmetro 1: veículos e rotas 173

Quadro 21 Dimensionamento de capacidade - Parâmetro 2: limitação da carga 173

Quadro 22 Modelo de demonstração de resultados – Rede Valor 178

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Efeito da utilização da capacidade na tomada de decisão 90

Tabela 2 Demonstração de resultados com EVA de uma unidade de negócios aplicado com ABC 106

Tabela 3 Características dos clientes da Rede Valor e do atacadista Peixoto 145

Tabela 4 Faturamento por tipo de serviço na unidade de negócio Rede Valor 149

Tabela 5 Memória de cálculo de componentes do custo logístico 174

Tabela 6 Custo logístico base para a formação de preços 174

Tabela 7 Análise de desempenho de atividades logísticas 176

TERMOS TÉCNICOS UTILIZADOS

Termos	**Sigla**	**Tradução**
Activity Based Cost	ABC	Custeio baseado em atividades
Activity Based Management	ABM	Gestão baseada em atividades
D&E	D&E	Distribuição e entrega
Efficient Consumer Responde	ECR	Resposta rápida ao cliente
Eletronic Data Interchange	EDI	Troca eletrônica de dados, utilizada para transferir informações sobre demanda, estoques, pedidos, faturamento entre firmas.
Economic Value Added	EVA	Valor econômico adicionado
Gestão Econômica	GECON	Gestão Econômica
M&A	M&A	Movimentação e armazenagem
Supply Chain Costing	SCC	Custeio da cadeia de valor
Total Cost of Ownership	TCO	Custo total de propriedade

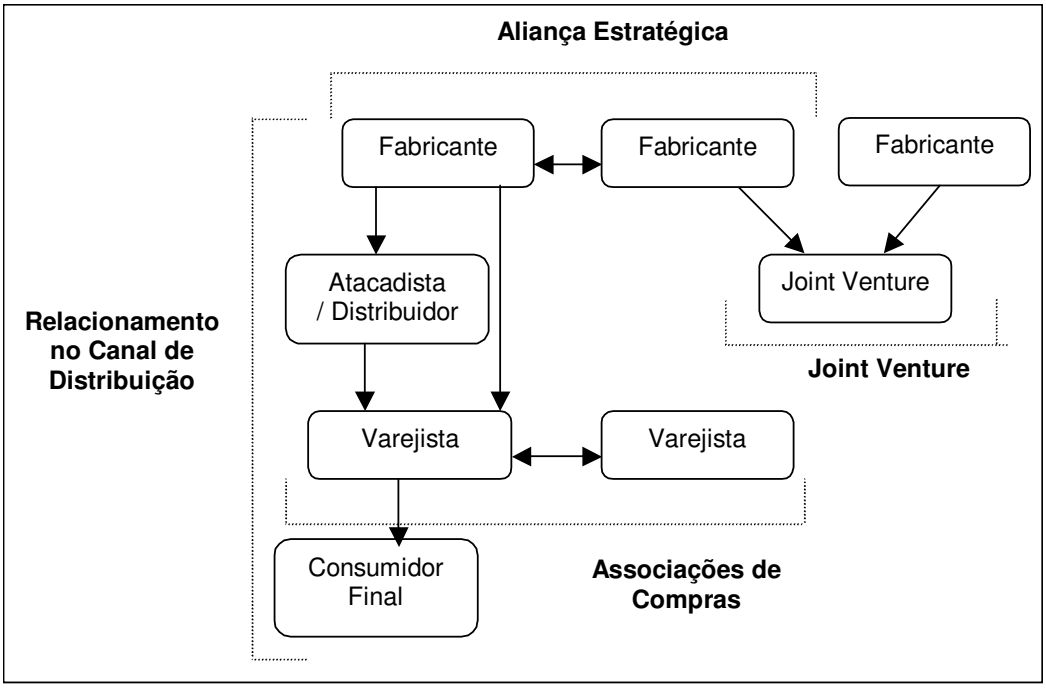
1. INTRODUÇÃO

1.1 O ambiente interorganizacional em crescimento

Na última década, um grande impulso nas relações das firmas com os mercados tem levado ao reconhecimento de que a construção de relações colaborativas é essencial para competir efetivamente num ambiente de rápidas transformações. Os principais fatores que têm sido apontados como propulsores destas relações na última década são: mudanças rápidas no mercado e nas tecnologias, escassez de competência e recursos e clientes mais exigentes (HOOLEY; SAUNDERS; PIERCY, 2001, p. 154).

A intensidade dessas relações entre as firmas denota seu grau de interdependência, no qual as firmas envolvidas reconhecem entre si as competências superiores para realizar as atividades específicas e alcançarem seus objetivos com mais eficácia. Quanto maior a proximidade do relacionamento, mais forte a motivação para desenvolver relações de longo prazo e negociar mudanças organizacionais, trocar informações chave, compartilhar tecnologias, investir recursos e participar de projetos e planejamento em conjunto (BOWERSOX; CLOSS, 1996, p. 104).

Exemplos destes modelos relacionais são as **relações verticais no canal de distribuição**, como colaborações entre fornecedor/atacadista e varejista, franquias, licenciamento de marcas e **relações horizontais** na forma de alianças estratégicas, *joint ventures.* A Figura 1 ilustra alguns destes tipos.



Fonte: Adaptado de Cravens (1997 apud HOOLEY;SAUNDERS; PIERCY , 2001, p. 155)

Figura 1: Exemplos de relações interfirmas.

Exemplos mundiais são citados como alianças entre Wall Mart, Procter e Gamble e 3M Hewlett-Packark (LAMBERT;STOCK, 2001, p. 365) e Xerox (CHRISTOPHER, 2002, p.223). No Brasil, evidências destes mecanismos colaborativos vêm da criação de organizações como a Associação ECR Brasil, fundada em 1997, que reúne cerca de 90 firmas (destacam-se Pão de Açúcar, Nestlé, Procter e Gamble, Gessy Lever, dentre outras) e aglutina fabricantes de produtos de consumo não duráveis, redes de supermercados e prestadores de serviços logísticos em projetos de gestão compartilhada de estoques, demanda e tecnologias como EDI e código de barras; relações colaborativas horizontais tais como centrais de compras entre supermercadistas exemplificadas pela Rede Economize e Rede Econômica (WILDER, 2003, p. 131), relações colaborativas verticais, tais como de supermercados em parceira com atacadistas exemplificadas pela **Rede Valor** do atacadista-

distribuidor Peixoto e Rede Smart do atacadista-distribuidor Martins, ambos localizados em Uberlândia, mas com abrangência nacional (CAMPOS, 2003a).

Na seção seguinte apresenta-se o ambiente competitivo e a relevância econômica das relações colaborativas na perspectiva do setor atacadista-distribuidor, estabelecendo o esboço inicial das delimitações propostas desta pesquisa.

1.1.1 A Perspectiva de relações colaborativas do atacadista-distribuidor no Brasil

Na década de 90, um grande movimento de concentração no canal de distribuição do setor alimentar afetou o desempenho dos pequenos varejos e dos atacados-distribuidores. Segundo Blecher (2002 apud WILDER, 2003, p. 74), a concentração do varejo no Brasil e no mundo é uma tendência generalizada. De acordo com o autor, as dez maiores redes de varejo no mundo detinham no ano de 1.996, cerca de 28% do mercado e em 2.000, cerca de 33%. Nos Estados Unidos, a concentração era cerca de 41% no ano de 2000. No Brasil, a concentração das oito maiores redes de varejo era de 31,90% em 1995, e 43,75% em 2001 (WILDER, 2003, p. 115). Outros elementos ambientais levantados por Wilder (2003, p. 128-130) como acirradores da competição durante a década de 90 foram: (1) aumento do número de firmas motivado pelo crescimento do consumo decorrente do aumento da renda per capita após a estabilidade monetária promovida pelo Plano Real e pelas poucas barreiras de entrada decorrentes da baixa complexidade operacional e tecnológica; (2) redução dos ganhos financeiros, proporcionados pela alta inflação; (3) aumento da competição global, com grandes redes varejistas internacionais desembarcando no Brasil.

De acordo com Barrizzelli (1998 apud NEVES, 1999, p. 55), dentre os principais pontos fracos do atacado-distribuidor no Brasil estão o não investimento em suporte tecnológico ao varejo e falta de políticas de médio e longo prazo. A questão de sobrevivência

para o atacado, continua o autor, está na modernização da gestão e na fidelização do varejo. A concentração do varejo percebida na década de 90 no Brasil, limita a atuação do atacadista-distribuidor, uma vez que as grandes redes de varejo compram diretamente da indústria, integrando verticalmente as funções dos atacadistas-distribuidores em consequência de economias de escala e tributárias conquistadas e, ainda, reduzindo a competitividade dos pequenos varejos (WILDER, 2003, p. 122-129). As consequências para o varejo independente (que é o principal cliente dos atacadistas-distribuidores), segundo o autor, são refletidas no desempenho do setor varejista, observado na redução do faturamento médio por loja e por área na década de 90.

Wilder (2003) investigou os principais motivadores da criação de relações colaborativas entre os varejistas independentes, denominadas associações de compras, em resposta ao aumento da competitividade, dando ênfase aos aspectos econômicos da cadeia de valor no canal de distribuição. As associações de compras funcionam com um grupo organizado para negociação em conjunto de suprimentos para as lojas. Vislumbram aumentar o poder de barganha junto aos fornecedores, e com isso reduzir os custos, tornando-se mais competitivas frente ao cenário ameaçador das grandes redes. Além disso, promovem uma comunicação cooperada das lojas por meio de tablóides e jornais de ofertas, por meio de uma marca única como exemplo a identidade visual e produtos com a marca da associação divulgada aos consumidores finais. O desempenho dessas associações pesquisadas, por meio de um estudo de caso compreendendo duas associações de compras no interior de São Paulo, é questionado pelo autor pela característica do ambiente regulatório governamental da seguinte forma:

> [...] a existência de impostos em cascata (...) tornam inviáveis as compras em conjunto destas organizações. Normalmente os descontos obtidos são menores que os impostos pagos ao emitir as faturas pela associação para redistribuição os produtos. Isto ocorre, pois mesmo adquirindo em grupo, não conseguem o mesmo nível de desconto que as redes maiores e os atacadistas, já que as organizações associadas são formadas por pequenas lojas. (WILDER, 2003, p. 160)

É importante ressaltar dois aspectos da pesquisa de Wilder (2003):

a) As transformações ambientais que motivaram um rearranjo do canal de distribuição, pelas relações colaborativas horizontais, com a criação das associações de compras pelos pequenos varejos independentes, na década de 90, são as mesmas que interferiram no desempenho do atacado-distribuidor, por se tratar de seu principal público-alvo, e que, como consequência, buscou nas relações colaborativas verticais um mecanismo de diferenciação competitiva, liderando e suportando redes de supermercados patrocinadas por Atacadistas (CAMPOS, 2003a), objeto deste estudo.

b) Apesar dos mesmos motivadores originais, as associações de compras e as redes patrocinadas pelos atacadistas são cadeias de valores distintas e independentes, analisadas sob o aspecto funcional de compras, portanto, constitui-se de novos blocos concorrenciais entre si e entre as grandes redes de varejo. Porém sob o aspecto da distribuição necessária para a movimentação dos produtos da indústria para os pequenos varejos, os atacadistas-distribuidores já possuem toda a infra-estrutura como centros de distribuição, sistemas de gestão de pedidos, frotas de veículos, o que não acontece com as associações de compras, podendo então se estabelecer novos formatos de relações colaborativas motivadas pelas questões logísticas.

Segundo o Instituto ACNielsen (2003 apud CAMPOS, 2004a), a tendência de concentração no setor varejista, iniciado na década de 90, a partir de 2001 não se confirmou. De 2001 até 2003 apenas os pequenos supermercados (de 1 a 4 *check outs*) apresentaram um crescimento no mercado de 35,9% para 38,3%, enquanto que as grandes redes declinaram sua participação de 0,6% no mesmo período. As principais causas apontadas para esta reversão de expectativas de concentração do setor foram: (1) a modernização das pequenas lojas,

oferecendo maior variedade de produtos e serviços; e (2) a perda do poder aquisitivo da população, que aumentou a conveniência da localização de vizinhança do pequeno varejo para as compras básicas do consumidor final.

De acordo com o *ranking* 2004 de Varejo (relativo ao ano de 2003), realizado pelo Instituto ACNielsen, em 2003 as cinco maiores grandes redes de varejo do país não cresceram, permanecendo no patamar de concentração 38% do mercado de varejo, que equivale a R$ 87,2 bilhões ou 5,8% do PIB (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS, 2004, p. 14-34). Enquanto isso, as lojas de pequena superfície com até 250 metros quadrados, passaram a representar 29,1% do total de número de lojas em 2003, contra 19,2% de 2002.

Um outro termo equivalente às associações de compras é Central de Negócios definida como:

> Centrais de Negócios, formadas pela união de varejistas, ou por iniciativa de atacadistas, em torno de uma mesma bandeira (marca), de loja. Essas associações possibilitam aos varejos, fundamentalmente, melhores negociações com fornecedores de produtos, padronização do ponto-de-venda, presença na mídia, promoções conjuntas etc. No setor atacadista/distribuidor, isso já é uma realidade com exemplos bem estruturados como os do Grupo Martins, que disponibiliza inclusive capital para investimento e assessoria financeira para clientes fidelizados e lojas da rede Smart, e o Peixoto, com a rede Valor. (CAMPOS, 2004b)

De acordo com IPEDV - Instituto de Pesquisas e Estudos da Distribuição e Varejo (2003 apud CAMPOS, 2004b) existem no Brasil 79 Centrais de Negócio envolvendo varejo de supermercados, com um faturamento global de cerca de R$ 11, 3 bilhões ou 15% do setor de auto-serviço do país.

A maior competitividade dos pequenos varejistas a partir de 2001 foi transferida para os seus principais fornecedores, os atacadistas-distribuidores. De acordo com o Instituto ACNielsen (2003 apud CAMPOS, 2004b), a participação dos atacadistas-distribuidores cresceu 17,4% entre 2001 e 2003, alcançando o patamar de 51% das vendas totais do varejo

de alimentos. Entre 1996 e 2001, o setor havia crescido apenas 2,8%. De acordo com Pennacchi (2004 apud CAMPOS, 2004b) “esse é o resultado (...) de parcerias saudáveis com a indústria e o varejo na busca de uma almejada aliança para a distribuição ideal no País, intensificados a partir da década de 90".

Destaca-se nessa perspectiva conjuntural da evolução do atacado e do varejo no Brasil, um processo estratégico reativo, tanto dos varejistas independentes quanto dos atacadistas em relação ao avanço das grandes redes varejistas na década de 90.

No início dos anos 2000, o crescimento expressivo do número de centrais de negócios e a paralisação do crescimento da participação de mercado das grandes redes varejistas, proporcionam evidências empíricas da crescente utilização das relações colaborativas interfirmas na cadeia de valor dos atacadistas distribuidores e varejistas como uma estratégia competitiva do setor.

1.2 Rompimento com o paradigma de relações transacionais

As relações colaborativas impõem um rompimento do paradigma de confronto entre fornecedores e concorrentes, baseado apenas em negociações de preços, com visão limitada dos processos. Apesar da maioria das relações de mercado serem transacionais, o novo paradigma de colaboração pode se tornar dominante no século XXI (HOOLEY; SAUNDERS; PIERCY, 2001, p.154).

Christopher (2002, p. 220) sugere que “[...] os princípios básicos que tradicionalmente orientam as firmas devem ser questionados. É necessário mudar os paradigmas básicos que sustentaram a organização industrial por tanto tempo”. O autor

sustenta que é preciso enfatizar o estabelecimento de relacionamentos de longa duração em contraste com as relações transacionais.

La Londe (2001, p. 4), observa que o termo colaboração na cadeia de valor contém vários sentidos dentre os quais: (1) Confiança mútua; (2) Compartilhamento de informações; (3) Compartilhamento de conhecimento; (4) Horizonte de planejamento relativamente longo; (5) Múltiplos níveis de relacionamento e (6) Processo de compartilhamento de benefícios e recursos. De acordo com La Londe (2001, p. 4), "relações colaborativas usualmente tomam anos de investimentos de ambos os lados da relação e realmente testam os limites dos processos cooperativos".

As relações colaborativas proporcionam mudanças organizacionais e de controle, ampliando-os para fora das fronteiras institucionais da firma. O modelo organizacional tradicional nem sempre é consistente com a proposta de execução de atividades colaborativas no canal de distribuição. Firmas em um mesmo canal de distribuição podem ter diferentes estruturas, combinando modelos funcionais ou por processos (LAMBERT; STOCK, 2001, p. 74).

Por serem colaborativas, estas relações têm a necessidade de compartilhamento de informações confidenciais, investimentos e recursos que envolvem um nível de risco quanto à sua utilização fora dos interesses comuns. As incertezas de uma firma quanto à apropriação dos recursos e resultados compartilhados em relação às outras firmas envolvidas propiciam erguer entre estas estruturas mecanismos de controle para equilibrar os riscos envolvidos (GULATI; SINGH, 1998, p. 782) .

A literatura sobre organizações foca, principalmente, três questões sobre relações interfirmas: (1) as motivações para a formação das relações; (2) a escolha da estrutura de governança; e (3) a eficácia e o desempenho destas relações (DEKKER, 2004, p.28). Questões de risco e recompensa, cultura e atitude, poder e liderança endereçam pesquisas

sobre controles comportamentais, sociais e econômicos. O interesse principal desta pesquisa recai sobre os aspectos econômicos e seu impacto para os instrumentos contábeis.

1.3 Impacto para os instrumentos contábeis

Apenas recentemente, mais atenção da literatura contábil têm sido dada às relações colaborativas. Temas específicos voltados para a literatura contábil são decisões de fazer ou comprar, terceirização de atividades, gerenciamento de custos interfirmas, relações no canal de distribuição, análise de cadeia de valor , alianças e redes de negócios (DEKKER, 2003, p.3).

As relações colaborativas se traduzem em negociações "ganha-ganha", em que é necessário encontrar valores e metas compatíveis para manter sustentável o desejo de cada firma em continuar a participar do sistema colaborativo, sob o risco de perda de autonomia. Do ponto-de-vista econômico, as relações no canal de distribuição criam valor por meio da geração de forma, posse, tempo e lugar. (BOWERSOX; CLOSS, 1996, p. 94).

A terminologia "cadeia de valor" sintetizou ao mesmo tempo o conceito de atividades executadas no canal de distribuição e o valor gerado por elas (PORTER, 1992, p. 31), na qual cada firma deve ser entendida no contexto das suas atividades de relevância estratégica, que influenciam por sua vez as atividades de outras firmas, criando um ambiente colaborativo entre elas. Esta terminologia é mais adequada aos propósitos de mensuração econômica, e foi segundo Dekker (2003, p. 2), primeiramente utilizado por Shank e Govindarajan (1997) que cunharam o termo "análise da cadeia de valor", introduzindo a temática contábil com mais ênfase nos estudos das relações interfirmas. Um refinamento conceitual dessas terminologias será abordado nas seções seguintes. A orientação interna da contabilidade tradicional é carente de visão estratégica dos custos e que não pode contribuir

para “as verdadeiras necessidades empresariais” (SHANK;GOVINDARAJAN, 1997, p. 21). Em suas concepções, o enfoque interno de análise de custos é concebido pela visão estreita da maximização das diferenças entre os preços de venda e de compra.

Ao se orientar desta maneira, inicia-se a análise de custos muito tarde, isto é, pela transação de compras, descartando “todas as possibilidades de explorar as ligações com os fornecedores da empresa”, e ao terminar a análise de custos nas venda, “pára muito cedo, e descarta todas as oportunidades de explorar as ligações com os clientes da empresa”. (SHANK;GOVINDARAJAN, 1997, p. 67-68).

Porter (1992, p. 44) afirma que a análise de custos na maioria das empresas está categorizada em agrupamentos que não evidenciam as atividades na cadeia de valor. Cada atividade emprega um conjunto distinto de recursos tais como insumos, mão-de-obra, tecnologia, informação e outros ativos. Na cadeia de valor, podem ser desenvolvidos diferentes tipos de relações interdependentes dentro e fora das firmas, criando elos. O autor conceitua elos como “relações entre o modo como uma atividade de valor é executada e o custo ou o desempenho de uma outra [...]. Como exemplo em uma cadeia de lanchonetes, a regulação de campanhas promocionais pode influenciar a utilização da capacidade” (PORTER, 1992, p. 44).

A frequência dessas relações, o nível de coordenação e o porte das mesmas para cada uma das firmas envolvidas, proporcionam os benefícios que cada uma espera delas. Em função das diferenças de poder e expectativas das firmas, os benefícios esperados são assimétricos, o que pode comprometer a relação se não houver controle sobre o valor criado a ser dividido equitativamente.

Nas relações colaborativas, se as firmas envolvidas têm expectativas de desempenho baseadas em suas próprias visões, cria-se um conflito potencial. Essa realidade das relações colaborativas foi evidenciada por Whipple e Frankel (2000), que abordaram um

universo de 41 relações colaborativas de sucesso nos Estados Unidos, em média com quinze anos de relacionamento e seis anos de colaboração, aqui entendidas como alianças estratégicas, buscando fatores de sucesso comuns a estas relações. O estudo mostrou que não há evidências de que as firmas utilizam mecanismos de mensuração apropriados, e que o sucesso é "consequência de um equilíbrio relativo, mas não equitativo de troca de benefícios e recursos entre as firmas".

Um fator complicador para a proposta de divisão equitativa é que em ambientes colaborativos há um alto nível de integração de atividades, porém não necessariamente a integração proporciona um efeito sinérgico quando o resultado do todo é maior que o resultado das partes, identificável e quantificável a determinada entidade contábil, dada à coexistência de fatores intangíveis como a imagem das firmas. Como exemplo de fator intangível a simples comunicação ao mercado de uma nova relação colaborativa entre firmas altera os valores de suas ações em bolsa.

Outros exemplos mais comuns destes mecanismos integrativos são os ganhos de eficiência com o acúmulo de experiência (curva de aprendizagem), escala e utilização da capacidade (o tamanho do investimento a ser feito e o nível de ocupação), escopo (grau de integração vertical e estrutura de governança), tecnologia (impacto de introdução de inovações em processos) dentre vários outros.

Mentzer e Zacharia (2000, p. 554) observam que as relações colaborativas devem buscar o comprometimento, incorporando a intenção de continuidade e disposição para investir recursos na relação, sacrificando benefícios de curto prazo para realizar benefícios no longo prazo. As relações colaborativas provocam a visão de que uma firma é extensão da outra, para alcançar todos os seus objetivos. A existência de planejamentos e medidas de desempenho comuns pode frequentemente promover a racionalidade no uso dos recursos, aumentando o retorno sobre o capital de ambos os parceiros.

Para La Londe e Pohlen (1996, p. 1), a ausência de ferramentas mais refinadas de custos afeta as decisões das firmas inseridas em um canal de distribuição tornando-as apenas um exercício de poder e de políticas. Advertem os autores citados que os sistemas contábeis estão marcando passo enquanto as organizações observam rápidas mudanças no ambiente competitivo. Os autores acrescentam que é necessário um novo conjunto de regras para suportar os efeitos das tomadas de decisões na lucratividade das firmas no canal de distribuição.

Da mesma forma, Bowersox e Closs (1996, p. 627) apontam que as principais razões identificadas para o insucesso de relações colaborativas são: (1) metas confusas, (2) falta de confiabilidade, (3) baixo comprometimento, (4) incompatibilidade entre pessoas, (5) inadequados modelos operacionais, e (6) medidas de desempenho inadequadas.

Christopher (2002, p. 57) critica os métodos tradicionais de contabilidade de custos, originalmente voltados para medir custos de produtos, por alocarem arbitrariamente os custos indiretos e distorcerem a lucratividade verdadeira por cliente e por canal de distribuição. Também afirma que os modelos departamentais de organização das firmas induziram a contabilidade a desenvolver visões de custos estanques nestas divisões funcionais, não refletindo a realidade de como as atividades no canal de distribuição são executadas.

Bowersox e Closs (1996, p. 45-46) observam que os sistemas de mensuração tradicionais dificultam a coordenação de atividades integradas no canal de distribuição, pois espelham apenas a estrutura organizacional. Acrescentam que os gestores devem ter uma visão de suas funções como parte de um processo ao invés de um conjunto de atividades isoladas. Os autores citam um exemplo:

> A disponibilidade de estoques, pode suportar um longo processo fabril resultando em máxima economia de escala. Acordos para abastecimento futuros de estoques em mercados locais podem também servir para facilitar vendas.

> Enquanto estas práticas criam benefícios, elas têm um custo relacionado. A questão crítica é a relação custo-benefício e os riscos associados pela localização incorreta ou obsolescência dos estoques. (BOWERSOX; CLOSS, 1996, p. 45-46)

A necessidade de maior comunicação com os parceiros das relações colaborativas remete à questão do reconhecimento do valor que cada um pode potencialmente gerar para o todo, o que geralmente é almejado por uma oferta de serviço superior. A questão é que para suportar uma qualidade superior dos serviços e produtos, deverá existir uma contrapartida de remuneração por eles. Uma pesquisa realizada por Lambert e Burduroglu (2000 apud LAMBERT; STOCK, 2001, p. 659), evidenciou que "apenas um pequeno número de firmas recompensa seus fornecedores adequadamente pelo incremento de melhor desempenho". Os autores completam as implicações para os sistemas de mensuração, que deveriam ser capazes de "mostrar os benefícios financeiros dos serviços que a firma suporta para os clientes e portanto, serem capazes de gerenciar os esforços da firma de uma maneira mais lucrativa" .

Cabe questionar se as limitações observadas nos processos de mensuração econômica, especialmente os direcionados à contabilidade, são um problema de implementação ou de limite conceitual. Para Iudícibus (1997, p. 47-48):

> [...] a contabilidade deve mensurar qualquer atividade econômica relevante, no âmbito das entidades que a constituem. A entidade é qualquer divisão, firma ou conjunto de firmas, constituídas juridicamente ou não, detentora de recursos escassos capaz de realizar atividade econômica. (IUDÍCIBUS, 1997, p. 47-48).

O autor deixa claro que não há limite para a mensuração contábil coincidente com a estrutura organizacional formal, baseada em uma única firma. Dependendo dos propósitos e da oportunidade, é objeto de tratamento contábil qualquer vínculo entre firmas que se possa mensurar receitas, despesas, investimentos e retornos, metas e realizações. Da mesma forma, Shank e Govindarajan (1997, p. 8) sustentam que uma visão estratégica de custos "é geralmente apenas uma aplicação diferente dos mesmos tipos de ferramentas financeiras que

normalmente usamos", e enfatizam que a análise de custos deve considerar explicitamente temas estratégicos.

Neste contexto, observam-se evidências de que as ferramentas contábeis tradicionais estão em desacordo com o ambiente das relações colaborativas, causando desvios de objetivos pelas distorções sobre o objeto a ser mensurado. Catelli e Guerreiro (1993) afirmam:

> [...] os gestores desejam conhecer como o seu desempenho está contribuindo para o desempenho global da empresa. Os gestores via de regra têm uma grande preocupação no sentido de que o seu desempenho não seja influenciado pelas ações de outros gestores, ou de variáveis fora de seu controle. Como são avaliados pelos resultados no seu âmbito de atuação, os gestores tendem a dar mais importância aos interesses específicos de sua área, em detrimento dos interesses globais da organização. A firma como um empreendimento coletivo, exige para o seu sucesso, a definição de parâmetros que orientem a atuação das partes em benefício do todo, principalmente considerando que a maximização dos resultados setoriais não conduz necessariamente à otimização do resultado global da firma. (CATELLI;GUERREIRO, 1993, p.6).

Por fim, algumas questões chave na cadeia de valor se constituem oportunidades de investigação para pesquisadores e que necessitam ser respondidas para sua adequada implementação:

- Que métricas deveriam ser usadas para acompanhar o desempenho de toda a cadeia de valor, dos membros individuais ou subconjunto de membros? Quais são as potenciais barreiras para sua implementação, e como deveriam ser superadas? (LAMBERT;STOCK, 2001, p. 710-711)
- Qual configuração da cadeia é melhor para alcançar a proposição de valor? Como deveriam as firmas na cadeia de valor dividir os custos e os benefícios? (LAMBERT;STOCK, 2001, p. 710-711)

1.4 Síntese do problema

Uma visão crítica sobre as citações dos autores referidos acerca da contabilidade em ambiente de relações colaborativas, indica a necessidade de se refletir sobre:

a) A orientação externa, com ênfase nas relações com clientes e fornecedores ao invés de produtos;

b) O compartilhamento de recursos, ativos específicos e investimentos com objetivos de longo prazo;

c) O alto grau de sinergia entre atividades compartilhadas e de grande relevância estratégica;

d) A troca de informações confidenciais, quebrando barreiras quanto ao uso oportunístico das informações em proveito próprio.

e) O modelo gerencial capaz de compreender as oportunidades e os *trade offs* das diversas atividades integradas.

O ambiente colaborativo traz consequências para o controle das organizações, que precisam considerar os aspectos do ambiente social, comportamental e econômico. No ambiente comportamental, questões são direcionadas para planos, procedimentos, regras, regulamentos e contratos, para suportar um equilíbrio frente aos interesses de apropriação dos benefícios de cada firma participante. No ambiente social, são consideradas informalmente, como qualquer atitude dos parceiros que venha contribuir para a relação, na forma de maior confiança, pela reputação de cada firma e as redes sociais. No ambiente econômico, as questões essenciais são:

a) identificar o resultado econômico das atividades integradas;

b) proporcionar a justa divisão dos recursos, benefícios e investimentos compartilhados;

c) identificar o escopo adequado do objeto a ser mensurado, levando em consideração a cadeia de valor e as atividades estratégicas;

d) compreender os *trade offs,* tais como, ciclo econômico, frequência, direcionadores de custos e de valor entre as atividades nas principais áreas

de negócio envolvidas nas relações colaborativas, e seus efeitos sinérgicos para o resultado das partes e do todo.

Em função da pouca evidência da utilização de abordagens contábeis no contexto das relações colaborativas (DEKKER, 2003, p 8; LA LONDE; POHLEN, 1996, p. 2), cabe uma observação mais detalhada a respeito da metodologia de custos ABC. Nota-se na literatura pesquisada a frequente utilização da abordagem ABC sendo defendida por diversos estudiosos como sendo o modelo contábil mais apropriado para tratar questões que envolvam relações colaborativas. Em contrapartida, a abordagem ABC, apesar de alguns avanços conceituais e metodológicos tem sido alvo de duras críticas atualmente, o que o presente estudo tratará em detalhes na seção 3.2.8. Uma vez que há evidências de que o ambiente colaborativo representa um novo paradigma organizacional (CHRISTOPHER, 2002, p. 220), que vislumbra geralmente apenas aplicações diferentes para as mesmas abordagens contábeis (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 8); torna-se relevante identificar o tratamento dado pela abordagem de custos ABC no paradigma das relações colaborativas, considerando o objetivo de justa divisão de benefícios compartilhados, ainda não alcançado na prática (WHIPPLE; FRANKEL, 2000, p.27). Qualquer metodologia contábil deveria ser questionada se favorece as chances de se atingir a meta a que se propõe a firma (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 7). De uma forma mais específica é interessante investigar:

- **No âmbito das relações colaborativas, como a abordagem ABC tem proporcionado contribuições aos diversos gestores que se encontram envolvidos na cadeia de valor?**

1.5 Objetivos do estudo

O objetivo principal deste estudo é realizar um estudo de caso da abordagem de custeio ABC, para identificar qual a contribuição dessa em um ambiente colaborativo das relações verticais, em respostas na forma de informações gerenciais.

Busca-se obter elementos concretos da aderência da abordagem de custos ABC ao objetivo principal proposto sobre os seguintes aspectos:

- Escopo, pela compreensão dos fenômenos na cadeia de valor;
- Análise do comportamento dos custos e ganhos gerados, observando os fenômenos de integração das atividades interfirmas.
- Análise do posicionamento estratégico, investigando objetos tais como produtos, clientes, fornecedores, atividades, unidades de negócio, etc, observando se o enfoque estratégico requerido é alcançado pela abordagem ABC.
- Análise do ambiente social, investigando o alcance da informação de custos na cadeia de valor e sua relação com o grau de confiança estabelecido interfirmas.

Estes elementos de avaliação são baseados no modelo proposto por Porter (1992, p. 41) e Shank e Govindarajan (1997, p.7-8), que são identificados como precursores dos estudos contábeis em relações interfirmas. Também foi adotado o modelo de Tomkins (2001, p.179) sobre a relação entre a disponibilidade da informação contábil e o grau de confiança em relações colaborativas.

1.6 Delimitações da pesquisa

Propõe-se tratar o objetivo principal dentro de um contexto específico de relações colaborativas no canal de distribuição. A colaboração é baseada nas definições de Rosenbloom (2002, p. 242), conceituadas como arranjos cooperativos e de Bowersox e Closs (1996, p. 119), conceituadas como arranjos relacionais voluntários. Para análise do canal de distribuição é necessário identificar os membros do canal e os processos de negócios (LAMBERT; STOCK, 2001, p. 63). O estudo foi delimitado no âmbito das relações entre os atacadistas-distribuidores e varejistas, considerados membros primários[1].

No canal de distribuição as atividades de marketing e de logística são preponderantes, e requerem uma análise consistente dos *trade offs,* que serão abordados neste estudo, para suportar o alcance das metas entre as firmas em colaboração (BOWERSOX; CLOSS, 1996, p. 100; LAMBERT; STOCK, 2001, p. 85).

O objeto de estudo é uma aplicação de custos ABC para tomada de decisão de formação de preços abrangendo o escopo da cadeia de valor da relação colaborativa entre o atacadista Peixoto e a rede de varejistas filiados denominada Rede Valor.

1.7 Objetivos específicos

Para que o objetivo principal seja alcançado, o estudo requer uma análise mais detalhada dos seguintes temas:

---

[1] De acordo com Lambert e Stock (2001, p. 63) membros primários de um canal de distribuição são "firmas autônomas que desempenham atividades operacionais e gerenciais nos processos de negócios designados para produzir um resultado específico para um cliente ou mercado".

a) Caracterizar, a partir de uma bibliografia selecionada, as relações colaborativas entre atacadistas e varejistas num contexto de necessidades de controle e tomada de decisões, bem como da representação econômica destas relações no Brasil. Observar a cadeia de valores na qual as firmas estão inseridas, representando o palco de realização de todas as atividades integradas. Relaciona-se ao tema o estudo de canais de marketing e cadeia de abastecimento;

b) Levantar as principais questões gerenciais específicas de uma relação colaborativa;

c) Examinar algumas experiências já relatadas de utilização da abordagem ABC no referido contexto, a seguir destacadas: ABM (*Activity Based Managemen*t), TCO (*Total Cost of Onnwership*) e SCC (*Supply Chain Costing*).

1.8 Hipótese da pesquisa

Para Yin (2001, p. 42), a hipótese de pesquisa direciona a atenção do que deve ser examinado com o escopo da pesquisa, criando uma reflexão sobre a questão teórica, e dando ao pesquisador a visão para evidências relevantes a serem exploradas.

A hipótese que se pretende investigar é:

- O ambiente colaborativo das relações verticais recebe tratamento parcial da abordagem ABC, não captando todos os seus efeitos para uma adequada mensuração do resultado econômico destas relações, com consequências para a eficácia no controle da divisão justa da criação de valor.

1.9 Justificativas

As relações colaborativas no ambiente empresarial vêm crescendo em importância para a sustentação econômica das firmas, por se tratar de um mecanismo de ganhos de produtividade e eficácia duradouros a longo prazo. Observa-se dentro das delimitações propostas do estudo sua relevância econômica no contexto brasileiro, em que as relações colaborativas entre varejistas independentes ou entre atacadistas e varejistas já representam em 2003 cerca de 15% do comércio de auto-serviço, conforme detalhado na seção 1.1.1.

O papel da contabilidade para a gestão e controle destas relações por sua vez traz novos desafios para a ciência, uma vez que se trata de um ambiente complexo, que exige esforços para a resolução de interesses de apropriação sobre os benefícios gerados. Há na literatura pesquisada pouca evidência de utilização de ferramentas contábeis no ambiente interfirmas, e, ao mesmo tempo, bastante críticas sobre as abordagens contábeis existentes. Nota-se uma ênfase sobre a utilização da abordagem ABC para dar respostas aos fenômenos de compartilhamento de recursos e acompanhamento de desempenho das firmas em colaboração, porém não se observa uma unanimidade da abordagem ABC como ferramenta totalmente adequada para esta finalidade. Uma exploração bibliográfica ampla sobre a utilização da abordagem ABC neste contexto mereceu a atenção do pesquisador.

O estudo de caso tornou-se viável em função da acessibilidade e do conhecimento prévio do pesquisador sobre o assunto e a disponibilidade de informações por parte de uma das firmas que se apresentava dentro das delimitações do tema da pesquisa, além da facilidade de acesso que permitiu uma adequação frente aos recursos e prazos existentes para a operacionalização da pesquisa.

1.10 Contribuições

A principal contribuição desta dissertação, em observação ao seu objetivo principal, é buscar respostas para o papel da contabilidade no ambiente interfirmas com alto grau de colaboração, de forma e entender as informações requeridas neste ambiente e como elas contribuem para a manutenção destas relações.

As contribuições adicionais da pesquisa constituem-se em:

- Revisão dos conceitos de relações colaborativas, cadeia de valor e das necessidades de informações gerenciais no canal de distribuição, especialmente aquelas referentes à logística e compras.
- Caracterização da abordagem ABC em implementações no ambiente colaborativo, buscando o entendimento da contribuição desta abordagem de custos para a tomada de decisão.

1.11 A organização do trabalho

Após esta introdução ao assunto, colocamos a seguir, a divisão do estudo de forma a atender os seus objetivos.

No **Capítulo 1 – Introdução,** descreve-se o problema a ser investigado, e são estabelecidos os objetivos, a justificativa, a hipótese e os limites do trabalho, assim como as contribuições da pesquisa.

No **Capítulo 2 – Relações verticais colaborativas**, organiza-se a fundamentação teórica sobre as relações colaborativas. Inicialmente, são expostos conceitos sobre cadeia de valor, interdependência das relações, mapeamento dos processos de negócio e os principais *trade offs* para tomada de decisão neste ambiente, destacando as decisões em Logística,

Marketing e Compras. Posteriormente, são expostos os impactos das relações colaborativas para a estrutura organizacional das firmas, sobre os controles e sobre a disponibilidade de informações contábeis.

No **Capítulo 3** - **Implicações das relações colaborativas para a contabilidade**, inicialmente aprofunda-se nas consequências do ambiente das relações colaborativas para a Contabilidade exposta nos conceitos de visão sistêmica e eficácia. Em seguida, discute-se as características da abordagem ABC, investigando seu alcance para dar respostas na forma de informações contábeis, bem como, as aplicações específicas da abordagem ABC no canal de distribuição descritas na literatura.

No **Capítulo 4 – Método de investigação empírica**, descreve-se o método de pesquisa utilizado, a discriminação dos procedimentos, a forma com que foram coletados e analisados os dados.

No **Capítulo 5** - **Estudo de caso: A utilização da abordagem de custeio ABC pela Rede Valor**, descreve-se o caso do atacadista-distribuidor Peixoto, por meio de sua relação colaborativa com os clientes varejistas (supermercados) denominada **Rede Valor**. O objetivo principal é entender o alcance da abordagem ABC para dar respostas à necessidade gestão da entidade **Rede Valor**, por meio de uma aplicação para tomada de decisão de formação de preços.

No **Capítulo 6 – Conclusões**, são sumarizadas as respostas da pesquisa, recomendações e sugestões para novas pesquisas, decorrentes de toda a investigação empreendida.

2. RELAÇÕES VERTICAIS COLABORATIVAS

Este capítulo busca a compreensão dos conceitos de cadeia de valor e suas implicações para a tomada de decisão no canal de distribuição. Observa a complexidade do ambiente na perspectiva de custos, investigando vários *trade offs*. Completa-se o capítulo com a observação da estrutura organizacional interfirmas e suas implicações para a disponibilidade das informações contábeis.

2.1 Cadeia de valor

Os estudos sobre relações verticais colaborativas envolvem várias ciências e teorias que tratam, principalmente, dos aspectos organizacionais e econômicos, porém cunhando termos e nomeclaturas próprios com diferentes perspectivas (ROSENBLOOM, 2002, p. 27). Com intuito de buscar uma nomeclatura orientada para os estudos econômicos, que observe suas dimensões estruturais e sua eficácia, mas que contenha a abrangência requerida pelas ciências correlacionadas, apresenta-se nesta seção alguns termos utilizados para identificação das relações verticais. Não se pretende esgotar o assunto, mas, sim, estabelecer uma nomeclatura que possa ser utilizada em toda esta dissertação.

Segundo Rosenbloom (2002, p. 244) o conceito de colaboração na cadeia de valor não é novo. O autor relata que na década de 60 a abordagem colaborativa com fornecedores era utilizada pela empresa Black and Decker. A idéia de colaboração na cadeia de valor, foi

descrita na literatura preliminarmente por Webster (1976 apud ROSENBLOOM, 2002, p. 244), como sendo "um relacionamento de apoio entre membros do canal de distribuição, baseado em delineamento cuidadoso de seus papéis mútuos...".

Os estudiosos de marketing tal como Kotler (1992, p. 592), tratam as características que combinam as firmas e o mercado como canal de marketing ou canal de distribuição. Para Rosenbloom (2002, p. 27), canal de marketing é "a organização contatual externa que a administração opera para alcançar seus objetivos de distribuição". Organização contatual externa, segundo o autor, refere-se às firmas ou partes envolvidas em atividades como comprar, vender, e transferir a propriedade de bens ou serviços. Os objetivos de distribuição representam os parâmetros pelos quais a administração interfirmas estabelece para cumprir suas metas. Esta definição privilegia o ponto-de-vista da tomada de decisão, e observa o contexto externo à firma como escopo para sua administração.

Na visão de estudiosos de logística, o termo *supply chain management* que recebe traduções diferentes por autores brasileiros, tais como, gerenciamento da cadeia de suprimentos ou gerenciamento da cadeia de abastecimento, é definido por Lambert e Stock (2001, p. 54) como:

> A integração de processos de negócio chaves desde os produtores até o consumidor final, que provê produtos, serviços e informação, adicionando valor aos clientes e outros agentes envolvidos (acionistas, fornecedores, governo, etc). (LAMBERT; STOCK, 2001, p. 54)

Lambert e Stock (2001, p. 59) propõem um modelo para o gerenciamento destas relações considerando a estrutura da rede, que identifica os seus membros e o tipo de ligações entre eles, os processos de negócios, que são as atividades que produzem um resultado específico de valor para os clientes tais como gerenciamento de demanda, gerenciamento do fluxo de produção, gerenciamento de compras, etc, e os componentes de gerenciamento, que são variáveis de controle organizacional tais como estrutura, comunicação, planejamento,

métodos e métricas econômicas e não econômicas de aferição do desempenho das relações. Esta definição dá ênfase aos diversos fluxos existentes no ambiente, ressaltando as atividades necessárias ao seu funcionamento.

Os termos cadeia e valor, empregados anteriormente, são tratados originalmente por Porter (1992, p. 33) para definir os mecanismos para conquista de vantagem competitiva. cadeia de valor representa "uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar os produtos de uma firma". A cadeia de valor da firma afeta as atividades de valor dos fornecedores, compradores e dos canais. O modo com que cada atividade é desempenhada, em um contexto interno ou explorando as ligações com fornecedores e clientes, determina a vantagem competitiva da firma. Cadeia enseja uma visão de integração, dependência e interrelaciomento das atividades. Valor é, segundo o autor, o preço ou receita proveniente da execução das atividades, que tem como meta de qualquer estratégia ser superior aos seus custos. Nesta definição, fica evidenciada novamente a integração de atividades e também seu objetivo econômico.

Uma possível conciliação destas definições é:

> A cadeia de suprimentos feita corretamente é a cadeia de valor. É uma cadeia integrada de suprimentos e demanda ou uma cadeia de valor integrada. Quando se pensa sobre isto desta maneira, direciona-se receitas e inovação e cria valor, não apenas reduz custos. É neste ponto que se inicia a conquista da vantagem estratégica. (W. Copacino[2] apud BROMBERGER;HOOVER,2003, p. 73)

Observa-se que os termos suprimentos ou abastecimento são abordagens descritivas, enquanto o termo valor é uma abordagem analítica. As primeiras caracterizam um possível processo do ambiente e a última o seu objetivo. Para Bowersox e Closs (1996, p. 93), "os aspectos econômicos das relações no canal estendem além das questões de operações logísticas". Desta forma, o termo cadeia de valor capta, sucinta e genericamente, a estrutura

---

[2] De acordo com o Bromberger e Hoover (2003, p. 73), W. Copacino é executivo-chefe da Accenture´s Buniness Consulting e autor do livro Supply chain management: the basic and beyond. New York: St. Lucie, 1997.

destas relações como elementos interligados e dependentes constituindo uma cadeia, e a sua eficácia para a criação de valor. Não está explícita nesta definição a perspectiva externa à firma, apesar de ser considerada uma consequência natural da visão de cadeia, constituída por elos a serem explorados. De acordo com Shank e Govindarajan (1997, p. 59), "cada empresa deve ser entendida no contexto da cadeia global das atividades geradoras de valor da qual ela é apenas uma parte".

Porter (1992, p. 50) define o canal de distribuição como sendo o escopo vertical da cadeia de valor, em que atividades são executadas entre uma firma e seus fornecedores, canais e compradores. Na literatura contábil o termo cadeia de valor é utilizado por diversos autores (SHANK; GOVINDARAJAN,1997; DEKKER, 2003). Para o presente estudo, adotou-se o termo cadeia de valor para se referir às relações verticais nas delimitações propostas, ou seja, as relações colaborativas entre atacadistas-distribuidores e varejistas (supermercados). Quando se fizer necessário, o termo canal de distribuição será empregado apenas como sendo o *locus*, o escopo, o ambiente físico de execução de atividades interfirmas dos participantes da cadeia de valor.

2.2 Classificação e fundamentos motivadores das relações verticais colaborativas

> Nosso sonho para os anos 90 é o de uma empresa sem fronteiras, empresa onde derrubamos as paredes internas e as que nos separam dos públicos externos. (...) Torná-los parte de um único processo, em que unimos as mãos e os intelectos para um propósito comum – satisfazer os clientes. (WELSCH, apud ROSENBLOOM, 2002, p. 244)

A forma com que as relações colaborativas se estabelecem são balisadas por três elementos: risco, poder e liderança *(*BOWERSOX; CLOSS, 1996, p. 104; DIETRICH, 1994, p.113-4). O risco está associado ao nível de competência e responsabilidades de cada membro numa cadeia de valor. Um atacadista ou varejista assume riscos como resultado de estocar produtos de uma específica indústria. Um membro da cadeia de valor, cuja competência é

altamente especializada, assume menos risco em relação ao desempenho geral da cadeia. Portanto, a especialização reduz os riscos na cadeia de valor, ao mesmo tempo em que cria uma dependência dos demais membros em relação ao especialista.

O poder refere-se a "capacidade de um membro em particular do canal em controlar ou influenciar o comportamento dos demais membros", que pode ser utilizado para "melhorar a natureza das trocas nas relações, ou se utilizado de maneira exagerada, pressionaram os membros a agirem contra sua vontade" (ROSENBLOOM, 2002, p. 128-132). As bases que sustentam o poder estão relacionadas ao poder econômico, poder legal (franquias, sistemas contratuais verticais), poder da marca, conhecimento do mercado (informações sobre a demanda), concentração do mercado (poucos membros da cadeia de valor controlando grande parte do mercado).

A liderança é, muitas vezes, consequência do poder econômico exercido na cadeia, ou da visão superior das relações com o reconhecimento da dependência. De acordo com Bowersox e Closs (1996, p. 106), "diversas pesquisas confirmam que o sucesso das relações colaborativas depende diretamente da presença de uma liderança construtiva capaz de estimular o comportamento colaborativo entre seus participantes".

Uma forma de observar a cadeia de valor é por meio dos pontos de contato, ou seja, o nível de integração entre as firmas ou suas funções organizacionais. Porter (1992, p. 44) define esta integração de atividades como elos, onde "o modo como uma atividade é executada afeta o custo e o desempenho de uma outra". Os elos verticais refletem o modo como as atividades no canal de distribuição afetam as atividades da firma e vice-versa. Esta integração de atividades é entendida por Bowersox e Closs (1996, p. 93) como dependência mútua, em que o sucesso do negócio está condicionado ao reconhecimento de cada participante de que a cooperação com seus fornecedores e clientes oferecerá benefícios superiores do que desempenhando suas atividades isoladamente.

Thompson (1967 apud GULATI; SINGH, 1998, p. 793) estabelece uma categorização da dependência baseada no nível de coordenação requerido pelas relações colaborativas: (1) Dependência em associação *(pool)*, em que cada participante presta uma discreta contribuição para o todo, e cada participante é suportado pelo todo. Estas relações se orientam pela padronização e mínimos custos em termos de comunicação e esforços de decisão. Os participantes combinam os recursos em um *pool,* e colhem os benefícios pelo compartilhamento destes; (2) Dependência sequencial*,* em que as atividades de cada parceiro são distintas e executadas em série, um parceiro após o outro, resultando em alto grau de coordenação. Esta dependência vai além de compartilhamento de recursos, possibilitando incluir produtos e serviços que se movem de uma firma para outra; (3) Dependência recíproca*,* em que as firmas trocam seus produtos e serviços uma com as outras, simultaneamente. Cada firma vê a outra como fornecedora de recursos para completar suas atividades. Estas relações requerem ajustamentos constantes e comunicação intensiva para antecipar problemas quanto aos recursos esperados de cada participante.

A dependência entre firmas, portanto, é uma constatação de ganho de eficiência na execução de atividades interrelacionadas. Lambert e Stock (2001, p. 509-12) apontam os principais motivadores para o estabelecimento das relações colaborativas:

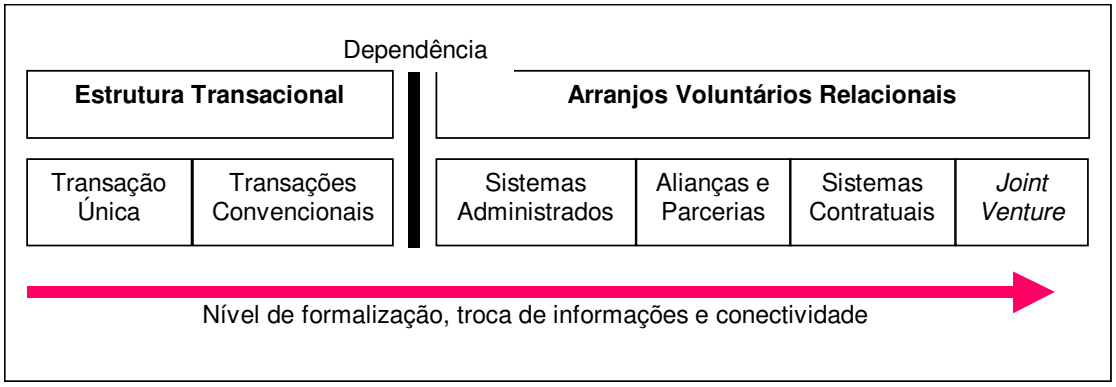
a) **Eficiência de custos e ativos**, que é a capacidade da relação em reduzir substancialmente custos aumentar a utilização dos ativos ao mesmo tempo em que reduz os riscos.

b) **Serviços ao cliente**, que é a probabilidade da relação em aumentar o nível dos serviços oferecidos, tais como, menor ciclo de pedidos, menores erros de pedidos, acesso a recursos financeiros por meio de concessões de crédito especiais, etc;

c) **Vantagem mercadológica**, que é a probabilidade da relação em liderar entradas em novos mercados, obter vantagens em promoções (propaganda cooperada), geográficas (expandir área de cobertura), acessar novas tecnologias, criar inovações potenciais (novos produtos e serviços), compartilhar facilidades de produção ou distribuição;

d) **Estabilidade econômica**, que é a probabilidade da relação em resultar em crescimento da lucratividade ou reduzir a variabilidade dos resultados, por exemplo, nivelando sazonalidade e volumes de vendas.

Bowersox e Closs (2001, p. 119) propõem uma classificação das relações colaborativas a partir do grau de formalização contratual observável nas relações, conforme Figura 2. Há uma distinção em dois grupos principais: estrutura transacional e arranjos voluntários relacionais.



Fonte: Adaptado de Bowersox e Closs (1996, p. 119)

Figura 2: Relações na cadeia de valor baseados na dependência

Bowersox e Closs (1996) observam que a estrutura transacional trata das firmas que falham em reconhecer sua dependência uma em relação às outras. Nestes arranjos, nenhuma obrigação existe entre seus membros além da ligação de compra e venda de produtos em bases imediatistas, sem preocupação com o futuro ou a repetição dos negócios.

O determinante da duração e da extensão destas relações é o preço de venda. Se há alguma insatisfação em curso nestas relações, as partes procuram novas soluções, dando pouca ou nenhuma atenção a possíveis ganhos de eficiência na cadeia de valor.

Nas transações convencionais, as firmas envolvidas estabelecem apenas serviços mínimos, tais como, disponibilizar tabela de preços para preencher as necessidades de compra e venda. Para Bowersox e Closs (1996, p.120) o termo "convencional" reflete uma prática de negócios ainda comum no ambiente empresarial. Lambert e Stock (2001, p. 509) definem tais relações como "armas em punho", uma alegoria alusiva ao enfrentamento como inimigos em um processo de negociação.

Para Bowersox e Closs (1996, p. 120), os arranjos voluntários são aqueles em que seus participantes reconhecem a dependência mútua e absorvem benefícios em conjunto pela cooperação na execução de atividades. Quando firmas independentes são gerenciadas para alcançar metas conjuntas, e há um comprometimento de cada uma para com as outras, estas se tornam relações colaborativas. Os autores afirmam que enquanto a dependência é uma força coesiva, é também uma fonte de conflitos, pela percepção de seus administradores de que não estão obtendo uma justa divisão dos benefícios, e por perda desnecessária da autonomia sobre as operações. Estes conflitos, necessariamente, passam por uma avaliação de escolha de estruturas de governança e outros mecanismos de controle para salvaguardar os interesses de cada participante da relação (DEKKER, 2004, p. 30). Os controles inseridos são mecanismos de formalização destas relações que aumentam à medida da importância da dependência de sistemas administrados até *joint ventures.* O Quadro 1 relata as principais características da classificação dos arranjos voluntários.

Quadro 1: Características das relações colaborativas na cadeia de valor baseados na dependência

Nível de Dependência	Características
Sistemas Administrados	Tipicamente nenhuma dependência é formalmente reconhecida de parte a parte nas relações. Geralmente, uma firma dominante assume a liderança e procura cooperação nas relações comerciais e serviços dos fornecedores. Da parte do líder, é essencial que as decisões sejam feitas de maneira que cada participante da cadeia mantenha-se satisfeito. O líder explora economias de tempo e redução de riscos na cadeia, conduzindo regras aos demais participantes de maneira "ditatorial benevolente", onde os demais membros entendem que se não aceitar as regras de desempenho, o líder os retira da cadeia. Tal mecanismo é bastante utilizado por varejistas dominantes.
Parcerias e Alianças	São relações que estendem a dependência existente para formalizar um acordo de maior clareza e de longo prazo para seus membros. Nestes acordos, as firmas abrem mão de alguma autonomia operacional para traçar alguns objetivos em comum. Parcerias trabalham as relações num nível baixo de escala de dependência, solidificando transações de negócios repetitivas, quando tudo mais esteja satisfatório. A confiança da parceira tipicamente falha quando há necessidade de modificar métodos de negócios fundamentais e procedimentos para acomodar os parceiros. Um típico exemplo de conflito frequentemente envolve o aumento de preços, sem consulta ao parceiro. Neste caso, então, a qualidade da parceira é colocada em dúvida. Nas Alianças, há um desejo dos participantes em modificar regras básicas de negócio. Há um sentimento de que benefícios de melhores práticas serão atingidos com mudanças. A ênfase em melhores práticas do que em negócios repetitivos ajuda a reduzir duplicação e perdas. A meta de uma aliança é cooperativamente construir por meio de recursos combinados das firmas participantes para aumentar desempenho, qualidade, e competitividade na cadeia. O resultado esperado é do tipo "ganha-ganha" para todos os participantes. Enquanto Parcerias são fáceis de encontrar, Alianças são muito difíceis de identificar.
Sistemas Contratuais	A submissão de um contrato nas relações torna os sistemas contratuais diferentes das alianças. Em lugar da cooperação pura, os acordos contratuais estabelecem um conjunto de obrigações legais, em diferentes níveis de produção e distribuição. Muitas firmas desejam contratos devido ao equilíbrio obtido pela formalização do compromisso, mesmo assim continuam independentes.
Joint Venture	Envolvem duas ou mais firmas associadas economicamente para criar uma nova entidade de negócios, juridicamente constituída. Geralmente há uma clara divisão de propriedade estabelecida por participações acionárias, e um equilíbrio de poder baseado em seus recursos complementares e conhecimento do mercado. As firmas envolvidas são vistas no mercado como atuantes em uma só unidade de negócios.

Fonte: Adaptado de Bowersox e Closs (1996, p. 119-124)

Um dos possíveis formatos das relações colaborativas, os sistemas contratuais (Figura 2) recebem uma descrição detalhada de Kotler (1992, p. 610), para o papel do atacadista-distribuidor e dos varejistas no canal de distribuição. O autor define três subtipos destes sistemas contratuais:

a) Redes patrocinadas por atacadistas: Os atacadistas organizam redes formadas por varejistas independentes para ajudá-los a competir com grandes redes. Para isso, o atacadista desenvolve um programa em que os varejistas independentes padronizam suas práticas de venda e alcançam economias de compra que habilitam o grupo a competir de maneira eficaz com as grandes redes. Campos (2003a) cita os exemplos no Brasil da Rede Valor do Atacadista-Distribuidor Peixoto *(6º*.ranking ABAD 2003*)* e Rede Smart do Atacadista-Distribuidor Martins *(*2º. ranking ABAD 2004*)*, ambos com sede em Minas Gerais como modelos de rede patrocinados por atacadistas. Parente (2000, p. 30) cita a Aliança Internacional do Varejo - IGA , como promovedor de redes patrocinadas por atacadistas como Ciro, Pennacchi e Vila Nova.

b) Cooperativas de varejistas: Os varejistas podem tomar a iniciativa de organizar uma entidade comercial, a fim de conduzir a atividade de compra cooperada e até alguma produção. Os participantes concentram suas compras na cooperativa e planejam, em conjunto, sua propaganda. Os lucros são repassados aos participantes na proporção de suas compras. Um detalhado estudo sobre as vantagens competitivas destas cooperativas no Brasil foi feito por Wilder (2003).

c) Franquia**:** Um franqueador domina diversos estágios do processo produção-distribuição, patenteando-as, e impondo regras contratuais rígidas com seus parceiros comerciais. Ex: Licenciamento da Coca-Coca para os engarrafadores que adquirem os insumos (xarope concentrado, garrafas) e vendem aos varejistas. Licenciamento do MacDonald's para varejistas que prestam serviços de alimentação rápida.

Bowersox e Closs (1996, p. 116-7) definem o atacadista-distribuidor como "firmas independentes que transacionam produtos para consumo". De acordo com os autores, o atacadista-distribuidor exerce 3 tipos de funções: (1) troca, onde se compra em grandes volumes de produtores e indústrias, prepara a força de vendas para a comercialização, (2) distribuição, onde se abastecem seus armazéns, classifica e estoca os produtos, manuseia e separa os pedidos de clientes em quantidades relativamente pequenas, distribui os pedidos aos clientes, e (3) facilidades, onde se concede créditos, assume riscos associados à posse do inventário e aos créditos concedidos, oferece serviços de consultoria aos clientes, provê informações mercadológicas aos clientes e fornecedores. Para Lambert e Stock (2001, p. 80), o poder financeiro do atacadista-distribuidor determina o número de serviços que pode desempenhar e cada serviço representa uma oportunidade a mais de lucro, assim como de riscos e de custos. A decisão de oferecer mais serviços depende de ofertas comparáveis de outras firmas concorrentes influenciadas pelo poder de mercado.

Os atacadistas-distribuidores são uma fonte dominante de distribuição em mercados de consumo em massa. São economicamente justificados primeiro pela eficiência na distribuição e por suportar uma grande variedade de itens de várias indústrias (sortimento), por meio de pedidos solicitados centralmente em pequenas quantidades por varejistas (concentração), localizados em regiões geográficas distantes (dispersão), reduzindo, desta forma, o número de transações que seriam necessárias caso a indústria tivesse que realizá-los (especialização). (KOTLER, 1991, p. 593; ROSENBLOOM, 2002, p. 55-9; BOWERSOX; CLOSS, 2001, p. 96-7).

Os varejistas consistem, segundo Parente (2000, p. 22) de "todas as atividades que englobam o processo de venda de produtos e serviços para atender a uma necessidade pessoal do consumidor final". Os varejistas são geralmente o último e principal (mais preponderante) elo na cadeia de distribuição antes dos consumidores finais. Os varejistas suportam

conveniência de sortimento de produtos, disponibilidade, preço e imagem em uma dada localização geográfica. A capacidade financeira e o tamanho do varejista são determinantes para entender o seu grau de influência sobre os outros membros da cadeia de valor (LAMBERT; STOCK, 2001, p. 81).

Desta forma, destacou-se nesta seção, os fundamentos econômicos e a classificação das relações colaborativas entre os atacadistas-distribuidores e varejistas (supermercados) que se pretende aprofundar, especialmente as relações verticais denominadas redes patrocinadas por atacadistas.

2.3 Os processos de negócio na cadeia de valor

Uma maneira de observar o funcionamento das relações na cadeia de valor é por meio dos diversos fluxos existentes em sua operacionalização. De acordo com Rosenbloom (2002, p. 32), estes fluxos fornecem os elos que ligam os membros da cadeia de valor na distribuição dos bens e serviços. Os mais importantes fluxos descritos pelo autor são:

a) Fluxo do produto*:* refere-se ao movimento físico real do produto, por meio de transportes adequados até que alcance as mãos do consumidor final. As decisões de gestão logística são endereçadas para este fluxo.

b) Fluxo de negociação*:* representa a interação das funções de compra e venda associadas à transferência dos direitos sobre os produtos. As decisões de gestão de compras e fornecedores são direcionadas para este fluxo.

c) Fluxo de propriedade*:* mostra o movimento dos direitos sobre o produto à medida que ele é transferido de propriedade até o consumidor final.

d) Fluxo de informação*:* todos os membros envolvidos trocam informações entre si, para frente e para trás no canal de distribuição.

e) Fluxo da promoção*:* refere-se ao fluxo de comunicação persuasiva na forma de propaganda, venda pessoal, promoção de vendas e publicidade. As decisões de gestão de marketing são direcionadas para este fluxo.

Administrar os diversos fluxos vai além da questão da movimentação física dos produtos. Os fluxos descritos sugerem que uma integração de diversas áreas é necessária para que haja uma economia de esforços no alcance dos objetivos traçados.

Porter (1992, p. 36) estabeleceu uma cadeia de valor genérica e o seu fluxo estabelecendo uma hierarquia de atividades denominadas primárias e de apoio. As atividades primárias da cadeia de valor são : (1) logística, representando atividades de movimentação dos produtos, como distribuição, estocagem, embalagem, etc; (2) operações, representando atividades associadas à transformação dos insumos no produto final, como máquinas, montagem, produção, etc; (3) marketing e vendas, representando as atividades de propaganda, promoção, força de vendas, etc (4) serviços, representando atividades relacionadas ao pós-venda, como instalação, conserto, fornecimento de peças, etc. Outras atividades são consideradas de apoio que sustentam as atividades primárias, oferecendo-as insumos básicos: (1) aquisição, representando atividades de compra de matérias-primas, suprimentos, máquinas e outros ativos. Práticas de compras melhores podem afetar intensamente o custo e a qualidade dos insumos adquiridos; (2) pesquisa e desenvolvimento, que consiste em atividades de inovação associadas à tecnologia, *know how,* criação de produtos e serviços, e novos processos; (3) recursos humanos*,* que consiste em atividades envolvidas no recrutamento, contratação, treinamento, e procedimentos de compensação de pessoal.

Lambert e Stock (2001, p. 74) aprofundam a visão dos fluxos investigando as possíveis atividades estratégicas na cadeia de valor denominados processos-chave de negócios, que são vistos como "uma estrutura de atividades designadas para a ação com foco nos clientes e no gerenciamento dinâmico dos fluxos envolvendo produtos, informação,

dinheiro, conhecimento e idéias", e interligando-se com as áreas funcionais das firmas na cadeia de valor. Para os autores, a cadeia de valor propicia "uma abordagem sistêmica altamente interativa e complexa e requer, simultaneamente, considerações de muitos *trade offs*". Os processos-chave de negócio descritos pelos autores podem ser utilizados pela maioria das firmas, especialmente indústrias, para facilitar a colaboração na cadeia de valor. A seguir, os oito processos-chave de negócios:

a) Relacionamento com clientes*:* identificar os clientes-chave que são críticos para a missão do negócio. Implementar programas e parceiras para atender o nível de desempenho requerido por clientes-chave, de forma a adicionar valor, com eficiência na utilização dos recursos.

b) Gerenciamento de serviços aos clientes*:* suportar informações para os clientes sobre os produtos e serviços (preços, condições técnicas e aplicações, disponibilidade, pós-venda, etc).

c) Gerenciamento de demanda*:* balancear as necessidades dos clientes com as capacidades internas da firma. Entender o que determina a compra e quando ela ocorrerá. Coordenar necessidades de marketing com a produção, de forma a sincronizar estoques sem perder demanda.

d) Processamento de pedidos de clientes*:* receber e processar pedidos, separar e empacotar produtos, solicitar transporte, despachar e entregar ao cliente / consumidor final no prazo determinado. O tempo transcorrido para executar estas atividades é chamado ciclo de pedido é um dos pontos cruciais para o ganho de eficiência em toda a cadeia de valor. Os custos envolvidos nestas atividades envolvem custos de carregamento de inventário, custos de lote de pedidos, custos de transporte, custos de armazenamento.

e) Gerenciamento do fluxo de produção*:* peculiar das indústrias. Refere-se ao processo de produzir e fornecer produtos ao canal de distribuição baseado em modelos de previsão de demanda. Frequentemente um mix de produção errado resulta em estoques desnecessários, liquidações e transferências (movimentação) de produtos. Com a visão integrada de processos na cadeia de valor é possível "puxar" a demanda com base em informações reais das necessidades dos clientes e não em previsões.

f) Gestão de compras*:* categorizar fornecedores de acordo com sua contribuição para a firma. Desenvolver relações de longo prazo com um grupo central de fornecedores, num formato "ganha-ganha". Numa relação colaborativa, a troca de informações pela introdução de tecnologias como *EDI e internet* possibilita uma comunicação rápida que suporta uma redução dos tempos gastos nas transações de compra, focando os compradores em funções de gestão dos fornecedores, melhor que em controle de expedição de pedidos de compra.

g) Desenvolvimento de produtos e comercialização*:* coordenar relacionamento com clientes para identificar necessidades reais. Selecionar materiais e fornecedores em conjunto com área de compras. Desenvolver tecnologia em fluxo de produção para aumentar integração com mercado.

h) Devoluções*:* gerenciar o retorno dos produtos e serviços, habilitando identificar oportunidades de melhoria de produtividade e rupturas de projetos. O objetivo é minimizar o ciclo de tempo do retorno à re-disponibilidade do produto ou serviço ao cliente / consumidor final.

Observa-se a importância de entender a dinâmica de funcionamento do ambiente interfirmas no canal de distribuição por meio de seus fluxos operacionais. A ênfase dada

pelos autores pesquisados sobre a melhor maneira de gerir estes fluxos está no gerenciamento dos processos de negócio encadeados entre as firmas, que vão além dos departamentos funcionais formalmente definidos na hierarquia administrativa interna de cada firma. Assim, um modelo de gestão contábil ou de custos que possibilite esta visão gerencial predominante poderá assumir a preferência dos gestores.

2.3.1 Os custos de compartilhamento de atividades

De acordo com Porter (1992, p. 296), as oportunidades de compartilhamento intra e interfirmas surgem devido à presença de tecnologias, canais e compradores comuns e de outros fatores. Como exemplo, o autor cita o compartilhamento de força de vendas (tangível) entre unidades de negócios da firma para reduzir o custo de venda ou para fornecer ao vendedor um pacote único para favorecer a escolha do comprador. Outro exemplo envolve a transferência de conhecimento (intangível) por meio de qualificações, experiências e procedimentos de como gerenciar uma atividade, de tal forma a reduzir o custo de executá-la e superar o custo de transferir o conhecimento.

Para Porter (1992, p. 300), identificar atividades em que o compartilhamento é potencialmente importante depende de dois fatores: (1) direcionadores de custos[3]: sensibilidade à escala, à utilização, à aprendizagem, de forma que permita que uma atividade seja executada de forma singular e (2) capital empregado: ativos e custos envolvidos, em que quanto maiores os custos envolvidos na execução da atividade maior a importância para o compartilhamento. Os dois fatores, atuando em conjunto, em atividades inter-relacionadas, colocam-nas como de importância estratégica para efeito de decisões de compartilhamento.

---

[3] O conceito de direcionador de custos será tratado no Capítulo 3.

Contudo, as interrelações sempre envolvem um custo adicional para se adaptarem ao nível de serviço requerido pelas firmas em colaboração. De acordo com Porter (1992, p. 303) estes custos são de três tipos: (1) custo de coordenação, (2) custo de compromisso e (3) custo de inflexibilidade.

O **custo de coordenação** trata de tarefas programadas, resolução de problemas e fixação de prioridades e do modo de compartilhar as atividades, consumindo custos em termos de tempo, pessoal e suporte logístico. O custo de coordenação é resultado dos interesses de cada firma em proteger-se das incertezas do ambiente e da estrutura de governança adotada conforme explicitado na seção 2.4.

O **custo de compromisso** refere-se à consistência requerida para que atividade atenda a todas as firmas ou unidades organizacionais envolvidas com o desempenho adequado para cada uma delas, de uma forma que não seja ótimo para nenhuma das firmas. Porter (1992, p. 304) cita por exemplo o compartilhamento de um sistema logístico por unidades de negócio independentes internos da firma, que requeiram tamanhos, pesos, frequência de entregas bastante diferentes, pode resultar em um sistema logístico inadequado para todas as unidades de negócio em que as possíveis economias de custo pelo compartilhamento de atividades desaparecem. De acordo com Porter (1992, p. 305), a consistência envolve tanto menos sacrifícios de cada parte, quanto mais alinhadas as firmas ou unidades de negócio estiverem no decorrer do tempo, entendendo o papel que representa a atividade para cada um dos membros envolvidos. O custo de compromisso é um importante elemento para compreender as atividades inseridas no contexto da cadeia de valor, na busca do resultado ótimo global, ao invés do ótimo de cada unidade organizacional ou firmas envolvidas.

O **custo de inflexibilidade** refere-se à dificuldade em potencial para responder a mudanças do ambiente competitivo. As mudanças do ambiente podem reduzir ou eliminar as vantagens do compartilhamento para uma das firmas ou unidades organizacionais envolvidas,

impedindo uma rápida resposta destas, tornando-se uma barreira à saída. O custo de inflexibilidade deve ser avaliado enquanto risco potencial para os membros envolvidos, observando fatores, tais como: alinhamento estratégico em que há riscos para perda de valor apenas para um dos membros, mas ainda com consistência para os demais; ativos específicos que envolvem investimentos efetuados sem nenhum valor fora das relações, tais como contratos com cláusulas punitivas de saída, dentre outros.

Porter (1992, p. 308) destaca algumas fontes de identificação de inter-relações, suas vantagens competitivas e também as fontes mais prováveis de custos de compromisso, que inibem ou reduzem a obtenção dos benefícios das inter-relações conforme Quadro 2.

Quadro 2: Custos de compromisso resultantes de relações colaborativas

Forma de Compartilhamento	Vantagens Competitivas Potenciais	Fontes prováveis de Custos de Compromisso
1.Publicidade e Marca Registrada Compartilhada	Custos de publicidade reduzidos. Maior prestígio na compra de espaço de publicidade. Reputação e imagem reforçadas.	Mensagens ou mídia apropriadas para cada membro são diferentes (eficácia reduzida). Imagens conflitantes. Reputação dividida, por firmas participantes inferiores.
2. Rede de serviço compartilhada	Serviço mais sofisticado ou responsivo, devido a uma tecnologia aperfeiçoada ou maior densidade de locais de serviço	Diferenças de necessidade nas chamadas de serviços.
3.Sistema Logístico	Custo reduzido de frete. Entregas menores e mais frequentes. Redução de estoques	Necessidades de prazo de entrega diferentes implicam em sistema logístico subótimo
4. Aquisição Centralizada de produtos ou insumos	Custos reduzidos. Melhor qualidade. Melhor serviço dos fornecedores em termos de resposta, manutenção de estoque, etc.	Centralização pode reduzir fluxo de informação, tornando a função de Compras menos responsiva.

Fonte: Adaptado de Porter (1992, p. 313-319)

Conforme o Quadro 2, as formas de compartilhamento destacadas envolvem atividades de marketing e logística, que também estão inseridas nos processos de negócios destacados por Lambert e Stock (2001) na seção 2.3. Cabe uma discussão mais detalhada sobre estas atividades que serão evidenciadas na seção 2.3.2

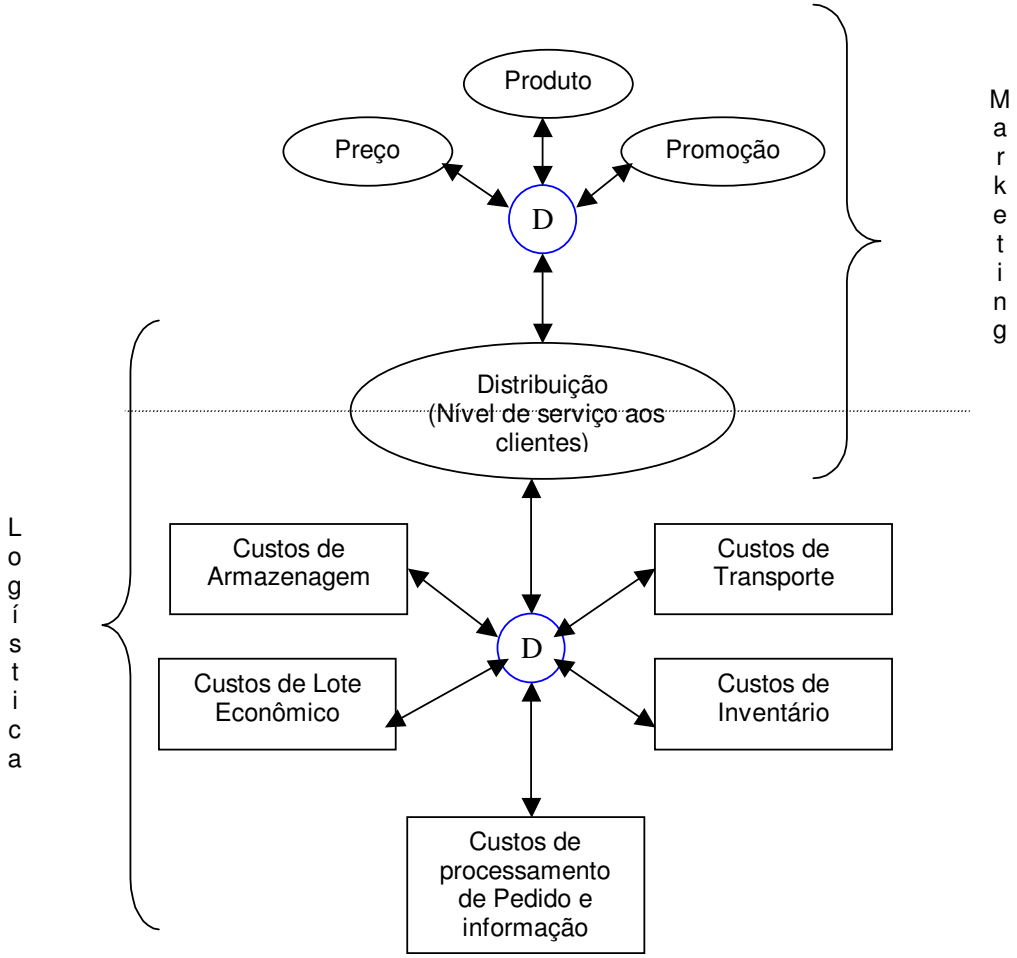
2.3.2 A complexidade do ambiente das relações colaborativas para a tomada de decisões

Nesta seção, objetiva-se evidenciar a complexidade inserida na tomada de decisão em relação às atividades de marketing, logística e de compras em um canal de distribuição. Destacam-se algumas tomadas de decisões enfrentadas neste ambiente e possíveis implicações para a contabilidade.

A orientação mercadológica para a tomada de decisão é crucial, mas é necessário avaliar os *trade offs* da posição estratégica escolhida com as outras áreas funcionais. Numa cadeia de valor, especialmente no canal de distribuição, há um conflito básico nas decisões frente aos objetivos de marketing e logísticos (ROSENBLOOM, 2002, p. 31; LAMBERT; STOCK, 2001, p. 97-107), conforme mostra a Figura 3. Enquanto a área funcional marketing acrescenta utilidade de posse, oferecendo informações sobre o produto e facilidades para sua aquisição (preço, crédito, descontos), a logística acrescenta utilidade de lugar e tempo, entregando o produto no local certo no prazo de entrega requerido (BOWERSOX; CLOSS, 1996, p. 60). A atividades de compras devem observar os objetivos da logística na coordenação dos fluxos de entrada e saída de materiais, de forma a balancear os *trade offs* entre mínimos custos de aquisição associados ao volume e custos de manutenção de inventário (LAMBERT; STOCK, 2001, p. 481-9).

Os objetivos mercadológicos são alocar recursos em uma composição que maximize a rentabilidade da firma no longo prazo. Composição mercadológica é definido por Kotler (1992, p. 102) como o "conjunto de instrumentos que a firma usa para atingir seus objetivos no mercado-alvo". Estes instrumentos são conhecidos como "*4 P's*": produto (variedade, quantidade, design, marca, embalagem, serviços, garantias, devoluções), preço (valor, descontos, prazo, crédito), promoção (propaganda, força de vendas, relações públicas,

comercialização direta), *place* (traduzido para o português: distribuição: canais, cobertura, variedade, pontos-de-venda, transporte, estoque).



D = Tomada de decisão

Fonte: Adaptado de Lambert e Stock (2001, p.86)

Figura 3: *Trade offs* de custos entre marketing e logística

Nas seções seguintes destacam-se as decisões inseridas em cada uma das macro-atividades de marketing e logística, conforme mostra a Figura 3, buscando pormenorizar sua complexidade e desenvolver uma melhor compreensão destas decisões para a contabilidade.

2.3.3 A relevância da distribuição na escolha do mercado-alvo

Rosenbloom (2002, p. 154) destaca que a escolha do mercado-alvo deve passar por uma escolha consciente dos mecanismos de distribuição, que pode proporcionar vantagem competitiva de difícil imitação por parte dos concorrentes. Ao enfatizar a distribuição, a firma toma conhecimento do nível de serviço necessário para que o produto esteja adequadamente disponível aos clientes. Outros elementos competitivos, como comunicação de massa, tendem a ter curta duração e perdem rapidamente seus apelos, e ainda são reposicionados pelos concorrentes, que se apoderam das idéias. O mesmo se refere aos preços, dada a rapidez de ajuste dos concorrentes.

Uma estratégia de distribuição, de acordo com Rosenbloom (2002, p. 155), deve ser construída a longo prazo, pois envolve, muitas vezes, mudanças estruturais com os relacionamentos comerciais na cadeia de valor, que culminam em parcerias e alianças.

A escolha do mercado-alvo, conforme Rosenbloom (2002, p. 215-220) deve ser analisada em quatro dimensões:

(a) Geografia do mercado, que se refere a sua localização. Mercados mais afastados tornam-se mais onerosos.

(b) Porte do mercado, que se refere ao número de reais ou potenciais clientes em determinado mercado. À medida que o mercado se torna maior em uma mesma dimensão geográfica existe uma tendência em reduzir os custos de distribuição no canal.

(c) Densidade do mercado, que se *r*efere ao número de compradores reais ou potenciais por unidade de área geográfica. Os mercados de alta densidade podem promover eficiência no desempenho de várias tarefas de distribuição como transporte, estocagem, comunicação e negociação. A implicação

estratégica de buscar um congestionamento eficiente é atingir um nível alto de serviço ao cliente a custo mais baixo do que em mercados dispersos.

(d) Comportamento do mercado, que se refere aos hábitos de consumo dos clientes, estudo das variações sazonais e de decisões culturais de compra. Exemplo: consumidores mais exigentes exigem lojas mais sofisticadas.

Para Rosenbloom (2002, p. 228), ao planejar o mercado-alvo com base nas observações da estrutura do canal possibilita a firma a atendê-lo de forma mais eficaz.

No contexto brasileiro, a extensão territorial torna a decisão de distribuição um fator de custos preponderante para se atingir os clientes-alvo, especialmente para os atacadistas distribuidores que têm em sua maioria clientes espalhados em todas as regiões do país.

2.3.4 Marca, propaganda cooperada e acordos promocionais

Um dos compostos mercadológicos mais difundidos nas relações colaborativas no canal de distribuição é a propaganda cooperada, em que há um compartilhamento dos custos entre os membros da cadeia para sua execução, tais como gráficas, agências de propaganda e outras formas de veiculação de mídia. (ROSENBLOOM, 2002, p. 306). A eficácia da propaganda é determinada pelas responsabilidades dos membros da cadeia em: (1) ter estoque suficiente do produto anunciado, (2) oferecer espaço e exposição adequados na loja, (3) fornecer suporte de venda e promotores.

De acordo com Rosenbloom (2002, p. 310), acordos promocionais no canal de distribuição são responsáveis por 60% das vendas dos supermercados. O autor observa que há uma cultura de acordos promocionais no canal de distribuição que traz alguns resultados

negativos: (1) há um excesso de compras induzidas (acima da capacidade de vendas) que congestiona a distribuição dos produtos (transporte e armazenagem), promovendo atrasos na entrega; (2) 70% dos descontos oferecidos para incentivo às compras promocionais são perdidos em ineficiências, metade das quais vão diretamente para os bolsos dos varejistas sem repasse aos consumidores, o que torna imprescindível um gerenciamento para evitar abusos.

De acordo com Christopher (2002, p. 137), as respostas inesperadas às promoções ou variações de preço em mercados competitivos aumentam os estoques de segurança, para proporcionar proteção contra erros de previsão, elevando os custos totais. Campos (2003d) observa que no Brasil "a guerra de preços generalizada nas redes de supermercados está mudando o perfil de compra dos consumidores, ao fazê-los olhar apenas para as ofertas". Acrescenta a autora que "não é incomum os varejistas desistirem de práticas de reposição de estoques controladas pelos fornecedores por se sentirem prejudicados em relação a preços e ofertas dos fornecedores feitas a varejistas concorrentes".

Observa Christopher (2002, p. 145) que a oportunidade de melhoria geralmente virá da melhor utilização das informações sobre a demanda real dos clientes, e não apenas pelos pedidos feitos por estes. Na prática, as informações sobre a demanda real são ocultadas, porque não há reconhecimento dos benefícios de se estabelecer uma visibilidade total da cadeia de valor por parte dos seus membros.

Em relações colaborativas em que há o compartilhamento de marca (franquias, redes patrocinadas por atacadistas, cooperativas de varejistas), não só os aspectos comerciais são importantes, mas também a questão do comportamento ético da firma na relação é extremamente relevante. As franquias são um tipo especial de relações colaborativas em que:

> [...] o franqueado espera que o franqueador continue a oferecer serviços e ter a certeza de que outros franqueados mantenham a reputação da marca. Se o franqueador vende a franquia para pessoas inaptas, o nome da marca declina em valor assim como o negócio dos franqueados, mesmo que estes operem eficientemente. (CARLTON; PERLOFF, 2000, p. 412)

Observa-se que as iniciativas de colaboração envolvendo toda a cadeia de valor das firmas tornam-se potencialmente ineficientes por falta de comportamento ético de seus participantes para cumprir os acordos comerciais. Essa preocupação vai além dos acordos promocionais envolvendo produtos para consumo atingindo o escopo da própria imagem das firmas envolvidas quando se trata de compartilhamento de marca entre varejistas franqueados.

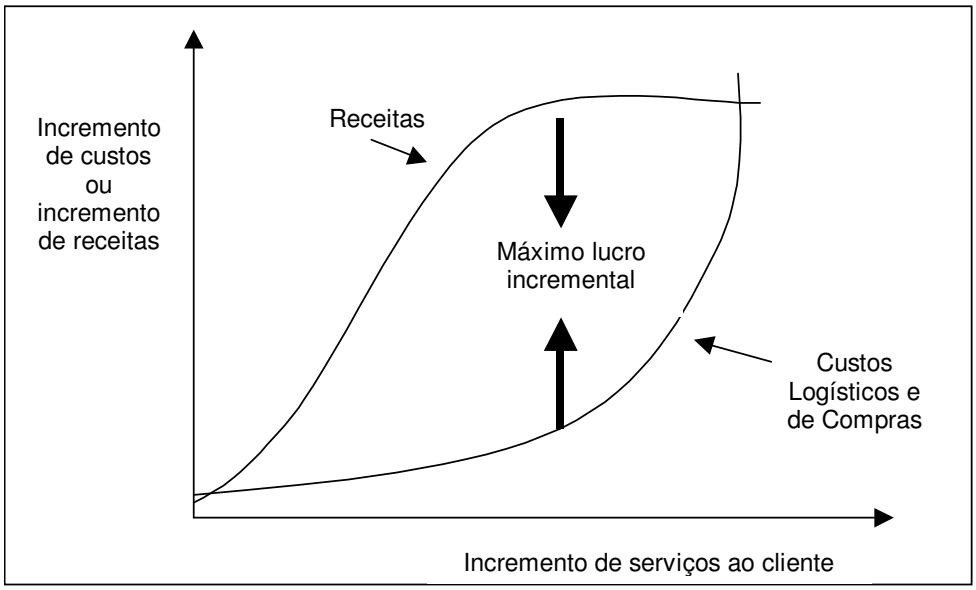
2.3.5 Nível de serviços aos clientes

Para Christopher (2002, p. 17), o nível de serviço ao cliente na distribuição pode ser definido como um fornecimento de utilidades de tempo e lugar. Deste modo, os produtos não têm valor, até que eles estejam nas mãos dos clientes, na hora e lugar exigidos.

Estabelecer objetivos mercadológicos visando a intensificação das relações colaborativas na cadeia de valor sem uma programação da distribuição *é* questionável (ROSENBLOOM, 2002, p. 241-249). Segundo o autor uma distribuição programada é um conjunto de políticas para a promoção dos produtos por meio do canal, que compreende um planejamento conjunto antecipado por maior período de tempo, distinguindo-as das relações pedido a pedido dos canais convencionais. Estas políticas são traduzidas em: (1) concessões de preço e promoção*,* tais como descontos por quantidade, frete pago, serviços de treinamento e consultoria, programas de *merchandising,* matrizes de propaganda, (2) assistência financeira*,* tais como financiamentos de equipamentos e instalações, alongamento de prazos de compras, (3) medidas de proteção*:* tais como programa de descontos e devoluções, garantia de venda em consignação, garantia de apoio a eventos, manutenção de estoques para pronta-entrega, proteção territorial tal como distribuição de produtos e serviços somente para membros selecionados.

Para Bowersox e Closs (1996, p. 61), o refinamento do composto mercadológico está baseado no reconhecimento de que aspectos específicos do nível de serviço estão sujeitos a modificações quando apreciados em bases econômicas. O nível de serviços aos clientes é conceituado como "um processo para suportar benefícios de valor adicionado para a cadeia de valor com eficácia nos custos" (LAMBERT; STOCK, 2001, p. 98).

A definição de políticas de relacionamento com os clientes, que determina o nível de serviço exigido, na perspectiva de programar a distribuição para otimizar os diversos fluxos na cadeia de valor é colocada por Lambert e Stock (2001, p. 97) como o primeiro passo para a busca da eficácia dos sistemas logísticos e para o sucesso da implementação do conceito de m*arketing*, que requer obter clientes e mantê-los. Para os autores, o nível de serviço determina se os clientes permanecerão clientes. O impacto que um incremento do nível de serviço causa nas receitas, nos custos e na lucratividade é evidenciado na Figura 4.



Fonte: Adaptado de Lambert e Stock (2001, p. 107)

Figura 4: Impacto dos níveis de serviço ao cliente sobre receitas, custos e lucratividade.

A Figura 4 demonstra que há uma inter-relação de aumento de receitas e custos associados ao nível de serviços propostos para os clientes, estabelecendo que no ponto de

vista econômico deve ser encontrado um ponto ótimo de lucratividade.A logística, neste contexto, é vista como parte dos processos na cadeia de valor responsável por:

> Planejar, implementar e controlar a eficiência dos fluxos e armazenagem dos produtos, serviços, e prestar informações desde o ponto de origem até o ponto de consumo, de acordo com os requerimentos dos clientes. Council of Logistics Management (1998 apud LAMBERT e STOCK, 2001, p. 57).

Christopher (2002, p. 222-3) adota uma visão hierárquica para decisões no canal de distribuição observando os processos de negócio orientados para a logística conforme demonstrado no Quadro 3. Para o autor, os processos ligados à identificação das necessidades dos clientes são estratégicos e estão no topo das decisões para as quais os demais processos devem ser guiados (nível I). Posteriormente tomam-se as decisões estruturais (nível II). Exemplos destas decisões são sistema de distribuição e projeto da cadeia de valor. Em seguida, tomam-se as decisões funcionais (nível III). Exemplos de decisões neste nível são projeto de armazém e operação, gerenciamento de transporte e gerenciamento de materiais, em que se definem as tecnologias, as instalações, os procedimentos operacionais alinhados com as metas estratégicas. Por último, implementam-se os processos (nível IV). Exemplos de implementações neste nível são sistemas de informação, políticas e procedimentos, instalações e equipamentos, gerenciamento de processos, buscando organizar os recursos para alcançar os objetivos traçados.

Lambert (1994 apud FARIA, 2003, p. 58) apresenta um conjunto de questões direcionadas para a Contabilidade relacionada à hierarquia de decisões logísticas conforme apresentado no Quadro 3.

Quadro 3: Exemplos de questões logísticas que requerem informações contábeis

Hierarquia de Decisões Logísticas	Questões para a Contabilidade
Nível de Serviços ao cliente (nível I)	Quais os custos associados com adicionais níveis de serviços aos clientes? Quais os *trade offs* necessários e quais os benefícios ou perdas incrementais?
Estrutura da Cadeia de Valor (nível II)	Quem deveria ser envolvido na distribuição de produtos aos clientes? Quais os efeitos dos custos logísticos na margem de contribuição por produtos, por região, por cliente ou por vendedor? Podem ser explorados novos mercados? Quais as regras para cada membro da cadeia de valor?
Estratégia de Rede (nível II)	Quantos armazéns deveriam ser usados e onde devem ser localizados?
Estrutura e Operações de Armazenagem (nível III)	Qual espaço é necessário? Algo pode ser modificado para aumentar a capacidade e ganhos?
Gerenciamento de Transporte (nível III)	Qual o mix de modais de transporte deveria ser usado? Pode-se obter vantagens de sistemas de transporte inovadores?
Gerenciamento de Materiais (nível III)	Qual o nível ótimo de inventário? Qual o custo de manutenção do inventário? Deveria a distribuição ou o nível dos estoques ser aumentado?
Sistemas de Informação (nível IV)	Em que extensão os processamentos de pedidos deveriam ser informatizados? Que sistemas são necessários para apoiar novas estratégias?
Políticas e Procedimentos (nível IV)	Quais atividades devem ser desempenhadas para apoiar os relacionamentos na cadeia de valor?
Instalações e Equipamentos (nível IV)	Deveriam ser atualizados as instalações, os computadores ou equipamentos de movimentação?
Organização e Gerenciamento da mudança	As comunicações atuais com empregados são adequadas? Quem deve ser envolvido no planejamento para responder às questões de mudanças sobre os processos?

Fontes: Adaptado de Lambert (1994 apud FARIA, 2003, p. 58); Christopher (2002, p. 222).

Faria (2003, p. 127) selecionou de diversos autores os *trade offs* entre os custos logísticos e o nível de serviço, mostrando a complexidade requerida para a tomada de decisão, sob o ponto-de-vista dos custos inseridos no sistema, conforme Quadro 4.

Quadro 4: *Trade offs* entre custos logísticos e nível de serviço**.**

Decisões de Nível de Serviço	**Impacto de Custos para as Atividades Logísticas**				
	Processamento de Pedidos	**Transporte**	**Facilidades**	**Tamanho do Pedido**	**Custos de Manutenção de Inventário**
Entregas mais frequentes	**Desvantagem**: aumento dos custos de processamento	**Desvantagem**: aumento dos custos de transporte	**Desvantagem**: aumento do custo de movimentação **Vantagem**: redução de necessidade de espaço	**Desvantagem:** possibilidade cargas unitárias não econômicas	**Vantagens:** menores níveis de inventário.
Aumento na confiabilidade da distribuição		**Desvantagem:** aumento dos custos	**Desvantagem:** aumento dos custos de supervisão		**Vantagem:** aumento da eficiência da gestão do inventário. **Desvantagem:** aumento dos custos de manutenção
Aumento da Disponibilidade de Estoques		**Vantagem:** aumento na eficiência de programação.	**Desvantagem:** aumento na necessidade de espaço e cubagem		**Desvantagem:** aumento dos custos de manutenção

Fonte: Adaptado de Faria (2003, p. 127)

Conforme evidenciadas no Quadro 4, as decisões sobre o nível de serviço afetam sistemicamente várias atividades logísticas, sendo difícil empreender uma análise em separado das consequências para os custos inseridos no sistema.

Para Faria (2003, p. 126), os custos logísticos não devem ser tratados de maneira isolada, uma vez que alterações no nível de serviço comprometem em maiores ou menores custos em todo o sistema. A autora defende uma abordagem de Custo Total Logístico, "onde o resultado dos efeitos combinados das decisões adotadas na definição de processos, na

escolha de soluções alternativas resulte no menor custo possível no todo a um dado nível de serviço". Acrescenta a autora que é imprescindível que o nível de serviço seja maximizado enquanto que os custos sejam minimizados e os ativos envolvidos reduzidos (FARIA, 2003, p. 52).

Cabe ressaltar a preocupação de Faria (2003) não só com custos, mas também com elementos estratégicos, que muitas vezes são considerados fatores qualitativos dentro de um planejamento estratégico.

2.3.6 Custos logísticos

De acordo com Lambert e Stock (2001, p. 86), as decisões logísticas que impactam na distribuição e no nível de serviço oferecido aos clientes são comumente divididas em cinco grandes áreas de custos: (1) custos de manutenção de inventário, (2) custos de processamento de lote, relacionados à atividade de compras, (3) custos de processamento de pedido dos clientes e informação, (4) custos de transporte e (5) custos de armazenagem.

Essas cinco grandes áreas serão abordadas mais detalhadamente nas seções seguintes, com o intuito de esclarecer a sua complexidade para a tomada de decisão.

2.3.6.1 Custos de manutenção de inventário

Os custos de manutenção de inventário são custos associados com a quantidade de estoques armazenados para a venda e distribuição. De acordo com Lambert e Stock (2001, p. 195), diversos estudos publicados estimam que estes custos variam de 20% a 25% do valor total dos estoques. As decisões de manutenção de estoques buscam responder, por exemplo, qual o nível adequado de estoques em função de quantidades econômicas de lotes de pedidos.

Variações no nível de serviço, tais como falhas e atrasos em entregas, podem suscitar aos membros da cadeia uma elevação dos estoques para se protegerem, aumentando os custos de manutenção do inventário. Eles são divididos em quatro subcategorias, conforme Quadro 5.

Quadro 5: Custos de manutenção de inventário.

Custos de Manutenção de Inventário	Descrição
Custos de capital em investimento em estoques	Refere-se ao custo de oportunidade do capital, caso o mesmo pudesse ser utilizado em outra atividade num período equivalente. Geralmente utiliza-se como parâmetro a taxa de aplicação livre de risco em mercado de capitais .
Custo de Serviços de Inventário	Refere-se ao custo de manter em segurança os estoques, por meio de seguros contra incêndios e roubos.
Custo de Espaço de Estocagem	Refere-se ao custo de manter os estoques em espaços adequados, por meio de armazéns próprios ou alugados.
Custo de Obsolescência	Refere-se ao custo pela passagem do tempo, associado ao risco de obsolescência (perda de valor para o cliente), danos causados pela movimentação, roubos.

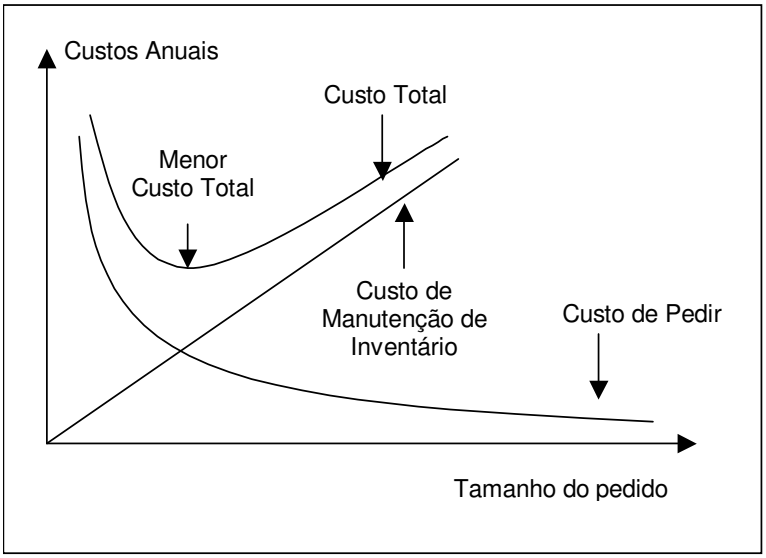
Fonte: Adaptado de Lambert e Stock (2001, p. 193-9)

2.3.6.2 Custos de processamento de lote

Os custos de processamento de lote no atacadista-distribuidor referem-se às atividades de Compras. Para Lambert e Stock (2001, p. 480), os objetivos da área de Compras são: (1) suportar um fluxo ininterrupto de materiais, suprimentos e serviços requeridos para a operação da firma; (2) manter o investimento em inventário e perdas mínimos; (3) manter e aumentar a qualidade; (4) desenvolver fornecedores competentes; e (5) adquirir produtos ou serviços observando todos os custos das atividades integradas.

A frequência e o tamanho dos lotes de compras interferem no comportamento dos custos: (1) custos de trasmitir (enviar ou processar eletronicamente) um pedido de compra; (2) custo de receber (desembarque) os produtos; (3) custo associado ao processamento da fatura para pagamento; e (4) custos de aquisição de diferentes quantidades (variação de benefícios concedidos pelos fornecedores por volume comprado).

Os *trade offs* entre os custos de pedir e os custos de manutenção de inventário são amplamente difundidos e levam a decisões conhecidas como lote econômico, que determina o menor custo total para a melhor quantidade do pedido, conforme Figura 5.



Fonte: Adaptado de Lambert e Stock (2001, p. 237)

Figura 5: *Trade off*s de custos para determinar lote econômico de compras**.**

2.3.6.3 Custos de processamento de pedidos e informação

De acordo com Lambert e Stock (2001, p. 146), os custos de processamento de pedido de clientes e de informação fazem parte de um processo definido como ciclo do pedido: (1) preparação do pedido e transmissão realizados pela força de vendas, televendas, ou pelo próprio cliente por meio eletrônico; (2) recepção do pedido e ordenação; (3) processamento de ordens; (4) separação e embalagem; (5) ordem de transporte; e (6) despacho e entrega ao cliente. Essas atividades são as mais bem servidas por sistemas de processamento de dados e tecnologias de movimentação de cargas, que visam reduzir o tempo do ciclo de pedido. As diversas tecnologias empregadas buscam otimizar essas atividades de forma a reduzir a utilização de papel e procedimentos manuais, aumentar a velocidade de

transmissão de pedidos e dados, reduzir retrabalho de áreas relacionadas, transmitindo a informação necessária a cada função específica, reduzir estoques pelo aumento da eficiência e redução do tempo do ciclo do pedido.

Na cadeia de valor, as barreiras à implementação entre diversas firmas são referentes à visibilidade da demanda, expressa em dados reais de venda do varejo. De acordo com Lambert e Stock (2001, p. 152), nas relações transacionais, o varejo faz os pedidos aos atacadistas-distribuidores apenas em períodos regulares, por considerar a informação sobre sua necessidade de reposição de estoques um fator de barganha em negociações pedido a pedido. No intervalo destes períodos atacadistas-distribuidores são obrigados a estimar a demanda, com base em dados históricos, assumindo que as futuras vendas serão similares às do passado. O mesmo faz o atacadista-distribuidor para a indústria, o que repercute em altos níveis de estoques e liquidações para descarregar os erros de previsão sobre a demanda ou a inatividade dos estoques. Em relações colaborativas, a informação imediata e direta sobre a demanda estabelece uma cadeia de informação, de forma contínua e real, e permite uma consistente redução do ciclo dos pedidos e de estoques em toda a cadeia de valor. Para que a abertura destas informações se concretize em abastecimento contínuo, regular, e sem falhas, os mecanismos de negociação devem se sobrepor à especulação entre as firmas, buscando o ganho a longo prazo de toda a cadeia.

Uma abordagem contábil que apóie a perspectiva colaborativa entre as atividades dos fornecedores e compradores que envolvam além da simples escolha de menor preço de aquisição, uma análise dos custos de atividades de compras referentes à gestão da qualidade do produto que ofereça menos defeitos e da entrega que estabeleça mais pontualidade, além de gerenciamento e escolha de fornecedores, serviços e comunicação adicionais, é proposta por Ellram (1993 apud FERRIN; PLANK, 2002, p. 19), e definida como Custo Total de Propriedade, que será vista em detalhes no capítulo 3.

2.3.6.4 Custos de transportes

Os custos de transporte referem-se às "atividades de movimentação de produtos tais como materiais, suprimentos, produtos acabados e em processamento, do ponto de origem até o ponto de consumo, respondendo pela maior parcela do total de custos logísticos" (LAMBERT; STOCK, 2001, p. 313). As decisões de transporte buscam a escolha do melhor meio para movimentação dos produtos (modal), consistindo em uma tarefa muitas vezes complexa, se conjugada com as diversas áreas que se inter-relacionam com a logística. A escolha dos modais de transporte, conforme Lambert e Stock (2001, p. 314), envolvem: (1) fatores ligados aos produtos tais como densidade que implica na relação peso-volume, perecibilidade como exemplo carnes e flores, estocabilidade entendido como o grau em que o produto pode preencher o espaço do veículo de transporte tais como: petróleo e suco de laranja preenchem totalmente os containeres, facilidade de manuseio, riscos associados a carga valiosa ou perigosa e; (2) fatores ligados ao mercado tais como localização dos mercados que define a distância a transportar, disponibilidade dos modais, regulação governamental associada a aspectos de alfândega, impostos e restrições de carga, sazonalidade dos produtos, como exemplo a safra agrícola e retorno econômico que implica na análise de custo de servir versus valor do serviço.

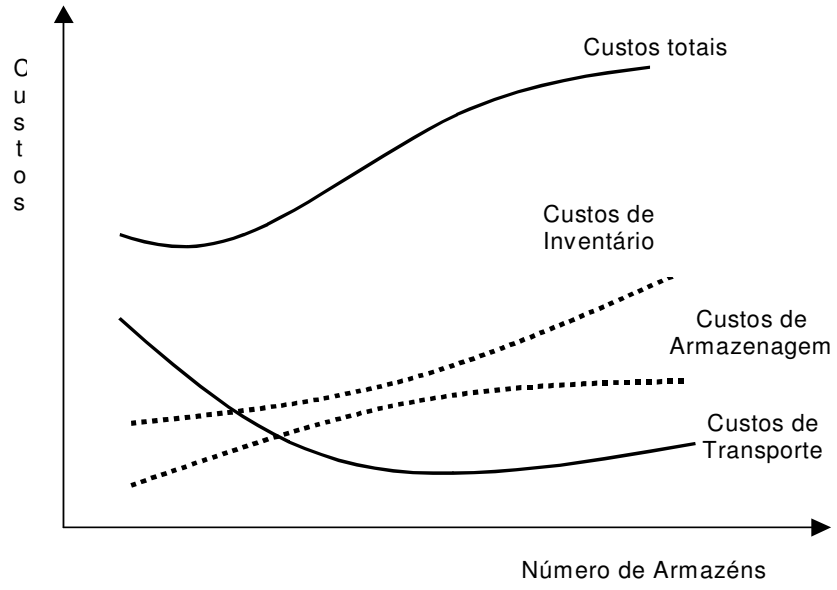
De acordo com Gattorna e Walters (1996 apud FARIA, 2003, p. 90), os principais *trade offs* nas decisões de transportes são de três categorias: (1) escolha entre modais de transporte para a mesma tarefa como exemplo a escolha entre modal aéreo ou marítimo; (2) alterações de infra-estrutura que beneficiam um modal específico, como exemplo a construção de uma rodovia; e (3) entendimento sobre as implicações de custos sobre outras atividades como exemplo a escolha de modal aéreo, mais caro, mas que eliminará os custos de construção de um centro de distribuição e manutenção de inventário.

2.3.6.5 Custos de armazenagem

A armazenagem é o processo de estocar o inventário durante todas as fases dos processos logistícos (LAMBERT; STOCK, 2001, p. 391). A necessidade de armazenagem visa alcançar: (1) economias de transporte, (2) coordenação de regulação de flutuações de demanda e (3) suportar políticas de serviços aos clientes pela redução de tempo e distância dos mercados.

As decisões de armazenagem são influenciadas por disponibilidade de capital, características do produto (densidade, perecibilidade, sazonalidade), do valor dado pelos clientes (substitutibilidade, obsolêscencia), tecnologias (programas de reposição contínua de estoques, comércio eletrônico) e condições econômicas e competitivas. As principais questões para as decisões de armazenagem são: (1) a localização das instalações (*trade off* entre custos de transporte e nível de serviço); (2) número de unidades de armazenamento, influenciado pela expansão do mercado, expansão da linha de produtos, escolha de distribuidores, etc; (3) o tamanho das unidades, influenciado pelas economias de escala, processo produtivo, tamanho dos produtos, etc; (4) projeto das unidades (organização espacial e sistemas internos visando dinamizar a movimentação dos materiais); e (5) propriedade (alugar ou possuir armazéns).

Os custos de armazenagem integram-se diretamente os custos de transporte e de manutenção de estoques, bem como o nível de serviços oferecidos. Uma possível decisão de armazenagem, por exemplo, o número de unidades de armazenamento pode ser vista neste contexto, conforme Figura 6.



Fonte: Adaptado de Lambert e Stock (2001, p. 409)

Figura 6: Decisão de número de armazéns versus custos logísticos**.**

Observa-se que os custos de transporte declinam até um certo ponto, mas são compensados pelo aumento dos custos de armazenagem e de manutenção do inventário, elevando em seguida os custos totais logísticos. Portanto, o armazenamento deve ser observado com mais ênfase como um modelo para aumento do nível de serviço prestado ao cliente interno e externo.

2.4 A estrutura organizacional e o ambiente social na cadeia de valor

> Se o objetivo da firma é valorizar a satisfação do cliente como a medida de desempenho mais importante na cadeia de valor, os parceiros devem ir além dos atributos de desempenho tradicionais e parciais para cada função e para cada responsável na cadeia de valor, (...) que implica numa reformulação da firma e como consequência o abandono de uma visão funcional, divisional ou de matriz (DORNIER et al, 2000, p. 686).

A gestão dos fluxos ou processos de negócio na cadeia de valor traz implicações para a estrutura organizacional das firmas (PORTER, 1992, p. 363; CHRISTOPHER, 2002, p. 220). Para os autores, são necessários mecanismos organizacionais que estimulem os gestores

a buscar e identificar os benefícios das inter-relações, superando as dificuldades de cooperação e comunicação próprias de uma visão de cadeia. Dornier et al. (2000, p. 684) observa que a coordenação envolve o estabelecimento de regras que governam as atividades, enquanto que a cooperação implica em compartilhamento de desejos e objetivos, que exige a criação de novos recursos e novas habilidades, com consequências para a estrutura organizacional. A perspectiva de uma estrutura organizacional horizontal é tratada como sendo facilitadora para o ambiente integrado da cadeia de valor, uma vez que oferece:

a) melhor compreensão das oportunidades de *trade offs* entre as áreas funcionais típicas, reduzindo conflitos em que a responsabilidade funcional é limitada e incerta;

b) estimula a cooperação e comunicação entre as áreas funcionais envolvidas nos processos-chave de negócios.

c) Cria uma orientação para o mercado, onde o desempenho das áreas é privilegiado para o alcance das necessidades dos clientes e não apenas para um foco interno. Como exemplo a otimização na utilização dos recursos, sem contrapartida na sustentação dos serviços prestados ao cliente.

O sucesso de gerenciamento de uma cadeia de valor requer uma mudança de gerenciar funções individuais para gerenciar atividades integradas dentro de processos-chave de negócios (conforme visto na seção 2.3), o que requer contínuo fluxo de informações para possibilitar o melhor fluxo de produtos em toda a cadeia. (CHRISTOPHER, 2002, p. 24; LAMBERT; STOCK, 2001, p. 57).

Lambert e Stock (2001, p. 68) citam o exemplo da firma 3M (produtos para escritório) que adotaram em 1995 a prática de otimização do fluxo de produtos de sua cadeia

de valor, só possível por meio de um acompanhamento em uma abordagem de gestão por processos, conseguindo resultados em termos de redução de custos e melhoria de serviços.

Christopher (2002, p. 223) cita o exemplo da firma XEROX (processamento de documentos), que percebia uma defasagem em relação aos concorrentes sobre o nível de estoques. Após um projeto para integração da cadeia de valor, que foi implantado entre 1989 e 1993, com a melhoria dos serviços logísticos por meio do gerenciamento do fluxo dos ativos e não apenas dos estoques, e ainda verificação dos processos comuns a vários fornecedores, a empresa conseguiu atingir níveis semelhantes ao de seus principais concorrentes. Christopher (2002, p. 230) cita como primordial, nesse projeto, a característica interfuncional das equipes que gerenciavam os processos críticos de toda a cadeia (relacionados a abastecimento, estoques, fabricação e distribuição), que promoveu uma mudança no modo de conduzir os negócios da XEROX para uma gestão por processos, em que as áreas organizacionais passaram a focar as atividades com orientação para a demanda e não mais para a produção.

Porter (1992, p. 292) explicita que estabelecer uma estratégia horizontal, executada por um conjunto de metas e políticas entre as unidades empresariais inter-relacionadas, não substitui nem elimina a necessidade de unidades organizacionais independentes, mas "propicia uma coordenação explícita entre unidades empresariais que torna a estratégia corporativa mais do que a soma das estratégias das unidades empresariais individuais". Porter (1992, p. 364) sugere que haja uma completude das estruturas tradicionais, ditas hierárquicas, funcionais ou verticais, com as estruturas horizontais, reconhecendo que nenhum dispositivo é suficiente para assegurar a obtenção de todas as inter-relações estrategicamente benéficas na cadeia de valor. Exemplos destas estruturas horizontais interfirmas são comitês permanentes ou temporários de trabalho com enfoque no mercado, forças-tarefa de projetos envolvendo multidisciplinaridades.

Se, por um lado, a estrutura organizacional horizontal propicia um ambiente adequado para a execução de atividades integradas, é também um campo de conflitos. Para Porter (1992, p. 375), os conflitos são gerados por compartilhamento de autoridade, necessidade de coordenação frequente e uma avaliação subjetiva de desempenho. Os conflitos do modelo interorganizacional escolhido, a estrutura de governança requerida em alianças, são barreiras gerenciais que inibem o compartilhamento dos benefícios na prática (DEKKER, 2004; p. 38; GULATI; SINGH, 1998, p. 789; DORNIER, 2000, p. 684).

De acordo com Gulati e Singh (1998, p. 805); a escolha da estrutura de governança, estabelecida contratualmente nas relações colaborativas, são influenciadas por dois conceitos fundamentais: (1) necessidades de coordenação, com base nas teorias organizacionais associadas ao comportamento humano e (2) interesses de apropriação, com base na teoria econômica, originalmente postulada pelos trabalhos desenvolvidos por Coase (1937) e Williamson (1985). O paradigma básico desta escolha é como transformar relações com base em transações de troca em que há controle por preços de mercado, em relações de poder em que há controle por autoridade e hierarquia, típicas do ambiente interfirmas, de forma a dar uma consistência de controle sobre os resultados e sobre o comportamento das firmas em colaboração.

2.4.1 Necessidades de coordenação

As necessidades de coordenação são derivadas da busca por gerenciar as atividades interdependentes e de tomada de decisão em conjunto. De acordo com Gulati e Singh (1998, p. 786), quanto mais elevada a dependência das relações, maior os custos de coordenação, de processamento das informações, que também podem levar a uma pressão por respostas mais rápidas e mais conflitos, de tal forma a declinar o desempenho como um todo. Desta forma,

complementa os autores, mecanismos hierárquicos autônomos são capazes de oferecer maior coordenação das atividades interdependentes para o fluxo de informações requerido, como por exemplo, antecipando e facilitando a tomada de decisões, por meio da condução de atividades primárias como divisão do trabalho e insumos necessários (também previamente acordados), focando as discussões somente sobre os resultados.

Estes mecanismos de controle hierárquicos estão fortemente presentes em relações colaborativas do tipo *joint ventures*, em que é constituída uma entidade organizacional separada e menos presentes em relações colaborativas com base em contratos, em que apenas alguns indivíduos ou departamentos das firmas envolvidas estão à frente exercendo alguma forma de comando ou autoridade. Alguns exemplos de controles hierárquicos presentes em relações colaborativas: (1) estrutura de comando e autoridade, sistemas que certificam que comunicações são autorizadas, (2) sistemas de incentivo que facilitam a mensuração de desempenho e recompensas, (3) procedimentos operacionais padronizados que permitam decisões rápidas antecipando outras decisões em sequência; e (4) resolução de disputas internas sobre procedimentos que são encaminhadas para uma hierarquia de entidades ou indivíduos em que as reclamações podem ser feitas (GULATI; SINGH, 1998, p. 790).

2.4.2 Interesses de apropriação

Os interesses de apropriação predizem que a estrutura de governança (mercado ou hierárquica) depende dos custos econômicos de transação envolvidos nas relações. Os custos de econômicos de transação são definidos como "custos de funcionalidade dos sistemas econômicos, equivalentes à fricção na Física." (WILLIAMSON 1985 apud DIETRICH, 1994, p. 21). Exemplos destes custos são segundo Dietrich, de natureza *ex ante* transação: projetos, negociações e proteções com riscos em contratos; e de natureza *ex post* transação: custos de

não conformidade de nível de serviços requeridos, custos por perda de valor da transação (descontos, bonificações) provenientes do mau alinhamento bilateral, custos de vinculação, compromisso ou fiança para segurar os acordos.

Williamson (1985 apud DIETRICH, 1994, p. 21) afirma que a existência de custos econômicos de transação dependem de três fatores: (1) racionalidade limitada, (2) oportunismo e (3) especificidade dos ativos. Quando firmas em colaboração realizam investimentos específicos para a relação, que pouco uso alternativo possuem e por consequência pouco valor fora da relação, interesses de apropriação se erguem. Os ativos específicos podem ser de natureza: locacional no qual envolve a distância entre as firmas, custos de transporte e armazenamento; física referente ao uso do ativo, humana como exemplo o relacionado ao treinamento de mão-de-obra; ativos dedicados como exemplo os investimentos em bens que não têm usos alternativos como a marca; temporal que se refere ao período no qual a transação ocorre. Para salvaguardar seus investimentos de serem apropriados de uma maneira oportunística pela outra parte, a firma busca estruturar contratos que cubram possibilidades futuras de contingência, porém não é capaz de cobrir todas as incertezas do ambiente, dada a racionalidade limitada sobre estas incertezas, tornando os contratos incompletos. Para completar tais contratos, são necessários mecanismos alternativos no qual controles hierárquicos são concebidos para suportar um alinhamento de objetivos e monitoramento das atividades inter-relacionadas (GULATI; SINGH, 1998, p. 785).

2.4.3 Ambiente social

Whipple e Frankel (2000) constataram por meio de uma pesquisa empírica a importância de elementos sociais nas relações colaborativas. A pesquisa em 41 empresas

americanas que, em média praticavam relações colaborativas na forma de alianças estratégicas por seis anos, sobre os fatores que condicionam o sucesso destas relações, apontou, entre os cinco principais fatores a ocorrência de elementos sociais: (1) confiança, entendida como características do parceiro com base no caráter observado por meio da honestidade e princípios, identificação das verdadeiras intenções na relação, abertura, confidencialidade e na competência constituída por habilidades para desempenhar o trabalho e responsabilidade para com os outros; e (2) a compatibilidade com o parceiro, entendida como a habilidade para planejar e trabalhar em conjunto, observando a filosofia e estilo operacional, e cooperação para a solução de problemas.

Da mesma forma uma pesquisa conduzida por Kanter (1994 apud BOWERSOX; CLOSS, 1996, p.107-9), entre fabricantes e varejistas de 37 firmas que participam de diversas formas de relações colaborativas, apontou que dentre os principais obstáculos para criar colaboração na cadeia estão: (1) o nível de confiança, entendida como a maneira honrosa e integra de comportar-se como parceiro, não abusando das informações obtidas, nem subestimando a sua importância; e (2) falta de comunicação, entendida como o compartilhamento de informações requerido para a relação entrar em operação, incluindo seus objetivos e metas, dados técnicos e o conhecimento dos conflitos.

Tomkins (2001, p. 184) sugere que relações colaborativas devem ser gerenciadas além dos aspectos das transações necessárias e do grau de interdependência, e inclui para tanto a dimensão intensidade de confiança corrente, que necessita de estudos mais aprofundados para entender sua contribuição para o resultado das firmas em colaboração, e também a dimensão informação corrente**,** entendida como os mecanismos formais e informais de comunicação para operar as relações.

Lambert e Stock (2001, p. 77-8) também propõem duas categorias para o gerenciamento das relações na cadeia de valor: (1) componentes físico-operacionais, que

tratam de elementos de controle mais visíveis, tangíveis como a estrutura e fluxo de atividades que indicam como a firma desempenha suas tarefas, estrutura organizacional que indica o grau de integração entre as atividades e as firmas em colaboração, comunicação estabelecida pelo fluxo de informações entre os membros do canal, fluxo de produtos que se refere à rede de fornecimento de suprimentos, fabricação e distribuição por meio da cadeia de valor; e (2) componentes comportamentais e sociais**,** menos visíveis e de difícil avaliação e modificação, mas que influenciam como os componentes físico-operacionais podem ser implementados. São eles: estrutura de poder e liderança, nível de compartilhamento de benefícios e riscos, cultura e atitude que identificam a compatibilidade com os membros da cadeia para realizar atividades em conjunto.

Os mecanismos de controle com base na confiança são:

> [...] mais apropriados onde há uma colaboração de longo prazo e onde o poder dominante é menos claro e mais, onde os benefícios e os custos, e atitudes das partes para alcança-los são menos distintos e apenas tornam-se claros com a passagem do tempo. (TOMKINS, 2001, p. 166)

Tomkins (2001, p. 185) observa que o nível de confiança entre parceiros é um fator determinante para construção de qualquer sistema de informações em relações colaborativas, pois orienta o foco e a intensidade a ser dada, e portanto, deve ser considerado antes de todos os demais fatores. O autor sugere um conceito para informações no ambiente colaborativo interfimas que possa contribuir para o entendimento de sua dinâmica de funcionamento: (1) informações tipo 1*,* voltadas para a necessidade de criar e suportar uma confiança contínua e (2) informações tipo 2*,* voltadas para a necessidade de controle dos eventos colaborativos. Neste contexto, o papel da contabilidade frente aos aspectos da relevância da confiança e da maturidade da relação colaborativa:

> [...] deveria considerar como ela pode contribuir para as necessidades de informação e avaliar ainda o estágio de construção da relação colaborativa, de tal forma a empregar diferentes aspectos da contabilidade que são mais prováveis de serem aceitos sem destruir a confiança. (TOMKINS, 2001, p. 178)

Tomkins dá alguns exemplos da utilização de informações orientadas para estabelecer nível de confiança e para o controle dos eventos colaborativos, com base no estágio de desenvolvimento da relação, conforme Quadro 6 .

Quadro 6: Características hipotéticas de informação para diferentes estágios de relações colaborativas.

Estágio de Desenvolvimento da Relação Colaborativa	Informação para suportar o nível de confiança (tipo 1)	Informação para suportar o controle de eventos colaborativos (tipo 2)
Exploratório / Avaliativo	Possíveis atributos do parceiro: financeiros, tecnológicos, mercadológicos. Valores, integridade e ética: a maneira de fazer negócios.	Custo-Benefício de experiências em conjunto iniciais para avaliação de opções de valor.
Construindo Confiança	Aspirações. Adaptabilidade exigida ou requisitada. Confidencialidade demonstrada.	Desenvolvimento de cenários. Porque a interdependência é requerida. Comparação com relações alternativas.
Estabelecendo acordos de longo prazo	Eliminar barreiras de desenvolvimento de sistemas. Metas seguras para qualidade e custos. Grau de dedicação ao parceiro em comparação a outros.	Avaliação detalhada de posição competitiva conjunta. Avaliação detalhada de investimentos. Plano de compartilhamento de riscos e benefícios.
Relações Maduras	Contabilidade Aberta para projetos específicos. Transparência de ações. Lucratividade disponível para exame se requerida, mas não rotineiramente exercida.	Foco principal em resultados e não em controle de processos. Como melhor explorar os eventos em conjunto. Possibilidades para estender a relação para novos negócios, mercados, tecnologias, etc.

Fonte: Adaptado de Tomkins (2001, p. 179)

Uma importante perspectiva dada por Tomkins (2001), conforme explicitado na Quadro 6 é a transformação do modelo de informação para o controle dos eventos nas relações maduras, em que se percebe mais plenamente o uso total da contabilidade (contabilidade aberta, lucratividade por processos), e uma orientação para resultados, melhor do que para controle dos processos. Ao contrário, nos estágios iniciais, os modelos de simulação de resultados são mais utilizados, e as informações para elevar o nível de confiança são mais atuantes.

Em relação às técnicas contábeis existentes, Tomkins (2001, p. 178) afirma não haver nenhuma diferença básica para o emprego da contabilidade entre os diversos estágios

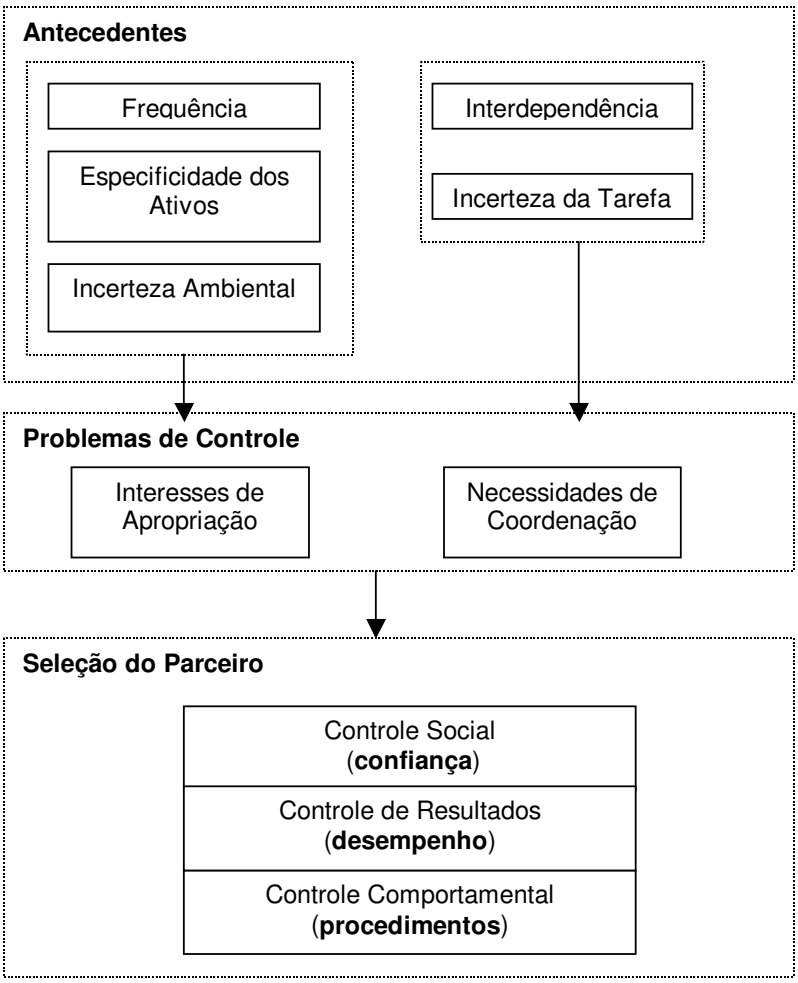
das relações, mas adverte que os contadores e a contabilidade não podem avaliar uma relação colaborativa sem compreender os processos de negociação, em que as informações que suportam o nível de confiança são relevantes para o sucesso da relação.

A relevância dos elementos sociais é também reconhecida por Dekker (2004, p. 32) que inclui outras visões alternativas de governança das relações colaborativas, observadas sob a ótica das teorias do comportamento humano, tais como reputação, confiança, relações pessoais, que são categorizados como controles sociais ou informais relacionados à interação entre a firma e os indivíduos explicitados pela cultura organizacional e influência das pessoas que as conduzem. Dekker (2004, p. 32) propõe um modelo para o controle das relações colaborativas para seleção de possíveis parceiros, abrangendo os aspectos econômicos, comportamentais e sociais envolvidos nestas relações, conforme apresentado na Figura 7, com o objetivo de minimizar os esforços de selecionar um bom parceiro, ao mesmo tempo em que insere mecanismos para gerenciar os problemas.

O modelo propõe, em primeiro lugar, investigar os antecedentes da possível relação com base em Gulati e Singh (1998), incorporando os conceitos da teoria dos custos de transação, teoria da dependência e teorias de comportamento humano. A partir desta análise busca-se especificar adequadamente os possíveis problemas de controle que postularam em seguida a seleção do parceiro e a implementação das melhores opções de controle.

Exemplos de possíveis controles conforme Dekker (2004, p. 43) seriam: (1) controles de resultado, tais como metas estratégicas, metas de curto prazo tais como redução de custos ou cotas de vendas ou pedidos, sistemas de incentivos tais como recompensas e comissões, monitoramento do desempenho tais como contabilidade aberta e divisão dos benefícios; (2) controles comportamentais, tais como procedimentos para pedir ou fornecer, especificações funcionais, programas de inovação, planos de qualidade, especificação e divisão de direitos de propriedade intelectual, grupos de tarefas, plano de auditoria; e (3)

controles sociais, tais como: contratos intencionalmente incompletos, tomadas de decisões compartilhadas, grupos de trabalho, investigação sobre a história de reputação e confiança do parceiro.



Fonte: Adaptado de Dekker (2004, p. 32).

Figura 7: Modelo de decisão para escolha de parceiros em relações colaborativas**.**

Dekker (2004, p. 47) evidencia que uma ampla gama de mecanismos de governança nas relações colaborativas consistem de práticas contábeis, tais como sistemas de incentivo financeiro, planejamento, orçamento, cálculos de custos e contabilidade aberta, sugerindo que a contabilidade representa um elemento essencial na governança dessas relações.

2.4.4 Contratos

Tomkins (2001, p. 177) ressalta a importância dos contratos para dar suporte aos problemas de aplicar mecanismos de confiança e de informação para as firmas em colaboração. Para o autor, o nível de confiança não substitui os contratos, uma vez que não há como reduzir todas as incertezas do ambiente, por mais que se tenha uma quantidade relevante de informação. O nível de confiança adiciona valor por encorajar a troca de informações e recursos. E ainda segue afirmando que o valor dos contratos reside em ser um dispositivo de estabelecimento de metas e métodos que habilitam um efetivo planejamento mútuo, melhor que buscar meios de controle primários pós-transação.

2.5 Considerações finais

Este capítulo procurou evidenciar o ambiente colaborativo das relações verticais buscando caracterizá-lo dentro dos limites a que se propõe o estudo Observou-se a dinâmica de funcionamento destas relações enfocando as diversas atividades existentes.

Aprofundou-se nas implicações para custos decorrentes do alto nível de complexidade e sinergia das atividades de marketing, compras e logística, para uma adequada tomada de decisão.

Posteriormente, tratou-se dos aspectos organizacionais e o ambiente social destas relações e como elas influenciam os mecanismos de controle adotados para gerenciá-las, bem como a disponibilidade de informações gerenciais, dependendo do grau de confiança estabelecido entre as firmas envolvidas.

Notou-se a preponderância da gestão por atividades como mecanismo de controle organizacional e os vários *trade offs* de custos que permeiam a tomada de decisão neste

ambiente, sugerindo que as informações contábeis gerenciais devam ser fundamentadas de uma maneira sistêmica em um escopo da cadeia de valor.

No capítulo 3 serão descritas em mais detalhes as implicações para a contabilidade, para adoção de uma visão sistêmica e a abordagem ABC como ferramenta de custos para suporte a decisões em que há foco na gestão por atividades.

3. IMPLICAÇÕES DAS RELAÇÕES COLABORATIVAS PARA A CONTABILIDADE

A finalidade deste capítulo é:

- Descrever a importância da abordagem sistêmica e a orientação para a eficácia, estabelecendo a compreensão para desempenho das relações colaborativas.
- Descrever a abordagem de custeio ABC, suas aplicações no canal de distribuição e suas limitações.

3.1 A firma como um sistema

De acordo com La Londe e Pohlen (1996, p. 2), as primeiras tentativas para se estabelecer custos na cadeia de valor, vêm da década de 30, quando as firmas se defrontavam com o problema de selecionar a combinação de canais de distribuição e parceiros que suportassem a máxima lucratividade no longo prazo. Contudo, complementam os autores, apesar dos avanços em alcançar visões de custos por função, território, produto ou divisão de produtos, canal, tamanho de pedido, dentre outras, nenhuma metodologia tem suportado satisfatoriamente as necessidades de informação na cadeia de valor.

No mesmo contexto, Lambert e Stock (2001, p. 68) afirmam que é primordial a gestão por processos na cadeia de valor, mas a mesma deve ser acompanha de métricas adequadas:

> As métricas de desempenho que tradicionalmente capturam os resultados da firma individualmente devem ser mudadas para refletir o desempenho dos processos por meio da cadeia de valor, assim como as recompensas e incentivos devem ser alinhados com estas métricas. (LAMBERT ; STOCK , 2001, p. 68)

De acordo com Lambert e Stock (2001, p. 85), a literatura raramente foca a mensuração do desempenho da cadeia de valor por um conjunto de razões:

a) Alguns aspectos do desempenho da cadeia de valor são difíceis de quantificar;

b) Diferenças nas cadeias de valor tornam-se obstáculos para se estabelecer padrões de desempenho.

c) Os diversos *trade offs* requeridos nos sistemas logísticos em atendimento a um dado nível de serviços aos clientes mostra que há um grande nível de integração das atividades na cadeia de valor, dificultando uma análise da firma num contexto isolado.

Para Lambert e Stock (2001, p. 85), estas características remetem as decisões na cadeia de valor para uma visão sistêmica, como um todo integrado.

Lambert e Stock (2001, p. 4) observam que a abordagem sistêmica é "um paradigma poderoso para compreensão das inter-relações", estabelecendo que todas as funções ou atividades necessitam ser compreendidas em termos de como elas afetam e são afetadas por outros elementos e atividades com as quais interagem. Conforme Catelli (1999, p. 37), sistemas caracterizam-se da seguinte forma: (1) compõe-se de partes ou elementos que se relacionam de forma a constituir um todo; (2) possuem um objetivo ou uma razão que

integra e justifica a reunião de suas partes; e (3) delimitam-se em um determinado contexto, podendo ser decompostos ou compostos com elementos externos ou entre elementos internos.

De acordo com Catelli (1999, p. 37), a abordagem sistêmica vem sendo aplicada a variados ramos do conhecimento, permitindo "uma visão mais abrangente sobre determinado objeto do que se considerado isoladamente", e constitui uma "metodologia apropriada para a delimitação, a estruturação, o estudo e a compreensão da gestão da firma". Para Dietrich (1994, p. 137), a observar a firma como um sistema é uma perspectiva a partir de um senso comportamental do homem, que é constituído por um *continuum* de processos de barganha, que não podem ser compreendidos num campo apenas de otimização de metas, dada a sua racionalidade limitada.

Para Dietrich (1994, p. 138) as metas da firma são estimuladas "pelo ambiente externo que pode ser respondido por uma oportunidade produtiva refletida nos usos potenciais e custos de oportunidade dos recursos da firma". Complementa o autor que uma oportunidade produtiva só pode ser definida em termos de condições ambientais relevantes que podem predizer as ações da firma por meio de planejamento, e em retorno, ações da firma também podem interferir no ambiente, de forma a criar condições necessárias para o seu sucesso por meio do poder econômico e outras influências.

Conforme Catelli (1999, p. 38), a empresa caracteriza-se por ser sistema aberto, interagindo com o ambiente e ao mesmo tempo sendo influenciado por ele e de um modo essencialmente dinâmico, funcionando como "um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum".

A interação com o ambiente segundo Catelli (1999, p. 41) pode ser caracterizado de duas formas: ambiente remoto e ambiente próximo.

O ambiente remoto é constituído de entidades que possuem autoridade, domínio ou influência suficientes para definir variáveis conjunturais, regulamentares e outras condicionantes da atuação da firma. Ex: o Governo é uma entidade reguladora de taxa de juros, relacionamentos com outros países, tributos, que influenciam o desempenho da firma. Um possível elenco de variáveis do ambiente remoto é: políticas como a forma de governo; econômicas como a inflação; sociais como o mercado de trabalho e mudanças culturais; tecnológicas como informática, e transportes; ecológicas como fiscalização e restrições de exploração; regulatórias como incentivos fiscais e tributos.

O ambiente próximo é constituído de entidades que compõem a cadeia de valores da firma. As variáveis que determinam a amplitude da gestão de cada uma destas entidades referem-se às transações realizadas entre as mesmas, tais como: os preços, volumes, qualidade, prazos de entrega. As entidades constituintes do ambiente próximo são os fornecedores, clientes, concorrentes de recursos e de produtos, consumidores.

A colaboração entre essas entidades funciona como uma corrente, formada por diversos elos. De acordo com Catelli (1999, p. 44), a eficácia de uma cadeia de valores, no que se refere ao atendimento das necessidades dos consumidores, depende da eficácia das entidades que o compõe e de seus relacionamentos. Desta forma conclui o autor:

> A maximização dos resultados de determinado segmento, em detrimento de outro, pode não conduzir o todo a um nível maior de eficácia, o que requer considerar-se a noção de otimização de resultados. A competência de uma empresa em fazer uso eficiente e eficaz dos recursos necessários a suas atividades, otimizando os resultados, reflete-se tanto em suas condições de sobrevivência quanto nas de seu segmento e do respectivo ciclo econômico em que atua. (CATELLI, 1999, p. 44)

Da mesma forma Lambert e Stock (2001, p. 4) assumem as implicações da visão sistêmica para os resultados da firma:

> [...] sem considerar o impacto das decisões em um amplo sistema, tais como a firma no canal de distribuição, a subotimização frequentemente ocorrerá, o que significa que enquanto atividades parecem estar operacionalmente bem, o

> resultado líquido do sistema total está relativamente com baixo desempenho. (LAMBERT; STOCK, 2001, p. 4)

Dietrich (1994, p. 111) aponta que para o alcance de uma estratégia competitiva por meio da cadeia de valor, mais importante que reconhecer a colaboração de outras firmas em termos de benefícios de economia de escala ou compartilhamento de atividades, é entender como a colaboração pode ser alcançada, de forma a oferecer consistência de planejamento a longo prazo. Porter (1992, p. 71) observa que a exploração dos elos entre as firmas envolve um alto nível de compromisso e confiança, para que se chegue a um acordo de como realizá-los e de como dividir os ganhos resultantes.

Dietrich (1994, p. 137-155) observa que a visão sistêmica conduz ao pensamento estratégico da firma, uma vez que a tomada de decisão é um processo criativo, não baseado apenas em simples informação, mas também envolvida num contexto psicológico, em que há aspirações internas das pessoas, que imputam decisões diferentes da lógica ou de maximização da utilidade. A estratégia se envolve de fatores sócio-político-culturais e não apenas fatores econômicos, o que aumenta a complexidade para gestão da firma. A estratégia, segundo o autor, é uma resposta para as necessidades percebidas, não totalmente racionais, pelos indivíduos, resultado do aprendizado sobre os processos e da observação das mudanças do ambiente. A formulação de alternativas de funcionamento da firma, criativas e conflitivas, para a tomada de decisões dos indivíduos que conduzem às estratégias requer uma coalização de poder promovidos por questões de hierarquia e interesses que, por sua vez, culminam numa ação de mudança dos processos. Não necessariamente as ações implementadas preenchem as aspirações dos indivíduos e tampouco conduzem totalmente a um desempenho satisfatório da firma. Então, se as decisões tornam-se insatisfatórias um novo conjunto de crenças e valores, base para compreender a cultura organizacional da firma, se erguem para constituir uma nova estratégia. O autor chama este processo de “dinâmica de mudanças das

firmas", na qual a visão sistêmica é capaz de compreender, complementando e dando suporte à perspectiva puramente econômica.

Lambert e Stock (2001, p. 78-80) definem a visão estratégica da cadeia de valor como "a capacidade da firma em identificar as inter-relações e promover mudanças estruturais que levem ao aumento do desempenho", em que a tomada de decisão é influenciada pelo ambiente compreendido pelos consumidores, governo, a situação econômica, outros incentivos e etc. Para os autores, é possível estabelecer um planejamento da cadeia de valor que consiste em:

- Estabelecer objetivos: metas de longo prazo e termos de clientes, mercados, gerenciamento da cadeia de valor, vantagens competitivas e o significado de alcançá-las (valor, serviços aos clientes, etc).
- Formular estratégias: o processo de alcançar as metas.
- Estabelecer, avaliar e selecionar estruturas alternativas da cadeia de valor.
- Estabelecer, avaliar e selecionar alternativas para membros individuais da cadeia de valor.
- Mensurar e avaliar o desempenho da cadeia.
- Avaliar outras alternativas de estruturas na cadeia quando objetivos não são atingidos ou quando novas opções tornam-se disponíveis.

Nota-se, na proposta Lambert e Stock (2001), em primeiro lugar, a importância dada ao reconhecimento do escopo da cadeia como um todo, antes de penetrar nos objetivos dos membros individuais.

Shank e Govindarajan (1992, p. 6) observam que um sistema contábil deve buscar uma consistência com a estratégia da firma, facilitando a sua formulação e execução. Para os

autores “um sistema que aponte para um controle rígido de custos pode ser uma ferramenta útil para avaliar o desempenho da produção, mas contraproducente para uma firma que busque uma estratégia de diferenciação por meio da inovação de produtos”. Concluem os autores que o comportamento dos custos é uma “função das escolhas estratégicas sobre a estrutura de como competir e da habilidade administrativa nas escolhas estratégicas em entender o que direciona os custos”.

Porter (1992, p. 73) exemplifica algumas decisões que costumam ter maior impacto sobre os custos: (1) relações no canal, tais como nível de serviço oferecido, sortimento de produtos oferecido, tempo de entrega, força de vendas; (2) tecnologia e processos tais como tecnologias escolhidas, independente da escala, procedimentos para programação da produção; (3) outras, tais como gastos com publicidade e pesquisa, políticas de gestão de pessoas envolvendo contratações, treinamento, demissões, etc.

Coronado (2001, p. 141) observa que, em relação às operações logísticas de uma firma atacadista distribuidora, as atividades com enfoque sistêmico podem ser divididas em três categorias: abastecimento, administração de estoque e distribuição física, diferindo das firmas industriais que somente executam a movimentação interna de materiais. O autor observa que no ambiente atacadista e varejista o horizonte de planejamento é relativamente curto, entre 3 meses e 12 meses. Neste ambiente, as operações de compra, movimentação de estoque e distribuição, interagem-se quase sempre para uma venda futura.

Portanto, a otimização de resultados num ambiente de relações colaborativas não é conquistada isoladamente pelo reconhecimento da interdependência, e deve ser perseguida sob uma ótica de alguns sacrifícios, que num ambiente colaborativo, onde se incorpora uma visão estratégica do ambiente, é constituído pelos custos de compartilhamento, que não leva à maximização individual dos resultados da firma , mas ao fortalecimento da cadeia e de seus elos, melhor compreendida com a abordagem sistêmica.

3.1.1 A eficácia da firma

Antes de se buscar mensurar o desempenho da firma, uma discussão importante é que critérios influenciam mais adequadamente o alcance do desempenho, priorizando a eficácia. (CATELLI, 1999, p. 69).

A distinção entre eficácia e eficiência pode ser entendida como:

> A eficácia dá a idéia de resultado e produto, decorrente da atividade principal da firma, à realização de suas metas e objetivos com vistas ao atendimento de que ela considera sua missão e propósitos básicos. É definida pela relação entre resultados pretendidos e resultados obtidos. Uma empresa eficaz coloca no mercado o volume pretendido do produto para certa necessidade. Eficiência diz respeito ao método, ao modo certo de fazer as coisas. É definida pela relação entre volumes produzidos e recursos consumidos. Uma empresa eficiente é aquela que consegue o seu volume de produção com o menor dispêndio possível de recursos. (CATELLI, 1999, p. 65)

Para Catelli (1999, p. 66), os diversos modelos existentes para mensuração da eficácia da firma referem-se em geral a três elementos: (1) missão – objetivo maior da firma, razão de sua existência (2) continuidade – pré-requisito para a consecução da missão, aferidas pela capacidade de inovação e dinamismo, níveis de produtividade, eficiência e desenvolvimento técnico-mercadológico e (3) resultados – oriundos das relações da firma com seu meio, que revelam a proporção de êxito na busca do equilíbrio e adaptação com o ambiente.

Catelli (1999, p. 67) identifica os critérios para busca da eficácia organizacional como se segue:

- Sobrevivência – capacidade de manter-se e sobreviver no ambiente revela-se uma medida de longo prazo da eficácia da firma.
- Adaptabilidade – mecanismo de resposta às mudanças do ambiente, capacidade da administração de perceber as mudanças internas e externas à firma.

- Desenvolvimento – a firma deve investir em si mesma para garantir sua capacidade de sobrevivência a longo prazo.
- Produção – reflete a capacidade da firma de produzir a quantidade e a qualidade requeridas pelo meio. Utilizam-se medidas como lucro, vendas, referindo-se às saídas ou aos seus resultados
- Eficiência – indica a relação entre saídas (resultados) e entradas (recursos). Fixa no ciclo completo de processamento, mas enfatiza elementos de entrada e de processamento. Ex: custo unitário, tempos de parada, custo, custo por cliente atendido, custo-tempo, taxa de retorno sobre o capital ou os ativos.
- Satisfação – enfatiza o atendimento às necessidades das entidades que se relacionam com a firma, interna e externamente, considerando os benefícios gerados.

Catelli (1999, p. 69) observa a necessidade de estabelecer um equilíbrio ótimo entre os critérios de curto, médio e longo prazos, de forma a balancear o desempenho da firma ao longo do tempo. Aqui é o caráter estratégico que está em jogo. Não adianta ser eficiente na produção de um produto que ninguém mais necessita ou deseja. Ressalta também que a incerteza quanto ao futuro compromete os indicadores de desempenho de longo prazo, dando preferência aos indicadores de curto prazo "que podem dar respostas mais concretas, específicas, verificáveis e objetivas, contribuindo melhor para a eficácia da firma".

Cada vez mais as medidas de desempenho concentram-se em redução dos custos totais da firma com um todo, especialmente quando o escopo de análise envolve toda a cadeia de valor da firma. Desta forma:

> [...] se uma medida de desempenho isolada recebe destaque excessivo, os gerentes tendem a tomar decisões que elevem seu próprio desempenho, em

> função desta única medida, o que pode conflitar com os objetivos globais da firma. (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000, p. 161)

Catelli (1999, p. 74-76) estabelece que, para o acompanhamento do desempenho da firma, uma abordagem externa aos processos de negócio da firma, orientada para as "saídas", na qual o resultado dos processos em equilíbrio interno e externo com o ambiente obtendo a visão estratégica e de cadeia, é mais relevante para a tomada de decisão do que a efetivação dos processos em si, levada adiante pela investigação do modo de produção e de consumo dos recursos que resultará em produtos finais. Esta direção para o resultado dos processos é citada pelo autor como uma mensuração orientada para a eficácia da firma, no seu dia-a-dia, enquanto que outros mecanismos de desempenhos investigadores do processo interno (*modus operandi*) são orientados para a eficiência.

Apesar de Lambert e Stock (2001, p. 85) se identificarem com a abordagem sistêmica como perspectiva de análise de desempenho das firmas na cadeia de valor, os indicadores apontados pelos autores evidenciam apenas parte do modelo sistêmico proposto por Catelli (1999). De acordo com Lambert e Stock (2001, p. 85), as melhores medidas de desempenho na cadeia de valor são o valor criado para os clientes e a rentabilidade da cadeia e de seus membros mensurados por meio do, nível de estoques na cadeia, ciclo de tempo de pedido, custos de transporte, custo de armazenagem e fluxo de caixa, o que, na concepção de Catelli (1999), são critérios de desempenho apenas de satisfação e de eficiência.

Para Catelli (1999, p.70-72), a medida de eficácia da firma é o resultado econômico definido como o "incremento de riqueza da firma, de seu patrimônio ou de seu valor, mensurado com base em conceitos econômicos, que reflete as condições de sobrevivência, desenvolvimento, adaptabilidade, produção, eficiência e satisfação em um dado período de tempo". Esta abordagem é denominada Gestão Econômica – GECON.

Uma outra abordagem para o modo de acompanhamento do desempenho da firma orientada para o *modus operandi* dos processos de negócio é defendida por Atkinson et al. (2000). De acordo Atkinson et al. (2000, p. 96), um sistema eficiente de desempenho operacional "requer entendimento de como as solicitações do cliente criam a necessidade para as atividades e como as atividades, por sua vez, criam custos". Desta forma Atkinson et al. (2000, p. 95) argumentam que a firma deve ser gerida com base em suas atividades, melhor que com base em custos uma vez que os custos são apenas elementos numéricos que carregam consigo três problemas: (1) é ineficaz, (2) assume que o custo é a única medida de desempenho relevante de uma atividade e (3) não reconhece as causas dos custos na firma, pois não é possível entender o motivo que faz os custos existirem.

Atkinson et al. (2000, p. 96) concluem que os dados sobre as atividades não somente ajudam a identificar os problemas, mas em muitos casos também sugerem como resolvê-los. A falta de visibilidade sobre o desempenho de como as atividades estão sendo realizadas e sua importância para os gestores é exemplificada por Kaplan e Cooper (2000, p. 29):

> [...] basta imaginar o gerente de um departamento como um jogador de boliche que lança a bola contra os pinos a cada minuto. No entanto, não deixamos que ele veja quantos pinos derruba a cada jogada. No final do mês, fechamos os livros, calculamos o total de pinos derrubados durante o mês, comparamos esse total com um padrão e relatamos o total e a variação ao jogador. (KAPLAN; COOPER, 2000, p. 29)

Esta abordagem é identificada como Custeio Baseado em Atividades - ABC (do inglês: A*ctivity Based Costing*), apresentada por Kaplan e Cooper como sendo uma nova perspectiva de custos, capaz de informar e aperfeiçoar o trabalho realizado pelos gestores da firma, e será tratada em detalhes na seção 3.2.

3.2 Abordagem de custeio ABC

Neste estudo, dada a grande divulgação acadêmica das origens e repercussões do modelo de custeio ABC em vários segmentos de negócio, não se aprofundará nos detalhes de sua fundamentação inicial.

A **atividade** pode ser definida como:

> [...] uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para se produzirem bens ou serviços. É composta de tarefas necessárias a seu desempenho. As atividades são necessárias para a concretização de um processo, que é uma cadeia de atividades correlatas, interrelacionadas. (MARTINS, 2003, p. 93)

Um **processo de negócio** por sua vez, é conceituado como:

> [...] um arranjo ordenado de atividades que operam sob um conjunto de procedimentos para alcançar um objetivo específico, como comercializar produtos, processar pedidos de clientes, desenvolver novos produtos. (BRIMSON, 1996, p. 73)

Para Brimson (1996, p. 98) a atividade deve ser considerada uma "caixa preta", e portanto a análise da atividade deve preocupar-se apenas com que ela faz, não com o modo como funciona. Acrescenta Brimson (1996, p. 27) que uma atividade descreve **o que** uma empresa faz, a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo. O autor coloca que um sistema de contabilidade eficaz necessita determinar metas de curto e longo prazo, que requer o entendimento da estrutura atual de custos, investigando como as atividades transferem valor aos clientes.

Horngren, Sunden e Stratton (2004, 116) afirmam que os gestores têm sempre focalizado sua atenção nas atividades operacionais, mas, até recentemente, as empresas raramente têm medido diretamente os custos destas atividades. Os autores observam que as mudanças nas operações das firmas fruto do aumento da competitividade global, chamam a atenção dos gestores para custos das atividades envolvendo toda a cadeia de valor das funções de negócio, o que justifica a crescente atenção para a utilização do ABC como potencial

fornecedor de respostas à necessidade de conhecimento mais profundo dos custos destas atividades. Brimson (1996, p. 74) afirma que a análise de processos de negócio focaliza a atenção dos gestores na interdependência de suas áreas funcionais com outras áreas da empresa, e ligações externas com fornecedores e clientes, forçando-os a entender o impacto real de suas ações.

De acordo com Atkinson et al (2000, p. 308), o ABC desenvolve a idéia de direcionadores de custos vinculando, diretamente, as atividades executadas aos produtos fabricados. Os direcionadores de custos medem o consumo médio ocorrido em cada atividade pelos vários produtos. Desta forma, assume o pressuposto de que os recursos da firma são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que fabrica ou comercializa. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para a operação da firma. Para Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 421), a diferença básica entre os sistemas tradicionais de alocação de custos e o custeio ABC é que o custeio ABC focaliza custos acumulados nas atividades-chave, enquanto que os sistemas tradicionais de alocação focalizam acumulação de custos dentro das unidades organizacionais.

Segundo Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 127), as razões que motivaram o grande interesse do modelo ABC são:

- A evolução da tecnologia alterou a composição dos custos dos fatores de produção, tornando os custos indiretos mais significativos do que os custos de mão-de-obra direta. Os custos indiretos representam, algumas vezes, mais de 50 por cento do custo total

- A competição global determinou mudanças nos processos de produção e, consequentemente, nos modelos de administração. Há uma diversidade maior nos tipos de produtos e serviços, bem como na classe de clientes. Em consequência, o

consumo de recursos compartilhados de uma empresa também varia substancialmente se observado por meio dos produtos e clientes.

- A gerência necessitou de informações mais precisas quanto à redução de custos, às atividades que não acrescentam valor aos produtos e à determinação dos custos.
- O amplo uso de computadores, que veio facilitar e reduzir o custo do controle automático de produção, a própria mudança nos processos operacionais e análise das atividades e seu custeamento.

Para Leone (1997, p. 255), o centro de interesse do sistema ABC concentra-se nos gastos indiretos. O objetivo imediato é a atribuição mais rigorosa de gastos indiretos ao bem ou ao serviço produzido na firma, permitindo o controle mais efetivo dos gastos e oferecendo melhor suporte às decisões gerenciais. Afirma Leone (1997, p. 260-1) que o ABC analisa as operações, de forma mais minuciosa, criando um poder informativo maior, podendo separar as atividades que acrescentam valor aos produtos e serviços daquelas que não acrescentam valor. Acrescenta o autor que a diferença básica para outros critérios que buscam ratear os custos indiretos para o ABC é que os direcionadores de custos estão fundamentados nas características dos processos e atividades e não apenas em volumes de produção, representando melhor a realidade sobre o consumo dos recursos pelos produtos.

Eden e Ronen (2002, p. 47) acrescentam que os sistemas de custos tradicionais, que não acumulam ou relatam custos de atividades ou processos, não endereçam soluções para os custos associados às atividades de marketing e distribuição, dado que estes custos, de acordo com os princípios contábeis não fazem parte do custo dos produtos, mas o ABC os inclui. Atkinson et al. (2000, p. 314) observam que há grande ênfase atualmente na gestão orientada para os clientes e inovações tecnológicas que, como consequência, têm aumentado

as despesas de vendas, distribuição e de uso de tecnologias, incorporando diferentes padrões de consumo de atividades desses produtos na determinação de seus custos.

Neste sentido, Kaplan e Cooper (2000, p. 93), concluem que o ABC é um "mapa econômico das despesas e da lucratividade da firma baseado nas atividades organizacionais" respondendo a questões como:

- Que atividades estão sendo executadas pelos recursos da firma ?
- Quanto custa executar atividades organizacionais e processos de negócio?
- Por que a firma precisa executar atividades e processos de negócio?
- Quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da firma?

3.2.1 Direcionadores de Custos

Segundo Shank e Govindarajan (1997, p. 21), o custo é causado ou direcionado por muitos fatores que se interrelacionam de formas complexas. Para os autores, compreender o comportamento dos custos significa compreender a interação do conjunto de direcionadores de custos em ação em uma determinada situação, permitindo que os custos sejam analisados a partir do impacto das escolhas estratégicas sobre a estrutura da firma e de habilidade administrativa nas escolhas estratégicas. Além disso, os autores descrevem outras idéias-chave para a determinação de direcionadores de custos:

- Para análise estratégica, o volume não é geralmente a forma mais útil para explicar o comportamento dos custos;
- Nem todos os direcionadores de custos estratégicos são igualmente importantes o tempo todo, mas alguns são provavelmente mais importantes em todos os casos;

- Para cada direcionador de custos existe uma estrutura específica para análise de custos que é fundamental para a compreensão do posicionamento da firma.

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 74), os direcionadores de custos são uma forma de compreender o comportamento dos custos de cada atividade da cadeia de valor da firma, destacando que o sistema ABC, neste contexto, representa um subconjunto da estrutura da cadeia de valor, responsável pela sua mensuração. Os autores classificam os direcionadores de custos em duas categorias: (1) direcionadores estruturais, que orientam o comportamento do custo em função de escolhas estratégicas e (2) direcionadores de execução, que determinam a posição de custos da firma em função da habilidade de operar bem-sucedida. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p. 24). Para mais detalhes ver Quadro 7.

Quadro 7: Direcionadores de custos estratégicos**.**

Direcionadores de Custos	Características
Direcionadores Estruturais	
Escala	O tamanho de um investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de marketing;
Escopo	Grau de integração vertical. A integração horizontal é mais relacionada à escala
Experiência	Quantas vezes no passado a firma já fez o que está fazendo agora
Tecnologia	Que tecnologias de processos são usadas em cada fase da cadeia de valor da firma
Complexidade	A amplitude da linha de produtos ou de serviços a ser oferecida aos clientes.
Direcionadores de Execução	
Envolvimento da força de trabalho	Melhoria contínua de processos
Gestão de Qualidade Total	Crenças e realizações objetivando a qualidade do produto e do processo
Utilização da capacidade	Dadas as escolhas de escala na construção da unidade
Configuração do Produto	O projeto ou a formulação é eficaz?
Exploração de ligações com os fornecedores ou clientes para a cadeia de valor da firma	Redução dos custos Totais ou Aumento dos Ganhos Totais

Fonte: Adaptado de Shank e Govindarajan (1997, p. 22-24)

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 24), os direcionadores de custos estruturais não são diretamente relacionados com o desempenho, ou seja, para os direcionadores estruturais "mais nem sempre significa melhor"; pode haver deseconomias de escala, ou escopo, assim como economias. Já para os direcionadores de execução "mais sempre significa melhor", pois estão diretamente relacionados com o desempenho.

Kaplan e Cooper (2000, p. 110) classificam os direcionadores de custos das atividades em três categorias, direcionadores de transação, de duração e de intensidade, que diferem basicamente pela forma de consumo dos recursos pelas atividades e pelo crescente custo de implementação.

Os direcionadores de transação, tais como o número de preparações, recebimentos e produtos sustentados, avaliam a frequência com que a atividade é executada. Devem ser usados em atividades em que se pressupõe que o consumo dos recursos seja homogêneo quando em execução. São os mais baratos para implementar, mas podem ser os menos precisos.

Os direcionadores de duração representam o tempo necessário para executar uma atividade. Devem ser usados quando existe variação significativa no volume de atividade necessário para diferentes produtos. Ex: horas de preparação, horas de inspeção, horas de mão-de-obra direta, para processar produtos simples ou complexos. São mais precisos do que os direcionadores de transação, pois requerem estudos de tempo de processamento.

Os direcionadores de intensidade representam características especiais de produtos muito complexos, que requerem eventos especiais para serem processados, como testes de aferição, mão-de-obra adicional qualificada, equipamentos específicos. Devem ser usados apenas quando os recursos associados à execução são caros e variam a cada execução da

atividade. São os mais precisos e mais caros dos direcionadores, pois necessitam de controles como ordens de serviço e outros registros de operação.

Para Cooper (1989 apud PLAMPLONA, 1997, p. 37) , três fatores devem ser considerados quando se seleciona um direcionador de custos das atividades: a facilidade de obtenção dos dados, a correlação do consumo da atividade representada pelo direcionador de custos e o consumo real e, por último, o comportamento humano induzido pelo direcionador.

O custo de um sistema ABC está relacionado à quantidade adotada de direcionadores de custos e à dificuldade de obtenção dos dados relativos a estes direcionadores. O custo para atingir determinada precisão e acurácia por utilizar o sistema não deveria ultrapassar o benefício advindo da implantação do ABC.

A correlação do consumo da atividade representada pelo direcionador de custos e o consumo real que estabelece o coeficiente de correlação. Um direcionador de custos deve captar, da melhor forma possível, o consumo real de uma atividade, ou grupo de atividades, pelos produtos. A medição de quão bem um direcionador representa uma atividade é realizada pela correlação, estatisticamente comprovada entre as quantidades de cada atividade que o direcionador rastreia para os produtos versus o consumo real da atividade pelos produtos.

Um direcionador de custos afeta o comportamento dos indivíduos, se eles sentem que seu desempenho será, de alguma forma, avaliado com base no custo por unidade daquele direcionador. Assim, a importância dos efeitos comportamentais não deveria ser subestimada.

Horngren, Foster e Datar (2000, p. 363) acrescentam que a existência de muitos centros de custos indiretos e critérios de alocação é mais cara do que os sistemas com menos centros de custos e critérios de alocação, além do que considera de difícil avaliação a análise de benefícios para aprimorar um sistema contábil com muitos centros de custos, dificultando sua implementação por algumas firmas.

Outra questão importante na utilização de direcionadores de custo é que os mesmos não podem ser confiavelmente medidos em bases contínuas, pois as firmas têm dificuldade para registrar essa informação sistematicamente (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000, p. 363).

Para Porter (1992, p. 71), as atividades compartilhadas em uma cadeia de valor são sensíveis às economias de escala ou à aprendizagem, e ainda eleva o padrão de utilização de capacidade, que será tratada com mais detalhes na seção 3.2.1.1.

Observa-se que o processo de escolha dos direcionadores de custos pode afetar substancialmente a qualidade da informação fornecida pela abordagem ABC. O fator determinante da escolha dos direcionadores muitas vezes não é o critério técnico, mas o custo/benefício de sua implementação, tratada como onerosa e de difícil manutenção, reduzindo sua confiabilidade como rastreador de custos, afastando-se do consumo real das atividades pelos produtos, com consequências para a análise de desempenho em períodos sucessivos.

Do ponto-de-vista do escopo da cadeia de valor, onde são tomadas decisões estratégicas, os direcionadores de custos permitem, sem considerar as limitações técnicas de suas implementações, uma visão do comportamento dos custos observando as escolhas estruturais e o modo com que a firma executa suas operações. Neste contexto, o ABC potencialmente alcança uma visão mais abrangente das variações de custo na cadeia de valor do que as normalmente elaboradas a partir de análise de custos com base em variações de volume de produção.

3.2.1.1 Direcionador de custos: a utilização da capacidade

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 365) e Kaplan e Cooper (2000, p. 127), um dos elementos de aplicação do modelo ABC de forma a dar maior visibilidade sobre o comportamento dos custos indiretos é o conhecimento do que direciona os custos de acordo com a capacidade. A capacidade não utilizada é a diferença entre a capacidade de produção disponível e a capacidade de produção necessária ao atendimento da demanda do período em curso (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000, p. 365).

A utilização da capacidade interfere nas taxas de direcionadores de custos a serem utilizadas na composição dos recursos consumidos pelas atividades, que, por sua vez, influencia a tomada de decisão. Para Kaplan e Cooper (2000, p. 135), a taxa de direcionador de custos deveria refletir a eficiência subjacente ao processo, medida pela capacidade dos recursos que estão sendo fornecidos. Para Porter (1992, p. 68), a utilização da capacidade é uma função das flutuações sazonais, cíclicas e outras na oferta e na procura não relacionadas à posição competitiva. Deriva-se deste raciocínio que o padrão de utilização durante um ciclo inteiro de operações de uma firma é o direcionador correto dos custos e não a utilização dos recursos em um ponto no tempo.

Horngren, Foster e Datar (2000, p. 365-6) citam o exemplo de um supermercado que necessita tomar a decisão de comprar ou fazer serviços logísticos. A firma contava com uma estimativa de utilização de serviços em torno de 5 milhões de toneladas transportadas por quilômetro percorrido (ton/km) e com preço de mercado dos serviços no patamar de R$4 por ton/km. Para aquisição de uma empresa logística, contava-se com os seguintes números:

- capacidade disponível de 8 milhões de ton/km. Recursos Fornecidos (custos fixos o curto prazo) de R$ 12.000.000.
- Custos operacionais variáveis de R$2,10 por ton/km

A principal discussão é qual o denominador a ser utilizado para alocar os recursos fornecidos (custos fixos no curto prazo)? As opções consideradas foram:

- Capacidade disponível: nível de capacidade levando em consideração as manutenções programadas. A taxa de alocação dos recursos fornecidos seria de R$1,50 por ton/km (R$12.000.000 ÷8.000.000).

- Capacidade necessária*:* nível de capacidade para atender a expectativa de demanda. A taxa de alocação dos recursos fornecidos seria de R$ 2,40 por ton/km (R$12.000.000 ÷ 5.000.000).

O efeito sobre os custos estimados por ton/km estão demonstrados na Tabela 1.

Tabela 1: Efeito da utilização da capacidade na tomada de decisão

	Opção 1: Capacidade Disponível no denominador	Opção 2: Capacidade Necessária no denominador
Custos Variáveis	R$2,10	R$2,10
Recursos Fornecidos (Custos Fixos no curto prazo)	R$1,50	R$2,40
Preço Interno	R$3,60	R$4,50
Preço de Mercado	R$4,00	R$4,00
Diferença Mercado x Capacidade	-R$0,40	+R$0,50

Fonte: Adaptado de Horngren, Foster e Datar (2000, p.366)

Conforme se evidencia na Tabela 1, a decisão de comprar ou fazer é totalmente influenciada pela perspectiva de entendimento sobre a utilização da capacidade dos recursos internos. Para Kaplan e Cooper (2000, p. 132), a atividade econômica de uma firma deveria ser monitorada por meio de um denominador constante de consumo dos recursos. O que varia, de fato, não são os recursos fornecidos no curto prazo, mas o nível da atividade em um determinado período.

Desta forma, poder-se-ia comparar desempenhos, tomar decisões com foco na gestão da capacidade não-utilizada, de forma a procurar meios de utilizá-la ou reduzi-la (se possível). Horngren, Foster e Datar (2000, p. 367) ainda atentam para o efeito nocivo de se utilizar direcionador de custos sem a perspectiva da utilização da capacidade, referindo ao fato de que se a firma do exemplo, um supermercado, resolvesse adotar o preço interno superior ao preço de mercado conduziria os gestores internos afetados a boicotar tais serviços em face do mercado possuir preço melhor. Em contrapartida, a demanda diminuiria e as taxas dos direcionadores de custos deveriam ser novamente revistas para um patamar superior de custos, promovendo o efeito da **espiral de demanda descendente**, em que os preços sobem cada vez mais, na tentativa de recuperação dos resultados perdidos diante da parcela de clientes que caiu.

O mesmo efeito será percebido, mesmo não se tratando de clientes internos, em que possa existir alguma política interna para consumo dos serviços, mesmo que acima do patamar de preços de mercado, mas em verdadeiros clientes, aqueles externos, que não estão dispostos a pagar a ociosidade do sistema, e não estão, muitas vezes, condicionados contratualmente aos serviços oferecidos, bastando mudar o fornecedor, caso haja alguma ruptura dos preços de mercado praticados pela firma contratada.

3.2.1.2 Direcionador de custos: o escopo

De acordo com Porter (1992, p. 70), as relações verticais da firma com seus clientes e canais, permitem uma análise de atividades como localização de depósitos e a tecnologia de materiais do canal que influenciam o custo logístico. A exploração de atividades nos canais parte da premissa de que outras atividades fora ou dentro da firma podem ter um impacto sobre o custo de execução de outras atividades internas. De modo semelhante, o

autor cita que atividades promocionais podem reduzir o custo de vendas da firma, porém desde que haja um acordo sobre o modo de operação para que as firmas em conjunto reduzam os custos totais, pelos mecanismos de coordenação conforme observado na seção 2.3.

Kaplan e Cooper (2000, p. 310) destacam que o ABC promove a visão do escopo por meio da cadeia de valor, possibilitando focar fornecedores, desenvolvimento de produtos, operações, administração, clientes e serviços de pós-venda. Em comparação com sistemas orientados para o controle operacional, frisam os autores que estes estão focados na perspectiva de centros de responsabilidade de atuação dos gestores, sendo mais úteis para processos repetitivos e previsíveis. Mais explicitamente os autores colocam que:

> Os sistemas de controle operacional para aprendizado e melhoria devem suprir informações com frequência suficiente para que os funcionários obte*nham feed back* imediato sobre as melhorias nos processos. Já ABC propõe a dar *feed back* sobre as demandas dos recursos por parte dos produtos, serviços e clientes, e não sobre a eficiência no suprimento dessas demandas. (KAPLAN; COOPER, 2000, p. 308)

O ABC portanto assume um nível padrão de eficiência associado ao atendimento das demandas a partir de índices padrão utilizados nos direcionadores de custos das atividades.

3.2.2 Implementação do ABC

De acordo com Kaplan e Cooper (2000, p. 99-113), a implementação do ABC consiste de quatro estágios, conforme mostrado no Quadro 8:

Quadro 8: Estágios de implementação do ABC

1. Identificação e mapeamento das atividades
• Selecionar os processos de negócio e atividades subjacentes relevantes dentro da firma, abrangendo áreas ,tais como, logística, operações, produção, desenvolvimento de produtos. • Criar um dicionário de atividades que relacione cada grande atividade executada, usando como princípio básico ignorar atividades que consomem menos de 5% do tempo de uma pessoa ou da capacidade de um recurso. • Quando o foco do ABC é estimar custos de produtos ou clientes, podem conter entre 10 e 30

1. Identificação e mapeamento das atividades

atividades, dependendo do propósito e da dimensão e complexidade da unidade organizacional que está sendo estudada.

- O método consiste em traduzir as despesas do plano de contas (salários, viagens, telecomunicações, manutenção, etc) em atividades como processar pedidos, comprar materiais, programar materiais, desviando o foco da análise de categorias de despesa para atividades executadas.

2. Definição dos direcionadores de custos dos Recursos para as Atividades

- Os direcionadores de custos são as variáveis que explicam o comportamento dos custos. Por exemplo, o número de fornecedores e o número de pedidos podem explicar o custo da área de Compras, o mix de produtos, o número de pontos-de-venda e distribuição podem ser os direcionadores de custos do sistema de distribuição
- As atividades consomem recursos que compreendem um agrupamento isolado e homogêneo de custos existentes que representam uma função semelhante. Assim, a soma de todos os recursos incluídos em um modelo equivale ao custo total de uma firma em um período.
- Os recursos são direcionados para as atividades por meio de medições diretas (energia, tempo de utilização ou estimativa)
- As atividades podem ser agrupadas em processos de negócio de mais alto nível para fins de acumulação de custos de uma maneira mais gerencial, ignorando detalhes mais precisos disponíveis nas atividades.
- As atividades que possuem um direcionador de custo único são a unidade básica de análise do modelo ABC. Capturam a diversidade de uso de cada produto, serviço e cliente, que gera a demanda das atividades.

3. Identificar produtos, serviços e clientes da firma

- Uma pergunta é por que a firma está executando as atividades? A resposta é que a firma precisa das atividades para conceber, construir e entregar produtos e serviços aos clientes.
- Outra pergunta é vale a pena executar essas atividades? A resposta exige que os custos das atividades sejam associados a produtos, serviços e clientes que são beneficiários finais das atividades.

4. Definição dos direcionadores de custos das atividades para os objetos de custo

- Um direcionador de custos de uma atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade. Exemplos:
  - Atividade ---------- Direcionador de Custos da Atividade

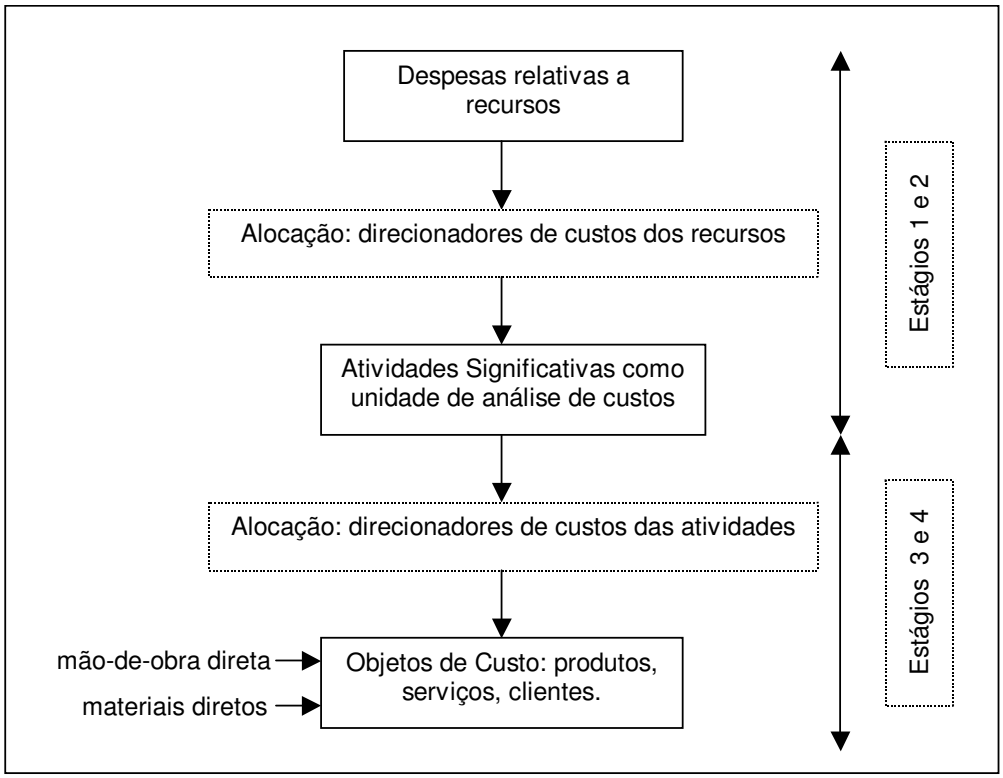
    "Fazer manutenção de máquinas" "horas de manutenção"

    "Programar tarefas de produção" "rodadas de produção"
- Um direcionador de custos reflete uma compensação subjetiva entre precisão e custo de medição, devido ao grande número de ligações potenciais entre a atividade e produção. Mais detalhes na seção 3.2.1.

Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (2000, p. 99-113)

Uma outra forma de observar os estágios de implantação da abordagem ABC é colocada na Figura 8.

Os primeiros dois estágios, identificar as atividades e definir os direcionadores de custos, são críticos para o sucesso da implementação. De acordo com Eden e Ronen (2002, p. 49), estas etapas necessitam ser analisadas com uma ampla visão dos processos de negócio da firma.



Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (2000, p. 99)

Figura 8: Modelo de custeio ABC: conceituação

Para o IMA (1993), a implementação de um sistema ABC deve ser precedida de cuidados, para que não se corra o risco de não atingir os objetivos.

O primeiro cuidado é realizar uma análise de *trade offs* entre flexibilidade e acurácia dos custos. Se o sistema está sendo usado para suportar melhorias nos processos,

mais detalhes são requeridos que se o objetivo é compreender a lucratividade da linha de produtos. Um sistema muito simples não tem a acuracidade suficiente, enquanto que um sistema complexo pode custar mais que seus benefícios proporcionados.

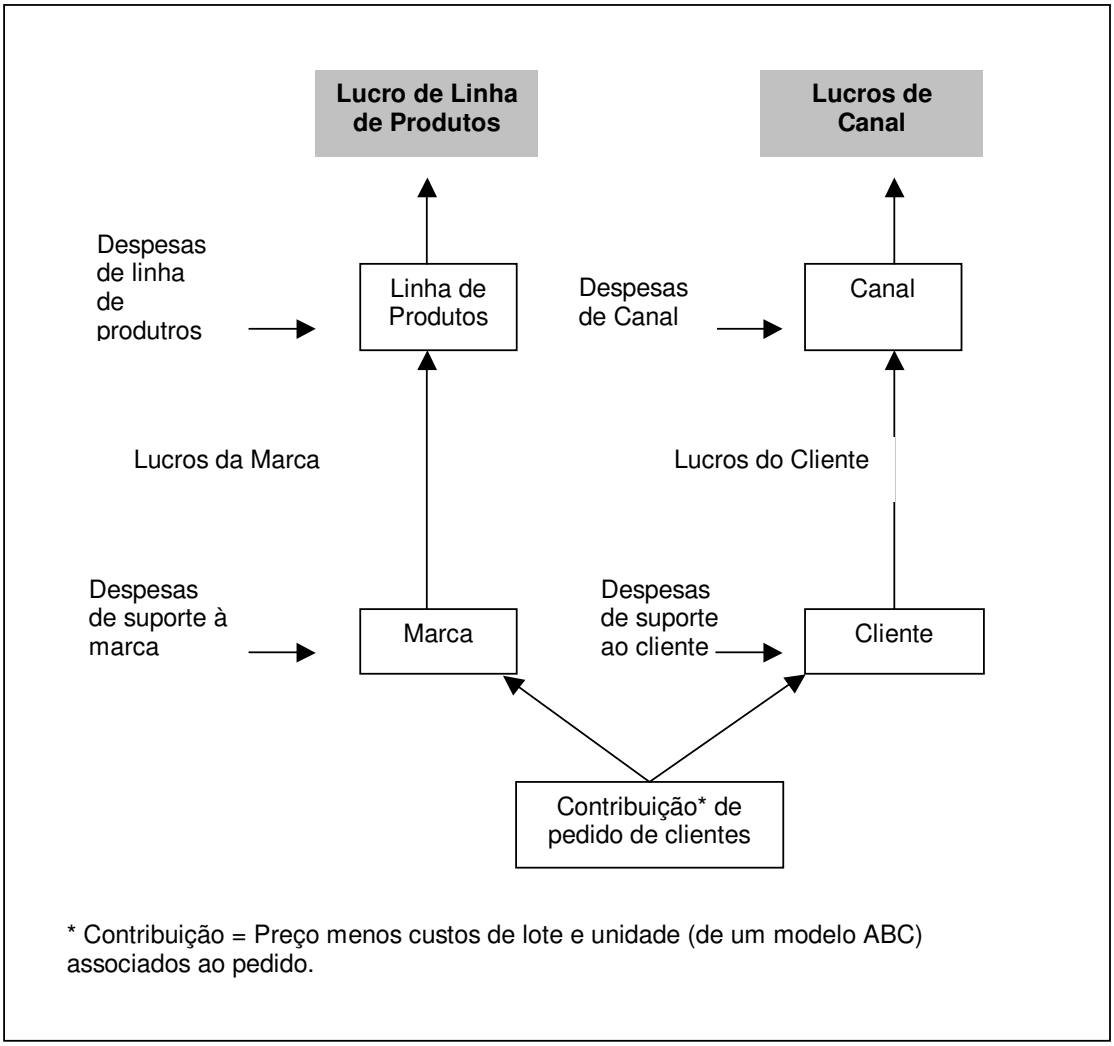
O segundo cuidado é verificar se os objetivos são suportarem decisões estratégicas, um mais baixo nível de precisão pode ser aceitável do que se o sistema for utilizado para suportar decisões táticas ou operacionais.

Martins (2003, p. 94) destaca que os direcionadores de custos são uma forma de rastreamento e não de rateio dos custos. O autor define rastreamento como sendo "uma alocação de custos com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos". Para Brimson (1996, p. 171-2) rastrear o custo tem dois objetivos básicos. Primeiro, entender a estrutura de custos atual e, segundo, determinar se atividades alternativas podem ser melhores, de forma a reestruturá-la ou terceirizá-la.

3.2.3 Estruturação hierárquica das atividades

Um dos atributos principais relacionados a atividades é a hierarquia (KAPLAN; COOPER, 2000, p. 103). Uma vez mapeado os custos e definido os direcionadores de custos, habilita-se a classificar os custos indiretos de maneira hierárquica, possibilitando estabelecer uma relação de causa e efeito mais aprimorada, em contrapartida ao **custeio por absorção** que classifica tais custos em semi-variáveis ou semi-fixos. (EDEN; RONEN, 2002; KAPLAN; COOPER, 2000, HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000).

A classificação proposta por Kaplan e Cooper (2000, p. 103- 104) para a hierarquia dos custos é custos de unidade, de lote, de produtos e clientes, como observado na Figura 9.



Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (2000, p. 283)

Figura 9: Mapa de lucratividade baseado no custeio ABC

Os custos de unidade determinam que o volume de atividades executadas no nível de unidades é proporcional aos volumes de produção e vendas. Ex: materiais, combustível, inspeção.

Os custos de lote são identificados por atividades que devem ser executadas para cada lote, como preparação de máquinas, compra de materiais, processamento de lote de pedidos, de tal forma que os recursos necessários para uma atividade ao nível de lote mostrem-se independentes do número de unidades do lote.

Os custos de suporte ao suporte ao produto e ao cliente são atividades que visam permitir a fabricação de cada produto ou serviço, que, ampliadas além dos limites da firma

resultam em atividades de suporte ao cliente, ou seja, atividades que são realizadas independentemente do volume e da variedade dos produtos vendidos e entregues aos clientes, tais como, manutenção e atualização de especificações de produtos, testes e ferramentas, suporte técnico.

Os custos de suporte à marca são atividades como desenvolvimento de produtos e propaganda que sustentam a marca ou a linha de produtos.

Os custos de suporte ao canal são efetuados por atividades como feiras, propagandas, catálogos e outros recursos que não podem ser associados aos clientes, produtos ou serviços específicos.

Observa-se ainda na Figura 9 que, após apurar os custos de lote, associados ao atendimento do pedido, estruturam-se duas linhas de custos para decisão, uma para a lucratividade da linha de produtos e outra para a lucratividade do canal, respeitando níveis de decisões intermediárias.

Para Kaplan e Cooper (2000, p. 282), as hierarquias de custos identificam o nível mais baixo a que determinados custos podem ser atribuídos, dando a visão sobre o impacto do consumo de recursos em decisões como a inclusão ou eliminação de itens neste nível da hierarquia. Os autores citam o exemplo de uma firma que abandona uma marca, em que as atividades ao nível da marca e abaixo dela são afetadas, mas as atividades executadas em níveis superiores, como o nível da linha de produtos, permanecem intactas.

O pressuposto deste processo decisório é de que não haja interações entre diferentes grupos de hierarquias. A presença de elementos comuns tais como objetos de custo em diferentes níveis hierárquicos que utilizam os mesmos recursos abandonados por um outro objeto de custo excluído, entretanto, pode gerar efeitos secundários. Continuando o mesmo exemplo da eliminação de marcas, é presumível que alguns clientes não optem pela compra

de marcas alternativas da própria empresa, e as despesas de suporte ao cliente deveriam permanecer provavelmente constantes.

Concluem os autores que a visão proporcionada pelo sistema ABC dá uma oportunidade de focalizar lucros e perdas, mas não impede a necessidade de estudos adicionais que avaliem os efeitos interativos e o impacto potencial sobre o suprimento dos recursos (KAPLAN; COOPER, 2000, p. 284).

3.2.4 ABC e gestão por atividades

Os diversos autores pesquisados (PORTER, 1992; LAMBERT; STOCK, 2001, CHRISTOPHER, 2002) ressaltam a importância de que num canal de distribuição, um dos elementos cruciais de otimização dos recursos é a perspectiva gerencial de administrar a firma orientada por processos de negócio que cruzam as barreiras funcionais e os limites organizacionais, como descrita na seção 2.3

Martins (2003, p. 286-7) destaca que os sistemas tradicionais geralmente refletem os custos na mesma dimensão da estrutura da empresa, que em muitos casos é uma estrutura funcional. Com o ABC, pode-se estabelecer além da visão econômica de custeio, a visão de aperfeiçoamento de processos, que cruzam os departamentos funcionais. Portanto, conclui o autor que o ABC pode ser visto como uma ferramenta de análise de fluxos de custos.

De acordo com Kaplan e Cooper (2000, p. 153) o ABC oferece um mapa econômico mais preciso das atividades pelo qual os gestores podem partir para uma análise mais global destas atividades, de forma a alcançar objetivos de otimização dos recursos; ou seja, concretizar os objetivos de desempenho exigindo menos recursos organizacionais.

Horngren, Sunden e Stratton (2004, p.128) lembram que o foco dos gestores é sobre as atividades e não sobre os custos. Assim, o ABC, por focalizar as atividades, é uma ferramenta útil para apoiar decisões em sistemas de gestão baseada em atividades.

De acordo com Lacerda e Player (2000, p. 24), a gestão por atividades permitiu a evolução natural do modelo ABC para a Gestão Baseada em Atividades - ABM (do inglês *Activity based Management*), que se concentra em "como redirecionar e melhorar o uso dos recursos para aumentar o valor criado para os clientes e outros interessados".

A abordagem ABM, segundo Lacerda e Player (2000, p. 27), atua com foco na identificação das causas das variações, perdas e ineficiências, promovendo a melhoria de processos para aumentar o valor criado pelos recursos consumidos pela firma. As ferramentas utilizadas para esse fim incluem a modelagem de processos de negócio, iniciativas de qualidade total, reengenharia de processos, análise de oportunidades de terceirizações e de uso de serviços compartilhados.

De acordo com CAM-I[4] (apud KAPLAN; COOPER, 2000, p. 168), a visão de processo acrescenta uma dimensão a mais para a melhoria do desempenho de uma firma, conforme demonstrado na Figura 10. O modelo introduz um novo tipo de direcionador de custos denominado por Kaplan e Cooper de **gerador do processo**. Os geradores de processo explicam a quantidade de recursos necessários à realização de uma atividade. Enquanto que geradores de processo (esquema horizontal) relacionam-se à eficiência da realização da atividade, os direcionadores de custos das atividades (esquema vertical) medem a quantidade de atividades exigidas pelos produtos específicos. Como exemplo de gerador de processo, Kaplan e Cooper citam a atividade "manuseio de materiais" que necessita ser investigada

---

[4] CAM-I – Computer Aided Manufacturing Internacional. Organização constituída de empresas privadas e universidades reunidas em um fórum internacional para compartilhar conhecimentos em diversas áreas incluindo a contabilidade.

como objetivo de melhoria de desempenho em que há uma influência do tamanho da linha de produto em sua execução, pode ter como gerador de processo "o número de pontos de parada por linha de produto". Da mesma forma, uma outra atividade "preparação de máquina" cujo desempenho é influenciado por preparações difíceis, pode ter como gerador de processo o "tempo de preparação médio".

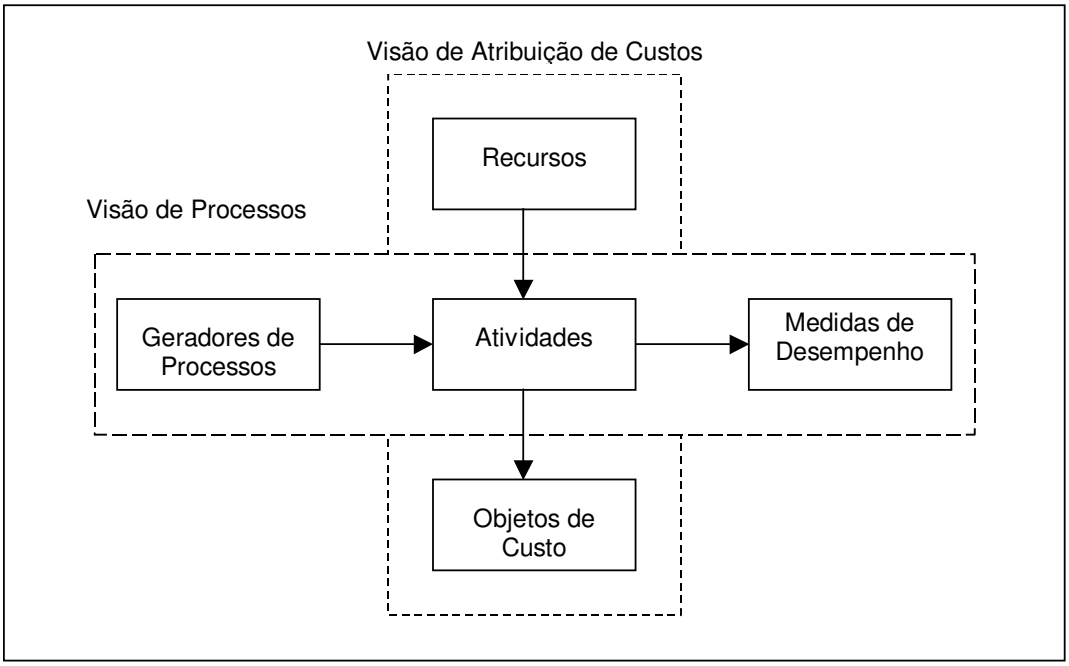


Figura 10: Modelo ABC com visão de processos CAM-I
Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (2000, p. 169)

De acordo com Kaplan e Cooper (2000, p. 14), a melhoria de processos pode ser orientada para duas finalidades: operacionais e estratégias.

A finalidade operacional se traduz em "fazer as coisas como devem ser feitas", buscar o aumento da eficiência, reduzir custos e melhorar a utilização dos ativos. Como exemplo de ações, buscar aumentar a capacidade ou reduzir gastos (KAPLAN, COOPER, 2000, p. 14).

A finalidade estratégica consiste em "fazer as coisas que devem ser feitas", em que se busca reduzir a quantidade de processos com o intuito de elevar a lucratividade, tendo como pressuposto a manutenção da eficiência já alcançada. Como exemplo de ações estão decisões sobre projetos e desenvolvimento de produtos, em que a falta de sistemas de custeio adequados distorce os aspectos econômicos envolvidos nos produtos que estão sendo desenvolvidos. (KAPLAN; COOPER, 2000, p. 14)

De acordo com Kaplan e Cooper (2000, p. 198), algumas decisões no nível estratégico estão relacionadas aos custos de clientes e aos canais de distribuição, "ampliando o domínio de análise abaixo da margem bruta, considerando itens como marketing, vendas e despesas administrativas". Os autores afirmam que dentre as oportunidades de aumento de lucratividade no canal de distribuição com o apoio do ABC estão: (1) redefinir preços de serviços, (2) oferecer descontos, se necessário, para fechar negócios com clientes de baixo custo e (3) negociar relacionamentos que reduzam o custo de atendimento de clientes cooperativos.

Observa-se, portanto, que a abordagem ABC em conjunção com a ABM são ferramentas potenciais para dar apoio à tomada de decisão em um canal de distribuição, em que se estabelece que o gerenciamento por processos é o modelo mais adequado para se alcançar um desempenho superior.

3.2.5 Horizonte de decisão

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 221), o ABC proporciona um enfoque de decisão para o longo prazo ao invés de curto prazo na determinação do comportamento dos custos. Tal afirmativa se baseia na premissa de que as despesas gerais não são eliminadas uma vez estabelecida a decisão por exemplo, de corte em certas atividades ou linha de

produtos ou serviços. Para os autores há quase sempre uma defasagem entre as mudanças no volume de atividades e as mudanças no nível de custo.

Esta orientação proporcionada pelo ABC é importante para firmas em que há características preponderantes de uma grande complexidade da linha de produtos ao mesmo tempo em que se exige flexibilidade na produção. Nestes casos, a matéria-prima é o único custo que pode ser diretamente relacionado aos produtos individuais. Os demais custos indiretos são mais adequadamente identificados se atribuíveis de forma proporcional às atividades que os geram a longo prazo (SHANK; GOVINDARAJAN; 1997, p. 222).

O ABC ao promover a perspectiva de causalidade entre a demanda pelos recursos e o nível de atividades, dá sustentação para a tomada de decisão quanto à eliminação de excessos ou falta de capacidade no ambiente organizacional, o que na maioria das vezes são ações de longo prazo. Acrescentam os autores que o ABC em geral não é útil para decisões de controle operacional no curto prazo, sendo necessário lançar mão de controles extras para tal finalidade. (KAPLAN; COOPER, 2000, p. 31).

O enfoque dado por Kaplan e Cooper (2000) é a utilização da abordagem ABC para o apoio a decisões estratégicas e de aprimoramento de processos, enquanto que os sistemas de *feedback* operacional oferecem aos operadores e funcionários de linha de frente, no tempo adequado, informações precisas, tanto financeiras quanto não-financeiras, sobre a eficiência, qualidade e tempo de ciclos dos processos do negócio.

Kaplan e Cooper (2000, p. 309) apresentam as diferentes características dos sistemas ABC com orientação estratégica e dos sistemas operacionais conforme Quadro 9.

Quadro 9: Comparação entre sistemas ABC e sistemas de controle operacional

	Sistema de Controle Operacional	**Custeio Baseado em Atividades**
Custos dos Recursos usados	Real	Padrão
Frequência de Utilização	Contínua	Periódica (trimestral, semestral ou anual)
Exigências de Medição	Altamente precisas	Estimativas bastam. Avaliar custo/benefício de mais precisão.
Escopo do Sistema	Centro de Responsabilidade	Cadeia de Valor inteira: dos fornecedores e desenvolvimento de produtos e operações, administração, clientes e serviço após venda
Foco do Sistema	Dispêndio de recursos: custos dos recursos supridos	Utilização dos recursos: custos dos recursos utilizados
Variabilidade dos Custos	Ênfase nos custos fixos e variáveis de curto prazo	Grau de variabilidade identificado por meio de atributos. Os custos tornam-se variáveis à medida que a oferta do recurso se ajusta à demanda de recursos.
Aplicabilidade	Mais útil em processos repetitivos e previsíveis; menos útil em atividades altamente discricionárias e que envolvem julgamento.	Aplicação universal: pode ajustar o tipo de direcionador de custos utilizado à natureza do processo subjacente.
Sistemas Complementares	Medidas não financeiras, qualidade, tempo de ciclo	Análise de segmento de cliente baseada em necessidades; informações estratégicas sobre a concorrência.

Fonte: Kaplan e Cooper (2000, p. 310)

Conforme evidenciado no Quadro 9, são muito distintas as missões dos dois tipos de sistemas, sendo praticamente inconciliável a realização eficiente de diferentes funções em um único sistema.

3.2.6 ABC e gestão baseada em valor

A gestão baseada em valor é uma terminologia empregada para as técnicas financeiras e contábeis voltadas para a mensuração do valor dos negócios, de forma a

identificar como alternativas estratégicas e investimentos afetam o valor da empresa (FREZATTI, 2003, p. 13; LAMBERT; STOCK, 2001, p. 670; RAPPAPORT, 2001, p. 23).

De acordo com Frezatti (2003, p. 17), o objetivo de se perseguir uma gestão baseada no valor, é proporcionar decisões que sinalizam ao mercado o potencial de geração de caixa futuro. Frezatti (2003, p. 29) aponta ainda que a gestão baseada em valor permite aperfeiçoar a busca da eficácia dos investimentos realizados na firma.

Rappaport (2001, p. 50) define a abordagem de valor como a estimativa do valor econômico de um investimento ao descontar os fluxos de caixa previstos pelo custo de capital. Esses fluxos de caixa, por sua vez, servem de ponto de partida para os retornos dos acionistas com base em dividendos e valorização do preço da ação.

Dentre algumas técnicas de mensuração de valor está o *Economic Value Added* – EVA, nomeclatura criada por Stwart na década de 80. (MARTINS, 2001, p. 244).

Martins (2001, p. 244) considera o EVA como uma abordagem de gestão baseada em valor que expressa a adequada criação de riqueza por uma firma. A vantagem dessa abordagem está na simplicidade de compreensão, mas em contrapartida, o modelo observa a firma ou unidades de negócio do ponto-de-vista global e não à medida que ocorrem os eventos, impedindo uma identificação de contribuição pormenorizada.

Martins (2001, p. 245) destaca a fórmula do EVA como a aplicação do conceito de custo de oportunidade ao capital empregado na firma, equacionado da seguinte forma:

$$\boxed{EVA = Nopat - (C\% \times TC)}$$

Nopat = resultado operacional líquido depois dos impostos
C% = custo percentual do capital total (próprio e de terceiros)
TC = total do capital investido

De acordo com Kaplan e Cooper (2000, p. 286), a abordagem econômica de análise de valor é perfeitamente integrável com a perspectiva dada pelo ABC. Para os autores, na medida em que a análise de valor queira investigar o valor gerado em camadas inferiores da firma, tal como em unidades de negócio estratégicas, em que os ativos e o capital empregado possam ser medidos de maneira confiável, é perfeitamente factível que os gestores queiram atribuir uma avaliação de valor com base nas atividades executadas.

Levar a visão do EVA do nível de unidade de negócios para o nível de atividades abre a possibilidade de uma abordagem mais flexível de gestão sobre as despesas, ativos, produtos e clientes, adequadas para atividades específicas e produtos ou clientes individuais que têm EVA abaixo da expectativa dos gestores, podendo, então, alavancar a tomada de decisão. (KAPLAN; COOPER, 2000, p. 289).

A integração entre o ABC e as abordagens de análise de valor como o EVA está baseado na possibilidade de uma atribuição direta de atividades e ativos específicos aos objetos de custos, sejam eles produtos, clientes, regiões geográficas (ATKINSON et al, 2000, p. 651). Acrescentam Kaplan e Cooper (2000, p. 289) que os ativos comuns a outros objetos de custo, podem ser discriminados pela utilização de direcionadores de custos adequados. Os autores também ressaltam que os ativos intangíveis tratados normalmente como despesas tais como gastos com pesquisa e desenvolvimento, marketing e promoção, são mais adequadamente evidenciados se capitalizados e depois amortizados ao longo da vida específica. Os autores acrescentam que há uma sutil diferença entre retorno de capital e retorno sobre o capital. (KAPLAN; COOPER, 2000, p. 292). O primeiro reflete a depreciação do ativo, análoga a um repagamento do componente principal de uma dívida, enquanto que o segundo reflete o prêmio adicional, análoga a uma despesa de juros de uma dívida, que o ativo deve gerar para compensar os proprietários pelo tempo que o capital

ficou investido no ativo. Desta forma, o custo EVA é entendido como o retorno que se espera sobre o capital aplicado na forma de ativos de uma unidade de negócio, que são distintos da despesa de depreciação.

Para Kaplan e Cooper (2000, p. 291), o EVA corrige a falha de se calcular os lucros sem identificar o custo de capital como uma despesa econômica, enquanto que o ABC corrige as alocações arbitrárias de despesas indiretas da fábrica a produtos bem como a incapacidade de atribuir outras despesas indiretas a produtos e clientes.

Tabela 2: Demonstração de resultados com EVA de uma unidade de negócios aplicado com ABC

	EVA tradicional		**Linha de Produtos 1 (com ABC)**		**Linha de Produtos 2 (com ABC)**	
Demonstração de Resultados	**R$ (000)**	**%**	**R$ (000)**	**%**	**R$(000)**	**%**
Vendas	1.000	100	600	100	400	100
Custos dos Produtos e Serviços	480	48	240	40	240	60
Margem Bruta	520	52	360	60	160	40
Despesas de Vendas	210	21	90	15	120	30
Despesas de Distribuição	116	12	36	6	80	20
Despesas Administrativas	108	11	48	8	60	15
Lucro Operacional	86	9	186	31	-10	-25
Capital Empregado	840	84	420	70	420	105
Capital cobrado à taxa de 12%	100	10	50	8	50	13
Valor Econômico Agregado (EVA)	**-14**	**-1**	**136**	**23**	**-150**	**-38**

Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (2000, p. 287)

De acordo com Kaplan e Cooper (2000, p. 287) , conforme verificado na Tabela 2, a identificação de um EVA negativo, força a unidade de negócios a buscar alternativas para aumentar margens ou aumentar a intensidade de ativos diretamente alocados. Mas ações

generalizadas podem cortar gorduras e desperdícios, mas também afetar músculos e ossos. Conforme a Tabela 2, a Linha de Produtos 1, evidenciada pela utilização do ABC não mostra nenhum problema, direcionando as ações dos gestores para a Linha 2, eliminando o perigo de reduções generalizadas de despesas sem foco definido.

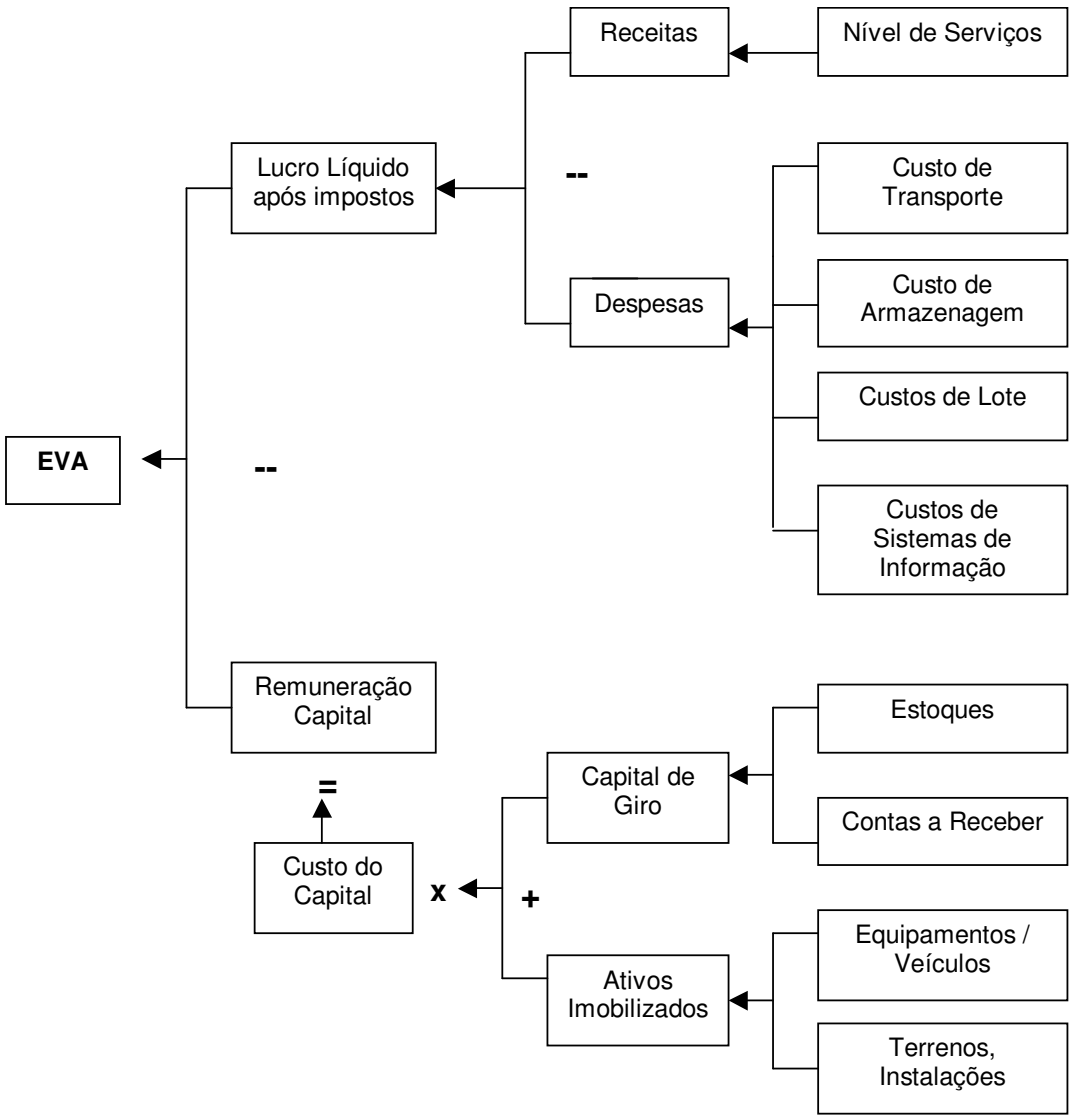
Desta forma, demonstra-se a interação do ABC junto à abordagem de Valor para a tomada de decisões.

3.2.6.1 EVA aplicado ao canal de distribuição

De acordo com Lambert e Stock (2001, p. 677), a logística pode afetar o EVA em quatro pontos: crescimento das receitas, redução dos custos de operação, eficiência na utilização do capital de giro e eficiência na utilização dos ativos (ver Figura 11).

O crescimento das receitas é decorrente do nível dos serviços aos clientes suportados pela logística, apesar de segundo Lambert e Stock (2001, p. 677), não ser possível calcular exatamente a correlação entre serviços e vendas, há muitos estudos que indicam uma relação positiva. Isso ocorre provavelmente porque os clientes com maior resposta à confiabilidade dos serviços permanecem adquirindo uma parcela maior de suas compras com estes fornecedores.

O potencial de redução de custos por meio da logística, segundo Lambert e Stock (2001, p. 677), é considerável, dado que uma grande proporção dos custos num canal de distribuição é direcionada para esta função, tais como custos de transporte, armazenagem, custos de lote, sistemas de informação e de manutenção de estoques.



Fonte: Adaptado de Lambert e Stock (2001, p. 678)

Figura 11: Como a logística afeta o EVA

A eficiência na utilização do capital de giro é fundamentada, segundo Lambert e Stock (2001, p. 678), pelo fato de que em cadeias de distribuição longas, por definição geram mais estoques. O volume de processamento de pedidos e a eficiência na emissão de faturas afetam diretamente os saldos de contas a receber, e as políticas de compras afetam o fluxo de caixa. Assim, a compressão do tempo obtido pelos melhores arranjos logísticos envolvendo

toda a cadeia de valor da firma, pode reduzir a necessidade de capital de giro para sustentar os ciclos de operacionais.

Para Lambert e Stock (2001, p. 679), a eficiência do ponto-de-vista na utilização dos ativos pela logística, deve-se ao fato de que esta exige volumosos recursos tais como caminhões, centrais de distribuição, sistema de movimentação e manuseio de produtos que em consequência representam significativo investimento de capital e altas taxas de depreciação. Assim, as decisões de racionalizar a distribuição são tomadas pela percepção de que o custo de financiamento do investimento do capital pode, algumas vezes, ser maior que o retorno que ele gera.

3.2.7 Aplicações de custos no canal de distribuição e interações com o ABC

Ressalta-se, na literatura pesquisada sobre aplicação de métodos de custos no canal de distribuição, a relevância de se observar o nível de serviços associados ao segmento mercadológico. Essa associação entre custos e nível de serviço e as possíveis implicações para a contabilidade foi observado no Quadro 4. Horngren, Foster e Datar (2000, p. 420), afirmam que o objetivo de ter estratégias voltadas para o cliente ressalta a importância de se desenvolver sistemas de análises de custos com esta finalidade em que se destaca a orientação para a formação de preços, a renegociação de contratos com clientes, a orientação para políticas de relações com os clientes e influência sobre o controle de custos.

A próximas subseções tratarão em mais detalhes outras abordagens de custeio: o custeio por missão, *supply chain costing* e *total cost of ownership* e as correlações destes custeios com o modelo ABC, em que se destacará a aplicação de decisão para formação de preços.

3.2.7.1 Custeio por missão

Nesta seção será discutida a abordagem de custeio por missão, concebida para mensuração de custos logísticos e que guarda características tanto do custeio variável por não permitir rateios na alocação de custos, mas também se aproxima do custeio ABC, pois se orienta para mensuração custos por atividades logísticas.

Lambert e Stock (2001, p. 644) observam a utilização do modelo ABC para decisões no canal de distribuição com algumas restrições, por considerarem que "por definição qualquer método de alocação é arbitrário". Os autores defendem uma proposta mista de sistemas de custeio para decisões no canal de distribuição, em que há grande relevância de custos indiretos como o de logística. Os autores orientam a utilização de um sistema detalhado de estrutura de custos para a área de produção suportado por um modelo ABC e para as atividades de marketing e distribuição uma abordagem de **margem de contribuição** que possa medir a lucratividade por segmentos de negócio (LAMBERT; STOCK, 2001, p. 645). Neste contexto, os autores afirmam:

> Apenas receitas e custos que se modificam com uma tomada de decisão são relevantes. Uma informação de custos para decisão deve conter apenas custos que desaparecem se as receitas de um segmento forem perdidas. (LAMBERT; STOCK, 2001, p. 645) .

Como exemplo, a decisão de exclusão de algum cliente deveria ser auxiliada por uma informação sobre qual economia de custos seria alcançada, em função de serviços suportados apenas para este cliente.

Christopher (2002, p.60) aborda que um sistema de custeio logístico deve refletir o fluxo de materiais, ou seja, deve ser capaz de identificar os custos resultantes do fornecimento de serviços ao cliente. O outro aspecto relevante, segundo o autor, é possibilitar uma análise separada de custos e receitas por segmento de mercado ou canal de distribuição.

Christopher (2002, p.62) apóia-se nas mesmas proposições de Lambert e Stock (2001) no que se refere à abordagem de **margem de contribuição** para análise de segmentos de negócio. Para o autor um custo atribuível a um segmento de negócio é aquele que poderia ser evitado se o produto ou função associados ao negócio fosse totalmente descontinuado sem mudar a estrutura de apoio da firma, ou seja, "se o cliente não existir, estes custos também não existiriam". Christopher (2002, p.63) considera um custo atribuível a um segmento de clientes aquele que compreende uma **missão de distribuição** compreendida como "um conjunto de metas e serviços ao segmento de clientes a serem alcançadas pelo sistema, dentro de um contexto de produto ou mercado".

Desta forma, clientes mais exigentes, que demandam mais serviços, poderiam receber mais custos associados a estes serviços, desde que adequadamente identificados, o que Christopher (2002, p. 71) define como o **princípio da exclusividade.** O limite deste raciocínio em comparação com os princípios do modelo ABC está no fato de não se permitir alocações indiretas por direcionadores de custos, mas sim por identificação direta da utilização dos recursos pelo segmento de clientes. Tal exercício porém, não é fácil de se extrair de sistemas contábeis tradicionais. O autor adverte que "o plano de contas deve ser capaz de acumular custos, à medida que eles forem acontecendo por cliente, desde o momento da geração do pedido até a entrega final". (CHRISTOPHER, 2002, p. 83).

Christopher (2002, p. 71-72) dá um exemplo do que poderia representar um modelo de lucratividade por cliente com base nos custos exclusivos ou atribuíveis diretamente, conforme Quadro 10.

Quadro 10: Conta de lucros e perdas por cliente

Receitas menos Custos **(somente custos atribuíveis)**	• Valor Líquido de Vendas • Custo das Vendas (composto mercadológico real) • Estrutura de Vendas • Tempo de Gerenciamento das contas-chave • Bônus Comerciais e descontos especiais • Custos de Processamento de Pedidos • Custos Promocionais • Custos de Comercialização • Embalagem não padronizada • Custos de Manutenção de Estoque exclusivo • Espaço Exclusivo de Armazém • Custos de Manuseio de Materiais • Custos de Transporte • Custos de documentação e comunicação • Devoluções e Recusas • Crédito Comercial
Lucratividade Bruta por Cliente	

Fonte: Christopher (2002, p. 72)

A perspectiva de Christopher (2002, p. 60) e Lambert e Stock (2001, p. 645) sobre a restrição de utilização do ABC para evitar alocações arbitrárias de custos ou utilização de médias são relevantes. Contudo, dado o peso relativo das atividades de distribuição e marketing na composição de custos das firmas num canal de distribuição, a análise de margem de contribuição apenas com custos diretos, de menor relevância relativa na composição dos custos totais, ou ainda totalmente identificáveis com a demanda dos clientes como proposta por Christopher (2002), tornar-se-á da mesma forma uma informação não completa que pode levar à percepção da existência de clientes lucrativos quando talvez não o sejam, e não prestando informação de como o restante da estrutura organizacional opera para alcançar os objetivos traçados.

Kaplan e Cooper (2000, p. 199) advertem que há uma falsa idéia sobre a evolução dos custos para as atividades consideradas indiretas como marketing, vendas, distribuição e administração, comumente definidos como fixos. Para os autores isso é claro quando não se consegue explicar uma variação destes custos das atividades de apoio ou indiretas frente a um aumento de vendas. Assim, Kaplan e Cooper (2000, p. 201) concluem que, utilizando o ABC, é possível identificar como um departamento com várias unidades de recursos, tais como pessoas, ativos e serviços, está criando demanda para aumento de consumo dos mesmos, a partir de uma análise das atividades executadas e os seus efeitos para os direcionadores de custos.

3.2.7.2 Custo de servir aos clientes no canal de distribuição

Um aspecto importante levantado por Kaplan e Cooper (200, p. 214) para incorporação dos custos indiretos à gestão de clientes é que a identificação adequada dos custos de servir a um cliente apóia as decisões de formação de preços. Com uma base de informações sobre a economia dos relacionamentos com os clientes, pode-se fundamentar descontos e atitudes específicas para os clientes que reduzem os custos de serviço da firma. Assim, à medida que se redefinem preços e descontos baseados em uma reciprocidade e perfil dos clientes, movimenta-se a base de clientes com custo dos serviços mais caros para uma base de preços mais altos e também se aplica o mesmo conceito para clientes com custo de serviços mais baixos.

Kaplan e Cooper (2000, p. 216-217) citam o exemplo da Procter e Gamble que em 1995, estabeleceu um programa de incentivo aos varejistas para adoção de práticas mais eficientes de logística e promoções em que o ABC foi utilizado como ferramenta para identificar o custo de práticas ineficientes do setor e o quanto seria economizado com a

melhoria destas práticas. Estas práticas incluíam a automação de pedidos, a entrega e a promoção eficientes e marketing colaborativo. Em consequência destas práticas conseguiu-se reduzir a complexidade na gestão de pedidos e faturamento de cerca de 27 mil intervenções mensais para 5 mil, e estimava-se em cerca de 2,5 bilhões de dólares a economia potencial de custos do setor.

Um possível perfil de clientes, que apóia a investigação sobre o custo de servir é colocado no Quadro 11.

Quadro 11: Características de clientes de alto e baixo custo.

Clientes de Alto Custo de Servir	Clientes com Baixo Custo de Servir
Pedidos de quantidades pequenas	Pedidos de quantidades grandes
Chegadas imprevisíveis de pedidos	Chegadas previsíveis de pedidos
Mudança nas necessidades de entrega	Entrega padronizada
Paga lentamente (contas a receber elevado)	Paga no prazo

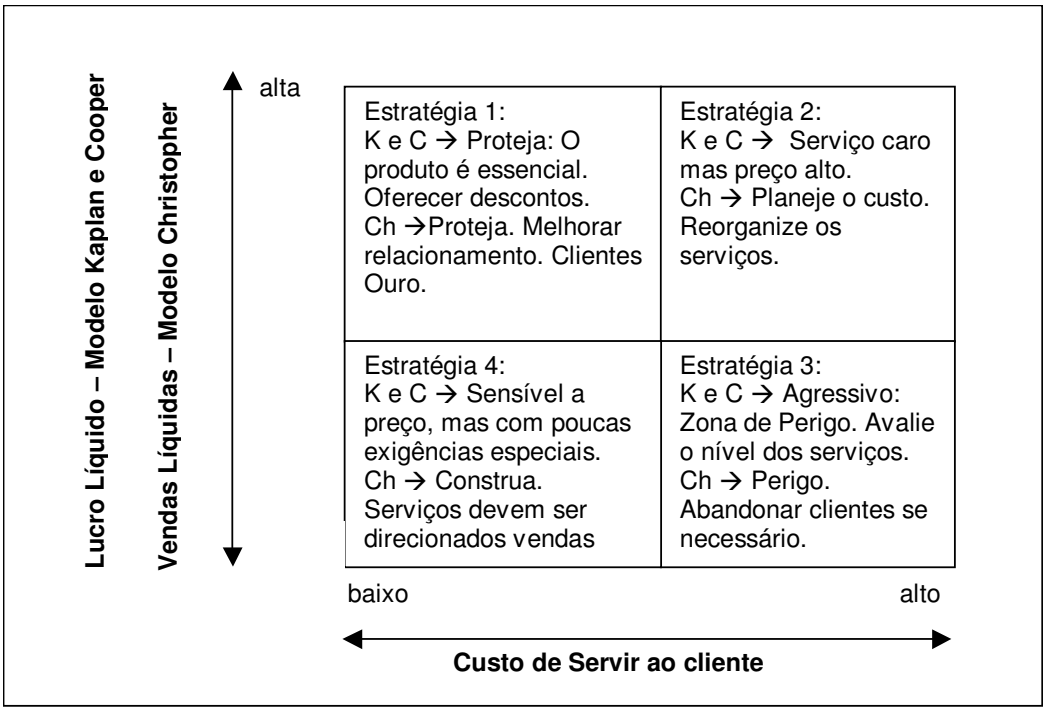
Fonte: Adaptado de Kaplan e Cooper (2000, p. 209)

A proposta de Kaplan e Cooper (2000, p. 211) sobre a administração de clientes no canal de distribuição guarda semelhanças ao **custeio por missão** de Christopher (2002, p. 80), ou seja, ambos defendem que o custo para um segmento de clientes não é determinado apenas pelo volume e sortimento de produtos comprados, mas também pelo método de entrega e serviço ao cliente, baseado em premissas de nível de atendimento e perfil dos clientes. Christopher (2002, p. 83) avalia que o custeio por missão aproxima-se do modelo ABC quando dá ênfase à gestão por atividades como o ponto de partida para identificação dos recursos disponibilizados aos clientes.

A partir daí a abordagem de Christopher ressalta a identificação destes custos por segmentos mercadológicos apenas por exclusão, ou seja, deve-se alocar ao segmento mercadológico apenas os custos incrementais incorridos (diretamente alocados) à aplicação de

um determinado nível de serviços para aquele segmento, enquanto que Kaplan e Cooper (2000) se orientam para os custos totais pela abordagem ABC. Como colocado na seção 3.2.3, Kaplan e Cooper (2000, p. 283) sugerem que a apropriação de custos por segmento de clientes ou canal de distribuição seja atribuível por camadas hierárquicas fundamentadas no pressuposto de que há níveis diferentes de consumo de recursos independentes em cada uma destas camadas motivadas por decisões diferentes que, supostamente, não afetam uma às outras.

Uma observação sobre a perspectiva de avaliação de lucratividade de clientes proposta por Christopher (2002, p. 75) e Kaplan e Cooper (2000, p. 212) dá uma boa dimensão das diferentes abordagens de custeio, porém com o mesmo propósito conceitual para a tomada de decisão, conforme Figura 12.



Fonte: Adaptado de Kaplan & Cooper (2000, p. 212) e Christopher (2002, p. 75)

Figura 12: Matriz de decisão de lucratividade de clientes. modelos Kaplan & Cooper e Christopher

Os autores partem dos mesmos princípios para a gestão de lucratividade de clientes, ou seja, uma matriz bidimensional de decisões formada por quatro quadrantes. A primeira

variável (eixo horizontal) é **custos de servir ao cliente**, composta apenas com alocações de custos diretamente atribuíveis ao cliente no modelo Christopher, e no modelo Kaplan e Cooper, composta por custos relacionados a processamento de pedidos somados a despesas de marketing, vendas e administrativas específicas ao suporte ao cliente, calculado pela abordagem ABC. A segunda variável (eixo vertical) no modelo de Christopher trata-se do **valor líquido de vendas por cliente** definido como o preço menos descontos comerciais e prazos de pagamento, enquanto que no modelo de Kaplan e Cooper a segunda variável trata-se da **margem líquida** entendida como a diferença entre o preço líquido e todos os descontos e promoções de vendas, menos o custo de produção, calculados pela abordagem ABC.

Martins (2003, p. 220-1) ressalta que quanto maior a proporção dos gastos considerados fixos dentro de uma empresa, tais como despesas de vendas e administrativas, maiores as dificuldades de definição de um custo unitário global como parâmetro para definição de formação de preços. O autor segue afirmando que o ABC contém doses de subjetivismo, mesmo que com critérios mais racionais para entender o direcionamento dos custos. Ainda segundo o autor, decisões de lançamentos de produtos e a variabilidade de produção acrescentam dificuldades ou até impossibilidades para cálculos de custos com propósitos de formação de preços. Adverte o autor que nem o ABC nem outra forma de custeamento dá uma solução absolutamente racional para definição de preços, especialmente num mercado competitivo.

A escolha da melhor abordagem de custeio no canal de distribuição recai sobre a qualidade das informações para a tomada de decisão num ambiente complexo em que há vários *trade offs* e incertezas do ambiente a serem analisados. Sobre a qualidade da tomada de decisão na ótica do grau de precisão versus incerteza Horngren, Foster e Datar (2000, p. 54) afirmam: "A incerteza é a possibilidade de um valor obtido ser diferente do valor esperado. Um modelo de decisão que auxilia os gerentes a lidarem com a incerteza, permite

uma escolha mais provável de alcançar os resultados planejados". Em relação à análise de rentabilidade de clientes Horngren, Foster e Datar (2000, p. 421) advertem que mesmo com uma distinção hierárquica dos custos associados aos clientes não é correto pensar em uma política de exclusão de um cliente não lucrativo (abandono de receita) eliminará em curto prazo todos os custos a ele atribuído. Deve-se, portanto, incorporar nestas análises uma visão de mais longo prazo que absorva sazonalidades e a variabilidade de custos.

Sem perder a noção dos riscos associados a efeitos de sinergia entre atividades correlatas, que dão a falsa impressão de eliminação de custos em decisões de exclusão de produtos ou clientes, Kaplan e Cooper (2000, p. 282) oferecem, pelo modelo ABC, a possibilidade de desocultamento dos custos da estrutura operacional que são consumidos em função dos segmentos mercadológicos da firma. Mesmo que supostamente ocorra um certo nível de arbitrariedade na alocação dos custos, como afirmado por Lambert e Stock (2001) e Christopher (2002), o ABC assume uma informação com um maior grau de incerteza, porém com um potencial de oferecer mais subsídios para a tomada de decisão.

É preciso, portanto, ponderar o ambiente de aplicação da ferramenta de custeio, em que a incerteza é uma variável menos aceitável como na área de produção onde ocorrem processos repetitivos e que necessitam de precisão conforme defendido por Lambert e Stock (2001) e outras áreas em que há mais volatividade de situações, em que o risco é parte inerente das decisões como na área de marketing e logística.

3.2.7.3 Total Cost of Ownership - TCO

O *Total Cost of Ownership* – TCO ou Custeio Total de Propriedade, de acordo com Ellram (1995, p.4), é uma ferramenta de apoio à tomada de decisões sobre as atividades de compras que permite a compreensão de todos os custos envolvendo as transações de

aquisição de produtos e serviços. Para a autora, o TCO é uma abordagem complexa, que inclui, além do preço de compra, outros elementos da relação entre fornecedor e comprador explorando atividades afetadas pelas decisões de compras que impactam os custos totais da firma. (ELLRAM, 1995, p. 4).

O TCO aplicado no canal de distribuição, de acordo com Ellram (1995, p. 6), pode consistir em uma ferramenta para avaliar o desempenho dos fornecedores, auxiliando definir melhores negociações pela compreensão dos custos envolvidos e das oportunidades de ganho de eficiência.

Ferrin e Plank (2002, p. 25) citam algumas categorias de custos sugeridas como alvo de mensuração pela abordagem TCO, dentre as quais destaca-se: (1) qualidade, composta de itens como inspeção, retorno, defeitos durantes a produção, treinamento de fornecedores, retrabalho; (2) logística, composta de itens como atraso ou adiantamento da entrega, transportes, ciclo de pedido, movimentação de estoque extra, expedição; (3) serviço ao consumidor, composto de itens como atrasos no atendimento, adaptação de sistemas de informação, engenharia de suporte e reajustes de quantidades; e (4) preço, composto de itens como preço pago, termos de pagamento, tais como descontos por quantidades e redução nos preços por conta de melhorias nos processos ou produtos.

Ellram (1993, p. 7) sugere uma estrutura sequencial de avaliação de atividades relacionadas com a negociação de compras: componentes pré-transação, componentes de transação e os componentes pós-transação.

Os componentes pré-transação são custos que ocorrem anteriormente ao recebimento dos itens comprados ou até mesmo pedidos. Incluem todos os custos incorridos no planejamento e investigação de uma possível compra de um item. Ex: Fontes de investigação, fontes de qualificação, treinamento sobre operações dos fornecedores avaliados.

Os componentes de transação são elementos relacionados com o processamento operacional da compra efetivada. São os componentes mais facilmente reconhecidos na composição de custos da firma para as atividades de compras.Ex: preço, preparação de pedidos, recebimento, tarifas, contas a pagar, inspeção, devoluções, reuniões de ajustes comerciais.

Os componentes pós-transação são custos que ocorrem após a aquisição dos produtos e assumida sua posse. Ex: reparação de produtos, custos de manutenção especial, custos de obsolescência.

Ferrin e Plank (2002, p. 19) afirmam que a modelagem TCO depende fortemente do uso do custeio ABC para sua implementação, uma vez que há uma necessidade crescente de gerenciamento e redução de custos indiretos. O elemento de associação com o ABC está na busca dos melhores direcionadores dos custos das demais atividades impactadas pelo processo de compras. Assim, Ellram (1993, p. 8) sugere uma relação de três elementos para o desenho de uma aplicação TCO: (a) atividades relacionadas com o processo de compra onde o desempenho da atividade é uma forma de criar os custos. A meta é compreender os custos que podem ser criados; (b) custos potenciais, que representam as atividades mais prováveis de criar custos em cada processo; e (c) direcionadores de custos, que representam a maneira com que os custos potenciais são quebrados em custos individuais.

Alguns exemplos práticos dos três elementos essenciais são vistos no Quadro 12.

Quadro 12: Direcionadores de custos para atividades impactadas pelo processo de compras.

Atividades	Potenciais Elementos de Custos	Direcionadores de Custos
Necessidades de Identificar novos equipamentos	Comitê de Análise de Necessidades Industriais	Salários dos membros do Comitê
Compra de Equipamento	Preço Pago	Custo do equipamento, entrega, garantia

Atividades	Potenciais Elementos de Custos	Direcionadores de Custos
Instalação do Equipamento	Preparação de Instalações	Remoção de equipamentos antigos, trabalho
Rotina de Manutenção	Custos de Garantia ou Serviços fora da Garantia	Tempo de trabalho, tempo de inventário, preço pago pelo trabalho.

Fonte: Adaptado de Ellram (1993, p. 8)

Degraeve e Roodhooft (1999 apud FERRIN; PLANK, 2002, p. 20) estabelecem uma hierarquia das atividades de compras com o objetivo de criar um modelo matemático para minimização dos custos totais de propriedade:

- Atividades ao nível de fornecedor: são atividades executadas apenas para fornecedores específicos. Ex: auditoria de qualidade.
- Atividades ao nível de pedido. são atividades executadas a cada vez que um pedido é solicitado. Ex: recebimento, transporte, faturamento.
- Atividades ao nível de unidade. Ex: uma quebra de produção devido a defeitos no material adquirido, baseado em atributos dos itens recebidos de um pedido específico.

De acordo com Ellram (1995, p. 7), a complexidade do TCO pode limitar sua implementação pelas firmas, devido à falta de informações contábeis disponíveis, o que, segundo a autora há uma mudança potencial desta perspectiva à medida que muitas organizações implementam o custeio ABC. Além disso, o TCO, segundo a autora, pode requerer uma mudança de cultura de uma orientação de gestão por preços para gestão de custos totais. Outro fator seria que o TCO atende a situações específicas, em que os custos relevantes para tomada de decisão variam por outros fatores subjetivos tais como a importância e magnitude do fornecedor.

Ferrin e Plank (2002, p. 18) conduziram uma pesquisa para avaliar a complexidade de utilização do TCO, diante do desafio apresentado por diversos autores sobre a não existência de um modelo padrão genericamente útil a várias situações de compras. De 144 empresas pesquisas, das quais 84% indústrias, os autores concluíram que não há um modelo padrão para utilização do TCO. Os autores, a partir da pesquisa, desenvolveram uma nomeclatura para os direcionadores de custos para as atividades de compras, divididos em 13 categorias, das quais destacam-se, conforme segue:

- Logística*:* serviços ao cliente, tarifas, tempo de entrega, disponibilidade de itens, armazenagem.
- Preço*:* custo unitário, estabilidade de preços ao longo prazo, custo de oportunidade.
- Confiabilidade: custos de relacionamento em parceria, confiança, termos de pagamento, suporte, disponibilidade de produtos
- Custos operacionais: custos operacionais de longo prazo, programação de produção, eficiência de processos, velocidade de produção, eliminações de trabalho extras.
- Qualidade: durabilidade, reposição, falhas em utilização, devoluções

As limitações da abordagem TCO são apontadas por Dekker (2003, p. 5). O autor afirma que o TCO analisa apenas os efeitos da compra de um fornecedor sob a ótica do comprador e não numa visão ampla da cadeia de valor em que os custos tanto do fornecedor quanto do comprador, deverão ser incluídos para uma análise com o escopo maior. No mesmo contexto, LaLonde e Pohlen (1996, p. 4) afirmam que o TCO tem a capacidade de avaliar como as relações interfirmas afetam os custos de compra da firma individualmente, mas não suporta uma avaliação dos custos totais de um canal de distribuição.

Em suma, a abordagem TCO é criticada por sua complexidade de implementação e pela visão estreita da cadeia de valor. Apesar disto esta abordagem avança em relação à perspectiva interna das firmas de mensurar apenas custos de aquisição, por evidenciar diversas atividades dos fornecedores que impactam na elevação dos custos na cadeia de valor. O TCO também guarda estreita relação com o ABC pois se utiliza dos conceitos de direcionadores de custos e custeamento de atividades para o alcance de seus objetivos.

3.2.7.4 Suply Chain Costing (SCC)

Para LaLonde e Pohlen (1996, p. 1), em face da necessidade de tomada de decisão para maximizar a melhor combinação entre canais de distribuição, investimentos e parcerias colaborativas, é necessário uma perspectiva de custos abrangente que possibilite isolar os custos logísticos envolvidos de várias formas, tais como, por função, território, canal, método de vendas, tamanho de pedidos, divisão de produtos, método de entrega, termos de venda, etc. Utilizando-se das mesmas técnicas do custeio ABC, os autores propõem utilizá-lo tendo como escopo toda a cadeia de valor da firma, estendendo-se desde os fornecedores até os clientes finais, dando atenção especial às questões logísticas que interferem em toda a cadeia de valor em termos de custo, tempo e qualidade.

De acordo com LaLonde e Pohlen (1996, p. 7), a abordagem SCC busca superar os obstáculos da disponibilidade de informações em um ambiente interfirmas, apesar de utilizar-se de muitas técnicas desenvolvidas pelas abordagens TCO e ABC. A SCC visa mensurar quatro grupos de custos representados na forma de fluxos distintos na cadeia de valor da firma: (1) custos de transação, (2) custos de informação, (3) custos do fluxo físico e (4) custos de manutenção de estoques.

Tendo como base de comparação os fluxos de operação de uma cadeia de valor de Rosenbloom (2002) citado na seção 2.3, vê-se que os custos de transação podem ser equiparados às atividades de negociação somados às de promoção; ambos citam o fluxo de informação não havendo necessidade de adequação de nomeclatura; os custos de fluxo físico e de manutenção de estoques podem ser equiparados às atividades do fluxo de propriedade. Na mesma seção 2.3, observa-se a perspectiva de Lambert e Stock (2001, p. 55) na qual existem apenas dois grandes fluxos, de produtos, o que pode ser equiparado ao fluxo físico e o fluxo de informação, coincidente com visão de Rosenbloom (2002) e Lalonde e Pohlen (1996). Tudo o mais se referem a processos-chave de negócio que são executados dentro destes dois fluxos.

A implementação da abordagem SCC, segundo Lalonde e Pohlen (1996, p. 7), implica em seis passos: (1) análise dos processos da cadeia de valor, (2) Identificação das atividades dentro dos processos, (3) identificação dos recursos requeridos para desempenhar as atividades, (4) Custeio das Atividades, (5) Mapeamento dos custos das atividades para os objetos da cadeia de valor tais como produtos, serviços, clientes, territórios, etc, (6) análise e simulação de cenários. A seguir destaca-se cada um destes passos:

(1) A análise dos processos de negócio inicia com a identificação dos processos-chave de negócio em toda a cadeia. A proposta de Lalonde e Pohlen (1996) acompanha as características descritas para o modelo ABC para sua implementação. A quebra dos processos em atividades menores, que constituam unidades de trabalho identificáveis, é requerida para suportar detalhes suficientes de custeio ou para a gestão como um todo tomar medidas de reorganização por meio da gestão por processos.

(2) As atividades devem ser descritas de forma a dar consistência sobre como são desempenhadas e como consomem os recursos. Deve-se buscar decompô-las, mantendo-se um nível de homogeneidade quanto ao consumo destes recursos, a relevância dos custos

relativos, o interesse gerencial de forma a prevenir muitos detalhes na análise destas atividades. A decomposição dos processos deve se estender a todas as relações da cadeia de valor que afetam o desempenho da firma nos quatro grupos de fluxo dos custos. O produto final desta etapa é um mapa dos fluxos de processos que reflitam os requerimentos dos clientes ou da estrutura do canal.

(3) A identificação dos recursos requeridos para o desempenho das atividades na proposta SCC também acompanha os mesmos princípios da abordagem ABC. Apenas estende o escopo para as atividades executadas em conjunto com outras firmas na cadeia de valor. A dificuldade de compartilhar informação e a falta de sistemas de custeio comuns (integração sistêmica) são apontados pelos autores como obstáculos para obter uma acurácia nos custos. Desta forma, os autores defendem a idéia de utilizar o conhecimento de especialistas de negócios, que possam identificar as atividades provavelmente desempenhadas por outras firmas; a estimativa de custos sobre atividades padronizadas, pela investigação de publicações sobre o tema; como meios para superação destes problemas de acesso a informações. Concluem os autores que tais custos levantados por especialistas e atividades sobre rotinas de trabalho padrão devem ser comparadas com preços de mercado ou similares de firmas que desempenham as mesmas atividades na região.

Nesta mesma direção, Lambert e Stock (2001, p. 628) colocam que a falta de informações para o controle das atividades logísticas pode ser superada pelo uso de custeio padrão, orçamentos, padrão de produtividade ou controle estatístico de processos apoiados por sistemas de custeio como o ABC.

(4) O custeio de atividades, para LaLonde e Pohlen (1996, p. 9) representa o total de custos desempenhado por uma unidade de trabalho específica. O custo de uma atividade deverá incluir o custo de mão-de-obra, materiais, administração, serviços e outros recursos consumidos no desempenho da atividade. Para os autores, os custos por atividades suportam

uma visão mais completa de como os recursos são consumidos na firma e os custos para suportar um nível específico de serviços logísticos na cadeia de valor da firma, dando um foco gerencial para comparar o desempenho das atividades com o valor adicionado recebido dos clientes.

(5) O passo seguinte ao custeio das atividades é determinar os custos totais de servir a específicos objetos de custo, tais como, produtos, clientes ou canal de distribuição, segundo Lalonde e Pohlen (1996). Nesta abordagem, utiliza-se o custo da atividade e volume para calcular o custo da atividade consumido por um objeto, dando perspectivas de lucratividade por cliente, produto ou da cadeia de valor, atividades que não geram valor e devem ser alvo de reestruturação para melhor funcionamento de toda a cadeia de valor.

(6) Em seguida, a abordagem SCC propõe ser uma ferramenta de análise de direcionadores de custos para atividades específicas e de como as variações nos fluxos dos produtos ou demanda de clientes afetam os custos pela cadeia de valor. A análise propõe identificar as causas entre a variação da demanda dos clientes para determinadas atividades logísticas e as consequências dos custos em toda a cadeia de valor, além de determinar a maneira mais competitiva de servir a determinados clientes em um canal específico. Segundo LaLonde e Pohlen (1996, p. 10), após uma revisão dos custos das atividades, a simulação de uma cadeia de valor pode suportar um orçamento baseado em atividades, e, usando de previsões de vendas, determinar o volume de cada atividade e de recursos subsequentes necessários para suportá-las. Assim, um projeto de uma cadeia de valor com simulação das atividades e seus custos respectivos poderá ser utilizado como suporte para negociações com todos os envolvidos nas relações da cadeia de valor

LaLonde e Pohlen (1996, p. 11) chamam a atenção para as questões de implementação desta proposta, frente aos problemas de divisão de responsabilidades, capacidades e contribuição dos membros de relações colaborativas na cadeia. Os autores

advertem que os benefícios, bem como o ônus de suportar uma relação na cadeia de valor que busque melhoria nos serviços e maior lucratividade, não são distribuídos equitativamente em toda a cadeia.

Assim, a implementação de uma solução de custeio neste ambiente pode não se sustentar, caso não haja claros incentivos à sua realização, e ainda faltar competência para determinar como esta implementação afetará os custos internos tanto quanto o impacto nos custos da cadeia como um todo. Como exemplo, LaLonde e Pohlen (1996, p. 12) colocam que as firmas não têm controle direto sobre as atividades desempenhadas pelas outras firmas em relações de colaboração na cadeia de valor. Se uma delas utiliza-se de mais tempo para realizar uma atividade relevante por falta de tecnologia ou outros recursos apropriados, todo o resto da cadeia poderá sofrer o impacto, aumento o ciclo de tempo de toda a cadeia, onerando os custos de todos.

Apesar do foco predominante para o custeio das atividades logísticas, a abordagem SCC pode se beneficiar, sem alterações estruturais, do mapeamento dos processos-chave de negócio propostos por Lambert e Stock (1996, p. 55) e Rosenbloom (2002), que incluem atividades como marketing, uma vez que esta e outras atividades se estabelecem em interação com outras firmas na cadeia de valor.

3.2.8 Vantagens e desvantagens da abordagem ABC

Para Kaplan e Cooper (2000, p. 198), o ABC amplia o domínio de análise dos custos além dos custos de produção e fábrica, estendendo a análise além da linha da margem bruta, considerando gastos com marketing, vendas e despesas administrativas. Observa os autores que esta análise revela, muitas vezes, que os recursos organizacionais são demandados não só por produtos, mas por clientes e canais de distribuição e entrega, permitindo aos

gestores instrumentos para melhorarem a política comercial, como por exemplo, protegendo clientes mais lucrativos, reduzindo custo de atendimento de clientes cooperados, redefinindo preços com base no custo do serviço, etc.

De acordo com Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 411), a alocação de custos é um problema fundamentado em necessidades empresariais, tais como: (1) predizer os efeitos econômicos das decisões de planejamento e controle e fornecer *feedback* para avaliação de desempenho, observando as consequências de suas decisões dentro e fora das unidades organizacionais; (2) obter motivação desejada, influenciando o comportamento da gestão para a congruência de metas, assegurando que os benefícios dos serviços e produtos excedam os custos.

Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 421) afirmam que a acurácia da alocação de custos nos sistemas ABC é maior do que nos sistemas de custeio tradicionais por causa da ênfase nos direcionadores de custos, que têm um relacionamento causa-efeito com as atividades e os recursos consumidos. Eden e Ronen (2002, p. 56) advertem que "todo processo de alocação de custos envolve uma grande arbitrariedade, que numa ausência de suficiente atenção gerencial, pode degenerar todo o sistema de custos estabelecido".

Jayson (1994 apud ATKINSON et al., 2000, p. 309) por meio de uma pesquisa do *Institute of Management Accountants,* IMA, descobriu que as dificuldades de implementação do ABC, dentre outros fatores são a determinação dos direcionadores de custos adequados e a necessidade de uma equipe dedicada para implementar o ABC. E, após sua implementação, constatou-se na pesquisa que havia descontentamento por falta de iniciativa dos gestores em melhorar o desempenho usando os resultados da análise ABC.

De acordo com Leone (1997, p. 266), o ABC está inserido dentro conceito de custeio por absorção total, portanto, leva para si limitações inerentes a esse conceito, tal como a decisão de desativação de produtos, onde a abordagem de custeio por absorção não permite

uma análise com facilidade dos recursos que deixarão de ser consumidos ou adquiridos. Neste mesmo sentido, Kaplan e Cooper (2000, p. 284), avaliam que são necessários estudos especiais que avaliem os efeitos interativos e o impacto potencial sobre o suprimento dos recursos.

Uma outra questão negativa trata-se da necessidade de estudos apurados para a determinação da correlação entre atividades e direcionadores, que implica muitas vezes testes estatísticos, o que é uma desvantagem em função do custo de obtenção desta informação (LEONE, 1997, p. 266). Os sistemas ABC são mais complexos e onerosos, devido a detalhes necessários para acumulação dos custos, que impedem sua utilização por todas as empresas. (HORNGREN; SUNDEN; STRATTON, 2004, p.127).

Para Kaplan e Cooper (2000, p. 115), não se deve confundir o amplo uso de estimativas de um modelo ABC, que leva em consideração o custo/benefício da informação, com alocações arbitrárias que não fazem parte de um sistema ABC corretamente elaborado. Para os autores, as estimativas são utilizadas não porque seja impossível calcular os custos totais, mas porque o custo deste cálculo parece grande demais se comparado a seu valor ou seus benefícios.

Outra desvantagem observada é a divisão das operações em múltiplas e numerosas atividades, que desmancham os limites das áreas de responsabilidade, cruzando e invadindo diversos centros de responsabilidade, o que pode causar um conflito de responsabilidade entre os gestores. (LEONE, 1997, p. 267). Contrário a esta posição, Kaplan e Cooper (2000, p. 17) assumem que é exatamente a necessidade de integração funcional, que a visão por processos de negócio pode oferecer com respostas rápidas e de alta qualidade, que dão condições aos gestores de identificar oportunidades de redução de custos e ganhos de produtividade por meio do custeio ABC.

Um outro aspecto negativo da abordagem ABC é a perspectiva de aparentemente transformar custos fixos em custos variáveis deve ser cuidadosamente investigada para uma análise de custos dos produtos, serviços ou qualquer objeto de custeio, dada a sazonalidade ou variações do nível de produção abaixo de sua capacidade prática ou normal (LEONE, 1997, p. 267). Na prática, afirmam Horngren, Sunden e Stratton (2004, p. 411), "a alocação de custos fixos não atende a todos os propósitos de gestão, sendo frequentemente uma fonte de descontentamento e confusão para as partes afetadas".

Catelli (1993, p. 7) afirma que o ABC focaliza apenas o lado de custo, tornando-se para os gestores um instrumento para tomada de decisão incompleto, pois não contempla os benefícios ou receitas. O autor coloca que uma abordagem econômica completa para a tomada de decisão com base em atividades, devem ser incluídos, além dos aspectos de controles físicos de sua execução, os aspectos econômicos observados por meio dos custos dos recursos e receitas dos produtos e serviços, e financeiros observados por meio do custo de oportunidade dos prazos de pagamento e recebimento dos valores envolvidos nas operações. Martins (2003, p. 297) entende que o ABC é uma ferramenta gerencial, e portanto nada impede a incorporação de conceitos utilizados na gestão econômica, como custo de oportunidade, custo de reposição, depreciação diferente de critérios legais.

Kaplan e Cooper (2000, p. 154-5) estabelecem claramente o alcance e as limitações da abordagem ABC:

> Para tomar decisões, uma organização precisa dispor de informações mais amplas do que o mero conhecimento de sua estrutura de custos. Uma organização precisa entender como criar e aumentar receita. O ABC é uma forma de fornecer à organização informações de custo de fornecimento de quantidades de produtos e serviços demandadas pelos clientes. Os gestores devem combinar o conhecimento dos fatores geradores dos custos de um modelo ABC com informações provenientes de marketing e vendas sobre demandas do cliente e mercado para maximizar os lucros totais. (KAPLAN; COOPER, 2000, p. 154-5)

Observa-se, pelas afirmações de Catelli (1993) e Kaplan e Cooper (2000), que o ABC não é uma ferramenta que isoladamente obtém o resultado das atividades, que inclua

custos e receitas em uma única visão. Porém, dá oportunidade aos gestores indiretamente de conjugar informações de mercado, tais como demanda ou receitas, com custos de servir à demanda, proporcionando análises sobre custos dos recursos alocados, promovendo a eficiência.

Eden e Ronen (2002, p. 57) são categóricos em afirmar que parte do desapontamento das implementações do ABC por diversas firmas, está em não poder confiar totalmente nos dados apresentados, porque "os gestores de nível médio não podem fazer uso do sistema para acompanhamento da tomada de decisão, perdendo a motivação e a confiança nos dados". As decisões apontadas por Eden e Ronen (2002, p. 57) que normalmente não podem ser suportadas somente pelo modelo ABC, em que há necessidade de uma perspectiva mais global de todos os recursos da firma são: mix de produtos, formação de preços, lucratividade de produção de um produto ou de continuidade de operação de uma linha de produtos.

Uma questão endereçada por Eden e Ronen (2002, p. 57) é :

> Há alguma justificativa em investir em um complexo sistema de custos como o ABC que necessita ser mantido e atualizado em bases diárias, simplesmente para suportar decisões estratégicas que são tomadas uma ou duas vezes ao ano? (EDEN; RONEN, 2002, p. 57)

Os autores respondem a questão afirmando que, em muitos casos, quando importantes decisões estratégicas são levantadas, não há convicção ou fé nos dados disponíveis dos sistemas de custos (não só o ABC), o que demanda um foco adicional em exames de outras matérias para suporte à decisão. Ao mesmo tempo, afirmam que a nível estratégico, os tomadores de decisão não necessitam de dados no nível de detalhamento suportado por um sistema ABC.

Outra questão relevante para a investigação de custos é o fenômeno do **subsídio cruzado** (SHANK; GOVINDARAJAN, 1997, p.251*)*, no qual um produto é beneficiado por

apropriar menos custos em relação aos recursos efetivamente utilizados, sobrecarregando outras linhas de produtos. Este problema é fruto de imperfeições nos sistemas de custeio ABC tanto quanto em qualquer modelo de custos por absorção, especialmente quanto à determinação de direcionadores de custos que levem a maior parte dos custos indiretos em função de volumes de produção. Geralmente os produtos com menor volume de produção, são artificialmente beneficiados por não serem identificados os tempos de parada e de reprogramação de produção destes.

Em suma, os aspectos positivos para utilização do modelo ABC são observados na necessidade de encontrar a relação de causa e efeito entre os objetos de custos e os custos incorridos, dando maior acuracidade aos cálculos de custos absorvidos pelas atividades e pelos produtos. Em um ambiente de intensas atividades colaborativas, em que as funções organizacionais não respondem às necessidades dos gestores da mesma forma que a visão de processos interligados entre as firmas, o ABC parece ser um caminho natural para apoio às decisões. Os aspectos negativos estão relacionados à dificuldade de implementação para toda linha de produtos devido à complexidade de gestão; as relações de causa e efeito entre custos e atividades não são sempre facilmente identificáveis; grande necessidade de análise sobre dados dos processos selecionados consumindo grande esforço gerencial; visão estática, significando que qualquer alteração nos processos de negócio implica na reconstrução do modelo ABC, tornando-o oneroso.

3.3 Considerações finais

Observam-se alguns aspectos do ambiente colaborativo interfirmas no canal de distribuição relatados pelos diversos autores pesquisados como positivos para a utilização do ABC como ferramenta de custos para apoio à tomada de decisão.

Um aspecto positivo é o modelo de gestão organizacional das firmas preferencialmente orientado por atividades, obedecendo à dinâmica dos fluxos operacionais. Uma vez que a gestão do negócio seja gerencialmente tratada por processos de negócio, nada mais natural que economicamente isto também seja desejado. O enfoque sistêmico é mais bem compreendido por meio das inter-relações das atividades na cadeia de valor conforme demonstrado na seção 3.1. O ABC realça a visão de desempenho da atividade, atribuindo-lhe custos.

Outro elemento positivo é a necessidade de controle da eficiência das atividades executadas, que vai além dos tradicionais modelos de análise de custos apenas sobre produtos. Dá-se ênfase em atividades de marketing, logística e de compras, cada vez mais relevantes no processo decisório no canal de distribuição, dando um tratamento aos custos que considere relações de causa e efeito destes com os recursos consumidos.

O ABC destaca a eficiência na utilização dos recursos, mas é compatível com os defensores das abordagens de valor orientadas para a eficácia da firma. Apóia as decisões estratégicas de manter clientes, regiões comerciais e outros objetos de custos que não apenas produtos, contribuindo para tomada de decisões em um ambiente complexo, ao proporcionar visões distintas de custeio segmentadas comercialmente e hierarquizadas por nível de decisão.

Não obstante tais fatores positivos apresentados, a própria complexidade do ambiente limita, em parte, a utilização do sistema ABC como informação de custos para o controle no curto prazo, uma vez que qualquer modificação deste ambiente o torna obsoleto ou menos preciso. É necessário, então, um amplo estudo das consequências da falta de precisão das informações de custos oriunda de implementações mais simples do ABC, frente às modificações do ambiente para sua correta utilização.

Observa-se, neste ponto, a preferência de outras correntes de custos orientadas apenas para a alocação direta de custos aos produtos sem rateio de qualquer espécie, como forma de evitar distorção na informação. Desta forma, vincula-se o ABC para questões estratégicas e de longo prazo que possam revelar tendências de custos indiretos, melhor que precisão de custos. Outro fator limitante é o custo de implementação apresentado como uma relação custo/benefício elevada se desejado alcançar um nível de precisão mais alto sobre os custos das atividades, o que o torna acessível a poucas organizações.

Pondera-se, portanto, como muito importante a perspectiva dada pelo ABC de melhorar a visão dos gestores sobre o desempenho das atividades no canal de distribuição contribuindo para uma visão sistêmica, mas ressalva-se a sua limitação quanto ao atendimento de todas as necessidades gerenciais, especialmente relativas à questões de evidenciação do resultado das atividades que remetem à obtenção da eficácia.

4. MÉTODO DE INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA

Esta seção tem o objetivo de justificar o método de estudo, envolvendo a investigação empírica empregada e os procedimentos de operacionalização da pesquisa realizada.

Método pode ser definido como:

> O conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo – conhecimento válido e verdadeiro – traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista. (LAKATOS; MARCONI, 1993, p. 41)

Para Beuren (2003, p. 80-93), as pesquisas podem ser classificadas: (a) quanto aos objetivos; (b) quanto aos procedimentos (c) quanto à abordagem do problema.

Esta pesquisa pode ser caracterizada quanto aos objetivos como pesquisa exploratória. Beuren (2003, p. 80) descreve que a pesquisa exploratória é empregada quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada. Por meio desta técnica, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de forma a torná-lo mais claro, contribuindo para o esclarecimento de questões superficialmente abordadas, de forma a "reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas".

Gil (2002, p. 41) destaca que as pesquisas exploratórias envolvem, na maioria dos casos: (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão. Nesta pesquisa, as etapas citadas foram realizadas.

Quanto aos procedimentos, que se referem à maneira pela qual se conduz o estudo e se obtêm os dados, o presente trabalho é classificado como **estudo de caso**. De acordo com Gil (2002, p. 54) :

> O estudo de caso consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos considerados. (GIL, 2002, p. 54).

Beuren (2003, p. 84) afirma que o procedimento de estudo de caso tem sido bastante explorado em pesquisas relacionadas à Contabilidade, visando à configuração, à análise ou à aplicação de instrumentos ou teorias contábeis.

Quanto à abordagem do problema esta pesquisa é classificada como qualitativa. De acordo com Richardson (1999 apud BEUREN, 2003, p. 91) "os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais". Beuren (2003, p. 92) expõe que a abordagem qualitativa não utiliza instrumentos estatísticos como base do processo de análise do problema, não se pretendendo numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas, sendo bastante comum o uso desta abordagem em estudos de Contabilidade.

Portanto o método de pesquisa empregado pode ser classificado como uma pesquisa exploratória, qualitativa e estudo de caso.

4.1 Procedimento de pesquisa: estudo de caso

Yin (2001, p. 19) afirma que o estudo de caso é indicado como procedimento de pesquisa quando o pesquisador se propõe a responder as questões "como" e "porquê", tem pouco ou nenhum controle sobre o evento em estudo e é um fenômeno contemporâneo inserido no contexto da vida real.

Yin (2001, p. 61-67) classifica o estudo de caso em único ou múltiplo. A escolha do estudo de caso único fundamenta-se em:

- quando representa o caso decisivo ao se testar uma teoria bem formulada;
- quando representa um caso raro ou extremo como exemplo na área clínica;
- quando é um caso revelador, em que o pesquisador tem a oportunidade de observar e analisar um fenômeno previamente inacessível à investigação científica. O caso revelador evidencia que poucos cientistas anteriormente tinham tido a oportunidade de investigar os problemas, mesmo sendo estes facilmente encontrados em todo o país (distinto do caso raro ou decisivo)

Esta pesquisa enquadra-se no terceiro fundamento, caso revelador e único, pois, na literatura pesquisada foi encontrado apenas um trabalho estrangeiro de Dekker (2003), consistindo de objeto e categorias de análise semelhantes, não sendo no Brasil encontrado pela investigação bibliográfica trabalho semelhante em um Atacadista Distribuidor.

Segundo Yin (2001, p. 42), o passo seguinte à escolha do método de estudo de caso é o planejamento da pesquisa. Nesta etapa, cinco componentes são especialmente importantes:

(1) **As questões de estudo** – que sugerem a forma da questão que forneça uma chave importante para se estabelecer a estratégia de pesquisa mais adequada a ser utilizada. Nesta pesquisa, para verificar como a informação de custos proporcionada pela abordagem ABC está atendendo à necessidade de tomada de decisão no escopo da cadeia de valor, há necessidade de verificar *in loco* como isto ocorre.

(2) **As suas proposições, se existirem** – que se destinam a aplicar a atenção do pesquisador para algo dentro do escopo de estudo que reflete uma importante questão teórica e, também, começa a mostrar onde se deve procurar evidências relevantes. No presente estudo, a proposição concentra-se no prévio conhecimento das limitações da

abordagem ABC frente ao desafio de proporcionar uma visão de criação de valor num ambiente colaborativo interfirmas.

(3) **As suas unidades de análise –** quando o foco principal do trabalho concentra-se no contexto global do fenômeno tem-se um estudo de caso holístico. Porém, quando a unidade principal de análise possui subcategorias, em que se estudam diferentes aspectos do objeto divididos em tópicos, cada um visto como um caso, que se inserem num contexto mais amplo tem-se um estudo de caso incorporado. Yin (2001, p. 67) afirma que "as categorias de análise podem frequentemente acrescentar oportunidades significativas a uma análise extensiva, realçando o valor das impressões em caso único". Neste presente estudo, a unidade de análise é a unidade de negócio Rede Valor pertencente ao atacadista Peixoto. As categorias de análise são: (a) aplicação de custos ABC; (b) o grau de confiança estabelecido nestas relações colaborativas; e (c) os processos de negócio com abrangência interfirmas na cadeia de valor.

(4) **A lógica que une os dados às proposições** – refere-se à maneira como as questões iniciais da pesquisa foram definidas. Nesta pesquisa, busca-se através da revisão bibliográfica identificar: (1) os processos de negócios genéricos estabelecidos nas relações colaborativas no canal de distribuição através da literatura sobre Logística, Marketing, Canal de Distribuição; (2) as implicações de custos para a necessidade de informações neste ambiente observadas pela literatura de custos envolvendo *trade offs* básicos; (3) o ambiente social onde estas informações de custos são inseridas observando o seu alcance em relação ao grau de confiança estabelecido entre as firmas em colaboração; (4) o estado da arte da abordagem de custeio ABC e suas aplicações no ambiente interfirmas, bem como a caracterização de suas vantagens e desvantagens de implementação.

(5) **Os critérios para se interpretar as descobertas –** A observação da relação colaborativa do estudo de caso entre o Peixoto e os varejistas filiados provoca uma discussão sobre: (1) a necessidade de avaliar e melhorar a eficiência do desempenho de atividades interdependentes no **escopo da cadeia de valor**; (2) a troca de informações de custos confidenciais, que necessitam de um **nível de confiança**; e (3) a **mensuração contábil do valor** resultante destas relações. A interpretação dos dados está baseada nas propostas de: (a) Porter (1992) e Shank e Govindarajan (1997) sobre os conceitos de cadeia de valor e análise da cadeia de valor e Catelli (1999) sobre visão sistêmica; (b) nos trabalhos de Dekker (2003) e Tomkins (2001), sobre gerenciamento de interdependência e interesses de apropriação; (c) Lambert e Stock (2001), sobre a gestão estratégica de logística na cadeia de valor; e (d) Kaplan e Cooper (2000), sobre o estado da arte da abordagem ABC.

Portanto, pela exposição do procedimento de pesquisa, e utilizando-se da tipologia de Yin (2001) para estudo de caso, a presente pesquisa se enquadra como estudo de caso único, revelador e incorporado.

4.2 Desenvolvimento da pesquisa, coleta e análise de dados

Esta seção detalha a escolha da pesquisa tendo como objeto do estudo de caso a unidade de negócio **Rede Valor** do atacadista-distribuidor Peixoto. Esta unidade de negócio é responsável pela a gestão dos clientes com relações colaborativas, conforme caracterizado no Capítulo 1.

A seleção desta empresa deve-se à sua relevância econômica das relações colaborativas no segmento alimentar conforme detalhado na Introdução, à dimensão econômica do Atacadista Peixoto, exemplificando este modelo de relação colaborativa,

conforme detalhado no Capítulo 5 e ao conhecimento prévio do pesquisador sobre a existência de aplicações da abordagem de custeio ABC orientadas para as relações no canal de distribuição naquela empresa.

A estratégia para a coleta e análise de dados torna o estudo de caso um procedimento de pesquisa abrangente, onde a investigação deve levar em consideração:

> (a) Enfrentar uma situação tecnicamente única em que haverá mais variáveis de interesse do que pontos de dados e, como resultado, (b) Baseia-se em várias fontes de evidências, com dados precisando convergir em um formato de triângulo e, como outro resultado e (c) beneficia-se do desenvolvimento prévio de proposições teóricas para conduzir a coleta e análise de dados. (YIN, 2001, p. 32)

Os dados obtidos foram organizados abrangendo três diferentes tópicos: (1) informação sobre empresa, (2) o gerenciamento das relações entre fornecedores e clientes especiais da **Rede Valor**, observando as práticas de gestão colaborativa e (3) a aplicação de custeio ABC voltada para a formação de preços, observando se as implicações sistêmicas nas relações interfirmas são consideradas em toda a cadeia de valor da Rede Valor.

Os dados foram coletados entre junho de 2003 e junho de 2004, através de entrevistas semi-estruturadas realizadas nas áreas de negócio da Rede Valor (Marketing e Compras) e entrevistas com a área de Controladoria do Atacado que gere centralmente todas as informações para todo o grupo empresarial, incluindo a **Rede Valor**, além da área de logística também do atacado responsável pela operacionalização dos serviços logísticos da **Rede Valor**. O roteiro destas entrevistas está documentado no apêndice deste estudo. Com autorização dos entrevistados, as entrevistas foram gravadas.

Adicionou-se às entrevistas documentos referentes a apresentações internas, e documentos internos da área de Controladoria. Também foram utilizados dados secundários disponíveis em publicações, periódicos sobre o tema do trabalho e *sites* da *internet.*

Após a coleta dos dados, buscou-se o tratamento e análise dos mesmos. Segundo Yin (2001, p. 133), há duas estratégias gerais para análise de estudo de caso, como segue:

- Seguir as proposições teóricas do estudo, em que os objetivos e o projeto originais do estudo provavelmente baseiam-se refletindo o conjunto de questões da pesquisas, as revisões feitas na literatura sobre o assunto e as novas interpretações que possam surgir.
- Desenvolver uma descrição do caso a fim de organizar as ligações causais apropriadas a serem analisadas.

A estratégia analítica adotada foi de basear-se nas proposições teóricas.

4.3 Limitações do método de pesquisa

Este estudo restringiu-se a esta empresa por ela se colocar disponível em abrir os dados necessários, assim como pelo caráter recente do tema escolhido e pelo conjunto de recursos dispostos ao pesquisador para o cumprimento de suas obrigações com o programa de pós-graduação, ao qual estava vinculado.

O método de estudo de caso é aplicável quando o pesquisador tenta generalizar um conjunto particular de resultados a alguma teoria mais abrangente, baseando-se em generalizações analíticas e não estatísticas, buscando sua validade externa (YIN, 2001, p. 58). Adverte o autor que a generalização, contudo, não é automática, devendo ser avaliada se ocorrem os mesmos resultados em outros estudos semelhantes. Este fato pode caracterizar uma restrição ao presente estudo, pois não representa uma amostra do que possa ocorrer em todos os segmentos da economia.

Outra questão é a abordagem qualitativa que não utiliza técnicas estatísticas, sendo o pesquisador um instrumento chave da pesquisa, o qual tende a analisar os dados indutivamente, o que pode gerar distorções.

5. ESTUDO DE CASO: A UTILIZAÇÃO DA ABORDAGEM DE CUSTOS ABC PELA REDE VALOR

5.1 Histórico e posicionamento estratégico

A Rede Valor é uma unidade de negócio do atacadista Peixoto, sexto maior atacadista no Brasil segundo dados da Associação Brasileira de Atacadistas Distribuidores, ABAD , de acordo com o *ranking* de 2002. O atacadista Peixoto iniciou suas atividades em 1961, na cidade de Uberlândia. Hoje possui cerca de 90 mil clientes, 500 veículos, 24 centros de distribuição logística, 900 funcionários, 1.200 representantes comerciais, comercializando cerca de 2.500 produtos com atuação em todo o território brasileiro. Os clientes no ramo de supermercados e mercearias representam cerca de 80% dos negócios.

Gerencialmente, o grupo Peixoto está dividido em quatro unidades de negócio e uma unidade de apoio: (1) **Atacado**, que representa as atividades originais do grupo e subdivide-se em Vendas, Televendas, Marketing, Suprimentos, (2) **Rede Valor**, unidade de gestão colaborativa com filiados varejistas, composta pelos departamentos Trade Marketing, Central de Compras e Administração de Vendas, (3) **Indústria**, responsável por fabricação de produtos de marca própria comercializados pelo atacadista Peixoto e pela Rede Valor e (4) **Inova Logística**, que representa as atividades logísticas para o grupo e também oferece esses serviços a outros clientes, subdividida nos departamentos distribuição, transportes, projetos, comercial, movimentação e armazenagem e manutenção. Na unidade de apoio organizacional

encontram-se os departamentos de controladoria, auditoria, tecnologia da informação, financeiro e recursos humanos.

A **Rede Valor** iniciou-se como uma solução de venda direta ao consumidor final, por meio da *internet* em 2000, tendo como base da distribuição os supermercados clientes do atacadista Peixoto. Esses supermercados eram identificados pela marca VALOR, divulgada na fachada do estabelecimento e pela comunicação de massa, por meio de televisão e rádio.

A *internet* como um novo canal direto de vendas se mostrou ainda sem viabilidade econômica pelo baixo acesso verificado pelos consumidores, não suportando a manutenção dos serviços por meio de entrega em domicílio dos itens disponíveis. Também era necessária uma grande mudança dos processos internos, especialmente nos sistemas de faturamento, cadastro de clientes, crédito e a logística, que deveria atender prazos e volumes bem distintos do processo normal do atacadista. Optou-se em seguida pelo formato de distribuição tradicional, ou seja, venda por meio dos supermercados, com uma proposta de colaboração mais intensa do atacadista Peixoto para tornar os pequenos supermercados mais competitivos em relação aos concorrentes de maior porte, e aproveitando todo o *know how* existente de longo relacionamento com esta base de clientes, sendo necessário apenas um refinamento estratégico para escolha dos melhores clientes visando a inserção na Rede Valor.

A proposta de colaboração com os varejistas, segundo Rafael Francallanci, diretor de trade marketing é:

> Fortalecer o pequeno varejo, enfraquecido pelo avanço das grandes redes nos últimos anos, e por uma falta de profissionalização na sua gestão. O atacadista Peixoto depende crucialmente dos pequenos varejistas. Pretende-se fortalecê-los por meio de uma melhoria no nível de serviços que os pequenos varejistas prestam ao consumidor final e por um abastecimento mais eficiente do atacadista Peixoto a esses varejistas. (informação verbal)[5].

Esse posicionamento depende fortemente de um ganho de eficiência em todo o sistema que vise obter benefícios tanto para o atacadista quanto para o supermercado

[5] informação verbal extraída de entrevistas semi-estruturadas.

associado. Estes benefícios são fundamentados com base em três princípios, conforme descrito no Quadro 13.

Quadro 13: Princípios da colaboração entre atacadista Peixoto e varejistas filiados

Princípios	Descrição
Padronização	Busca de procedimentos que orientem a prática de atividades com o mesmo nível de serviço interno e externo. Ex: utilização de um mesmo tipo de uniformes dos funcionários em todas as lojas, produzido por um mesmo fornecedor, que garanta homogeinade, qualidade, e custos menores em função da escala de produção. A adoção de uniformes para funcionários é uma prática orientada para sustentar o composto mercadológico da marca VALOR junto aos consumidores finais.
Otimização	Busca de aumento da eficiência na utilização dos recursos, sustentado pela conquista de um poder de mercado, que garante um fluxo de demanda contínuo.
Visão de rede	Busca de decisões que alcancem a confiança e a credibilidade de todos os envolvidos, descartando ações que possam privilegiar alguns em detrimento de todos.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

De acordo com Rafael Francallanci, diretor de trade marketing, a visão de negócio é:

> Ser uma solução de negócios com base na prestação de serviços que gerem ganhos em escala e repasses desses ganhos para toda a cadeia, tornando a rede um canal cada vez mais atrativo para investimentos, o que acelera o crescimento e fortalecimento da marca no mercado (informação verbal)[6].

Os serviços da rede oferecidos aos varejistas filiados estão descritos no Quadro 14.

Quadro 14: Serviços da Rede Valor oferecidos aos filiados

Serviços	Descrição
Marketing	Gestão da marca, de forma a contribuir para criar fidelidade ao consumidor final. Envolve: projeto de engenharia tal como padronização de *layout* físico e fachada das lojas, organização espacial dos produtos nas gôndolas, comunicação de massa tais como televisão, rádio e jornais, utilização de uniformes pelos funcionários, embalagens com logotipo da marca, campanhas e eventos especiais, licenciamento e comercialização de produtos com a marca da rede.
Central de compras	negociação centralizada dos suprimentos dos varejistas junto a fornecedores selecionados, de forma a obter acesso a produtos de grande atratividade para os consumidores, vantagens financeiras tais como descontos comerciais, bônus de compra, locação de espaço para divulgação de lançamentos de novas linhas de produtos dos fornecedores, e abastecimento com prioridade, observando prazos de entrega, garantias de estoque para reposição e serviços de abastecimento tais como promotores de venda, degustação. Na fase de coleta de dados, estava em implantação um sistema integrado de pedidos, visando aumentar a eficiência do ciclo de pedido. Pelo sistema, os filiados farão seus pedidos que serão transferidos aos fornecedores

[6] Informação verbal extraída de entrevistas semi-estruturadas.

Serviços	Descrição
	eletronicamente, garantindo uma redução de tempo substancial na entrega, e qualidade da informação do pedido, reduzindo falhas de negociação manuais.
Serviços financeiros	Compras à prazo pelo sistema cartão de crédito **Mais Valor**, gerido por uma instituição financeira. Serviços bancários tal como pagamentos de títulos, por meio dos caixas das lojas, denominado **correspondente bancário** e também gerido por uma instituição financeira. O varejista, nesse último caso, é remunerado pelas transações efetuadas, ao mesmo tempo em que cria maior atratividade para o consumidor final. Financiamento com recursos do atacadista para a modernização da loja como projeto arquitetônico e compra de equipamentos.
Consultoria e treinamento	Busca-se oferecer capacitação técnica gerencial e operacional para os filiados, de forma a melhorar a gestão como um todo. Realizada pela contratação de serviços de consultoria com profissionais de experiência
Logística	Serviços de abastecimento, armazenamento e distribuição dos produtos comercializados desde a indústria ou o Atacado até os varejistas filiados, viabilizando a negociação diretamente com principais fornecedores ou pelo próprio Atacado. Esses serviços são prestados integralmente pela área de logística da organização que se tornou uma unidade de negócio independente do Atacado, constituída jurídica e comercialmente, na qual presta serviços a uma gama de fornecedores, além do próprio Atacado e a Rede Valor na forma de operador logístico.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

5.2 Perfil do segmento de clientes-alvo

Os clientes estão localizados nas regiões de Ribeirão Preto, Maringá, Campinas, Grande São Paulo e Uberlândia.

A Rede Valor obteve ao longo dos anos um crescimento de seus filiados. Nos dois primeiros anos, 2000 e 2001, a rede operava no antigo formato de loja virtual, com um conceito diferente do atual em que a base de clientes era formada por clientes fidelizados e especiais. O número de lojas nesta época era de 57 no total. No terceiro ano, 2002, já com o formato de negócio atual e perfil de lojas redefinido, a Rede iniciou sua operação com 36 lojas e finalizou o ano com 75 lojas. No quarto ano, 2003, finalizou-se com 147 lojas. Em junho de 2004, alcançou-se o número de 200 lojas na Rede, com previsão[7], de até o final do ano de 2004, atingir cerca de 250 lojas.

[7] Em junho de 2004 encerraram-se as entrevistas na empresa.

Os supermercados associados têm sua maioria de 2 a 5 *check outs*, com faturamento médio de R$ 100 mil / mês (ver tabela 3). Geralmente esse perfil não é atraído pela indústria, pela dificuldade de distribuição, que prefere então atuar por meio do atacadista Peixoto para atingi-los. A homogeneidade do perfil é uma meta a ser conquistada. A experiência mostrou que clientes muito acima desse perfil são abastecidos diretamente pela indústria, não sendo beneficiados integralmente pelos descontos comerciais dos serviços de compras centralizadas ou clientes muito abaixo do perfil que não se beneficiam dos ganhos de escala, em função do compartilhamento dos custos de manutenção de toda a rede.

Tabela 3: Características dos clientes da Rede Valor e do atacadista Peixoto

Características dos Clientes (supermercados)	Filiado da REDE VALOR	Cliente Comum do ATACADISTA
Quantidade	200	50.000 (estimativa)
Tamanho das lojas (amplitude de atendimento)	2 a 5 *check outs*	1 a 10 *check outs*
% do faturamento do atacadista	5% **[1]**	95%
Compras médias mensais dos clientes por meio do atacadista e central de compras - em R$	Entre R$ 5.000 e R$ 20.000	Entre R$ 500 e R$ 1.000
% do abastecimento do cliente (compras totais) realizada pelo atacadista e central de compras da rede (estimativa) **[2]**	10% **[3]**	de 1% a 3%

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

[1] A meta é atingir 10% do faturamento total do atacadista.
[2] É importante destacar que o abastecimento do cliente filiado da rede é feito também por outros atacadistas concorrentes (distribuição não exclusiva), diretamente pela indústria ou distribuidores locais, e contemplam também linhas de produtos não comercializadas geralmente pelo atacadista (especialmente os itens in natura, perecíveis, refrigerados e congelados).
[3] A entrada de um cliente comum na rede acompanha geralmente um crescimento de 5 a 10 vezes maior em valor das compras anteriormente realizadas pelo cliente ao atacadista. A meta da rede é atingir um abastecimento de 20% das necessidades dos supermercados.

Um importante parâmetro de dimensionamento do perfil dos clientes é o seu ***volume de compras***, subdividido em duas categorias.

A primeira categoria de compras é aquela administrada pela central de compras da rede, que negocia diretamente com a indústria, utilizando o atacadista Peixoto apenas como distribuidor logístico destes produtos.

A segunda categoria de compras é aquela efetuada diretamente ao atacadista Peixoto, com ou sem ação especial da central de compras da rede, aproveitamento de esforço mercadológico do atacadista Peixoto para toda a base de clientes, estendida para os clientes filiados da rede.

O histórico de relacionamento comercial tradicional com o atacadista Peixoto, que inclui as atividades comerciais da força de vendas, o histórico de relacionamento de compras, o nível do atendimento dos serviços de distribuição e entrega, é a porta de entrada para um convite ao varejista independente.

O histórico de relacionamento comercial tradicional com o atacadista, que inclui as atividades comerciais da força de vendas, o histórico de relacionamento de compras, o nível do atendimento dos serviços de distribuição e entrega, é a porta de entrada para um convite ao varejista independente.

A escolha dos filiados-alvo é precedida de uma avaliação estratégica da região onde se pretende estabelecer um grupo de lojas que vá alcançar uma escala apropriada para a otimização dos recursos do atacadista, sustentar a coordenação das atividades centralmente, e ainda oferecer benefícios concretos aos filiados. As políticas de seleção dos filiados envolvem três fatores.

O primeiro fator é o **raio logístico**, onde se busca que os varejistas devam estar concentrados em uma região geográfica que favoreça o modelo logístico do atacadista Peixoto. Exemplo: proximidade de centros de distribuição do atacadista.

O segundo fator é o **raio de mídia,** onde se busca que os varejistas devam estar inseridos numa mesma cobertura geográfica de mídia, especialmente a televisão, que permita

a eficiência na negociação com as emissoras locais, bem como atingir os consumidores que interessam para os filiados.

O terceiro fator é o **raio tributário,** onde se pretende reduzir a incompatibilidade de alíquotas de impostos sobre os produtos negociados centralmente, que inviabiliza a equiparação de benefícios entre filiados de diferentes estados em regiões de fronteira.

Uma vez definida a região, um esforço de filiação dos varejistas é feito primeiramente pela força de vendas do atacadista, e posteriormente, um representante de negócios da rede é enviado para fechar a filiação dos varejistas.

A entrada de novos varejistas na região em que já existam filiados é administrada, observando-se uma distância do raio de influência do varejista filiado já instalado, de forma a evitar conflitos de interesse do filiado antigo e desgaste com o comando da rede.

5.3 A comunicação interna entre a unidade de negócio Rede Valor e o atacadista Peixoto

As áreas funcionais do atacadista Peixoto que contribuem para as decisões da administração da **Rede Valor**, cuja dimensão estrutural é análoga a de uma unidade de negócio estão descritas no Quadro 15.

Quadro 15: Áreas funcionais do atacadista Peixoto em colaboração com a Rede Valor

Áreas Funcionais	Descrição dos serviços em colaboração
Logística	Serviços logísticos totais tais como abastecimento, armazenamento e distribuição, para a central de compras da rede.
Finanças	Avaliação de crédito, manutenção de carteira tais como contas a receber e cobrança, financiamento para reforma e aquisição de equipamentos.
Compras	Garantia de privilégio sobre atendimento de pedidos, garantia de estoques, vantagens promocionais tais como preço, prazo, em função de volume, vantagens rotineiras oferecidas pelo livro de preço privilegiado.

Áreas Funcionais	Descrição dos serviços em colaboração
Marketing	Gestão de televendas por telefone, conveniência de utilização de mesmas ações mercadológicas do cliente comum.
Vendas	Utilização da força de vendas do atacadista para relacionamento com cliente para a rede e prospecção de novos.
Administração de infra-estrutura básica	Instalações, informática, apoio jurídico, apoio contábil, apoio logístico e outros, funcionalmente apoiando todas as necessidades da rede como uma unidade de negócio do atacadista.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

A comunicação entre as áreas é feita por meio de mecanismos hierárquicos de cada área funcional apoiadas por troca de informações eletrônicas (*intranet e internet*) e sistemas de informação para gestão específicos de cada área.

5.4 Relações contratuais da Rede Valor

A Rede Valor, vista como uma entidade em separado tanto do atacadista quanto dos demais varejistas associados, obtém receita de seus serviços de três fontes principais: o varejista filiado, o fornecedor de produtos, o atacadista Peixoto.

A primeira fonte, o varejista filiado, por meio de uma taxa contratual de manutenção mensal, que em parte é retornada diretamente aos clientes pela prestação dos serviços de comunicação da marca.

A segunda fonte, o fornecedor de produtos, por meio de comissões sobre o pacote de serviços prestados aos varejistas filiados que, junto à negociação de aquisição de produtos aos clientes filiados, forma uma base de vantagem competitiva para os fornecedores, em grande parte indústrias.

A terceira fonte, o próprio atacadista Peixoto, por meio de comissões sobre as compras realizadas pelas filiados diretamente do atacadista. A unidade de negócio **Rede Valor** internamente para o atacadista tem o mesmo tratamento dado à sua força de vendas,

remunerada com base em contratos de comissionamento firmados entre pessoas jurídicas independentes denominados representantes comerciais, conforme o desempenho de vendas.

A distribuição do faturamento da unidade de negócio Rede Valor por modalidade de serviços é vista conforme a Tabela 4.

Tabela 4: Faturamento por tipo de serviço na unidade de negócio Rede Valor

Tipo de Serviço	Forma de Cobrança	% do Faturamento da Rede Valor
Negociação de Compras	comissão sobre volumes negociados com fornecedores de produtos para revenda	50%
Serviços	comissão sobre o pacote de serviços prestados aos clientes em apoio aos fornecedores	25%
Taxa de Manutenção e Fundo Promocional	taxa contratual cobrada diretamente dos clientes (inclui serviço de comunicação)	20%
Outros Serviços	Inclui juros sobre financiamentos concedidos aos filiados para reforma das lojas.	5%

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

A relação com os filiados é regida por um contrato, em que são definidos além da taxa de manutenção dos serviços, que representa em torno de 1 a 2% de faturamento do filiado, conforme seu porte econômico, as obrigações e deveres referentes à utilização da marca VALOR.

Não foi disponibilizado para a pesquisa o contrato com os filiados. Porém as informações obtidas nas entrevistas permitem identificar que se trata de um contrato de uso e licenciamento da marca VALOR, em parâmetros semelhantes ao de uma franquia típica, com distinção de que não há controle total sobre as operações dos filiados, garantindo a autonomia de gestão interna, porém com ênfase em aspectos de padronização de comunicação com os consumidores finais tais como fachada de loja, cores, uniformes, propaganda, etc. Estabelece-se que o uso indevido ou sem prévia autorização de uma das partes da marca VALOR, pode

gerar penalizações para a parte que se sentir lesada, conforme direitos que constam na lei referente a marcas e patentes.

Em relação às obrigações dos filiados, é estipulada uma cláusula de entrada, na qual o varejista obriga-se a manter em filiação por no mínimo doze meses. Não há cota de compras. O filiado é livre para decidir entrar ou não nas ações comerciais. Uma cláusula de saída é o aviso prévio com antecedência de 3 meses.

Em relação às obrigações do atacadista Peixoto, destaca-se a manutenção do pacote de serviços oferecidos de forma que garanta vantagens concretas de competitividade para o filiado.

5.4.1 Relacionamento com os fornecedores de serviços de marketing

A **Rede Valor** ao proporcionar aos filiados diversos serviços de gestão da marca VALOR, contrata fornecedores específicos para esta finalidade.

A grande parte destas atividades é suportada por uma rede de fornecedores de serviços selecionados que obtêm direitos de exclusividade na execução. São fornecedores de serviços gráficos, engenharia, consultoria e treinamento e agências de publicidade.

A negociação com estes fornecedores visa proporcionar-lhes uma garantia de demanda e escala de produção por um período de tempo, fazendo com que possam planejar suas ações, contratar recursos com antecedência e o ganho de produtividade é repassado para a rede, por meio de preços menores que o mercado em geral. Ex: o fornecedor de serviços gráficos tais como jornal de ofertas e outros impressos, realiza centralmente todos esses serviços gráficos para toda a rede. A quantidade de papel necessária é muito grande e constitui um dos principais insumos do serviço. Em acordo com a rede, foi financiada a aquisição de papel suficiente para uma demanda de 8 meses, adquirido da indústria em condições especiais, e promovendo uma redução de custos substancial, repassada à rede.

Outro mecanismo relacional é o contrato de risco com escalonamento de produtividade, em que o custo de implantação dos serviços pelos fornecedores é condicionado a expansão do número de filiados, de responsabilidade da rede. Como exemplo, o fornecedor de serviços de engenharia, que realiza a transformação da loja no modelo visual da rede, tem seus direitos de autoria reconhecidos com base na expansão da rede.

A cada novo filiado, o fornecedor de serviços de engenharia reproduz, com pequenas adaptações, a planta da obra de transformação da loja, e é remunerado por um valor até atingir um patamar de número de filiados, cujo montante constitui o direito autoral reconhecido pelo fornecedor como justo pela sua criação, o qual é transferido para a rede nesta ocasião. A partir do alcance do valor dos direitos autorais, um novo patamar de custos de reprodução dos serviços é estipulado, garantindo a continuidade da exclusividade de fornecimento dos serviços para o fornecedor e, ao mesmo tempo, uma redução dos custos para a rede, no seu esforço de ganho de escala.

5.4.2 Relacionamento com fornecedores de produtos para revenda

Nas relações com os fornecedores, geralmente indústrias que visam abastecer as lojas filiadas com os produtos, é estabelecido um planejamento comercial que vise coordenar ações mercadológicas conjuntas destes fornecedores.

O planejamento comercial de responsabilidade da área de compras, denominada internamente como central de compras da Rede Valor, inicia-se com fornecedores selecionados, de grande porte, que geralmente não encontram no pequeno varejo impacto de suas ações mercadológicas por falta de uma visão de mais longo prazo dos varejistas independentes, pela incompatibilidade econômica devido à dispersão geográfica e o pequeno volume de compras. A rede de filiados proporciona a estes fornecedores um mecanismo de cooperação e coordenação de atividades na cadeia, de forma a sustentar um abastecimento

regular e economicamente viável para a distribuição. Em troca, oferece o acesso a produtos com marca reconhecida e preços competitivos com as grandes redes.

As políticas do planejamento comercial voltado para a integração dos fornecedores de revenda de produtos são: (a) **prática de preços** que permita oferecer rentabilidade a todos os membros da cadeia e ao mesmo tempo competitividade com as grandes redes; (b) um **sortimento mais amplo** do que o atacadista oferece tradicionalmente, estabelecido por meio de uma seleção criteriosa de itens da indústria, com acompanhamento da aceitação pelos consumidores finais; (c) **operação com regularidade**, garantida por um fluxo contínuo de pedidos dos filiados, evitando processos estanques, que causam ruptura de abastecimento por falta de instrumentos de acompanhamento tanto da indústria, quanto do atacadista e do varejista. Não há como pensar pontualmente, realizando ações isoladas e sazonais, pois o consumidor final quer uma consistência do serviço, ou seja, encontrar sempre o produto que deseja quando necessitar; (d) **conhecimento das necessidades do consumidor final**, por meio de instrumentos de marketing como o calendário de eventos e promoções, estudo de introdução de novas categorias de produtos, e outras formas de negócio que aumentem a atratividade da loja para o consumidor final, e seja de interesse para todos os membros da cadeia; e (e) **informação de demanda,** proporcionando à indústria, informações diretas do comportamento de vendas de seus produtos nos filiados, tais como que clientes compraram, quais itens, em que quantidade, qual a participação no faturamento do varejista, etc, que permitam melhorar futuras ações comerciais.

Segundo Paulo Henrique Dini, diretor da central de compras:

> A indústria geralmente não tem a força de vendas para atender o pequeno varejo, a logística para entregar, uma política comercial atrativa e também não quer estar na mão das grandes redes. Portanto a Rede Valor funciona um diversificador dos canais de vendas da indústria, que propicia um aumento da participação de mercado (informação verbal)[8].

[8] Informação verbal extraída de entrevistas semi-estruturadas.

Em uma negociação de longo prazo, a indústria está interessada em saber quais os serviços que se irão prestar aos varejistas, quais são estes varejistas, quais as economias de recursos conquistadas, qual a possível demanda gerada em termos de quantidade e variedade de produtos, até então não atendida pela indústria. Uma vez percebido pela indústria o potencial de ganhos contínuos oferecidos pelo plano comercial da Rede, busca-se uma condição comercial que reflita esta percepção, de forma a remunerar os esforços de coordenação destas atividades e viabilizar a negociação, tornando os preços finais ao consumidor competitivos em relação às grandes redes.

De acordo com Paulo Henrique Dini, diretor da central de compras, o reconhecimento deste pacote de serviços oferecidos pela **Rede Valor** se dá, em geral, pelo repasse dos fornecedores selecionados na forma de um desconto comercial em torno de 2% do valor das compras sobre itens da cesta básica e de 5% a 10% sobre os demais itens de consumo (informação verbal)[9].

5.5 A comunicação e o relacionamento com os filiados

A comunicação da unidade de negócio Rede Valor com os varejistas filiados, é estabelecida de diversas formas, conforme descrito no Quadro 16.

Quadro 16: Comunicação da Rede Valor com filiados

Forma de Comunicação	Descrição
Força de vendas e televendas	Informa sobre ações comerciais exclusivas da rede, ao mesmo tempo em que oferece os serviços tradicionais do atacadista.
Internet:	Comunicação de processos administrativos, avisos em geral

[9] Informação verbal extraída de entrevistas semi-estruturadas.

Forma de Comunicação	Descrição
Assembléias	Reuniões regulares com periodicidade mensal, em cada região formadora de um pólo de lojas, de forma a tomar decisões sobre as próximas ações mercadológicas e discutir os problemas operacionais ocorridos. Nas assembléias, o comando administrativo da rede geralmente leva um plano de trabalho para os próximos meses, que é então discutido e detalhado com a colaboração dos filiados.
Extrato de serviços	É realizado um levantamento de todas as ações envolvendo marketing, compras e serviços que foram executados no período e que proporcionaram benefícios para os filiados da rede. O extrato procura quantificar os benefícios, observando o todo da rede. Ex: o volume de compras negociado com os fornecedores em termos de toneladas de produtos adquiridos e o desconto ou bônus obtidos e repassados aos filiados. A intenção é que cada filiado saiba diagnosticar quanto sua loja representa para o todo, e criar uma transparência das ações, impedindo uma visão de estar privilegiando uns mais que os outros.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Os varejistas independentes são atraídos pela proposta de prestação de serviços da **Rede Valor,** associadas a condições reais de se tornarem competitivos como as grandes redes por meio da profissionalização da gestão, reconfiguração do composto mercadológico da loja, sustentado por uma comunicação de marca em meios de difícil acesso aos pequenos, como a televisão, por um programa de abastecimento com custos mais baixos em função de negociação centralizada, além de outros serviços que atraem os consumidores à loja, como cartão-de-crédito, pagamento de contas e promoções especiais.

Observam-se empecilhos de ordem cultural de relações comerciais de rivalidade e alta competitividade. Há por parte dos potenciais candidatos a filiados uma desconfiança sobre os propósitos de uma rede composta por membros com histórico de rivalidades, e receio da perda de autonomia e da identidade própria na condução de negócios. Além disso, segundo Rafael Francallanci, diretor de trade marketing acrescenta que:

> O pioneirismo destas relações, em que não se encontravam há pouco tempo atrás exemplos concretos de sucesso, e ainda outros fatores negativos como associações de compras fechando ou encolhendo, torna-se mais difícil a aceitação de filiação. (informação verbal)[10]

[10] Informação verbal extraída de entrevistas semi-estruturadas.

Para Elemar Júnior, diretor de controladoria, as possibilidades de integração de informação interfirmas são dificultadas pela proliferação de sistemas de gestão diferentes com tecnologias não compatíveis, a falta de transparência sobre as operações observadas pelo receio dos varejistas sobre implicações fiscais e outras direções dadas às informações disponibilizadas, e a disposição dos filiados para que isso aconteça. Estrategicamente, quando houver uma escala aceitável de varejistas filiados em função do potencial de atendimento da estrutura instalada, poderá ser fornecido pela controladoria um conjunto de serviços por consulta ou por treinamento *in loco* em aspectos tais como jurídico, contábil e tributário, que melhore a gestão operacional do filiado como um todo e, consequentemente, o nível de confiança na relação.

Nos anos de 1993 e 1994, houve 14 desistências de filiados ingressantes no sistema. Considera-se este número baixo em relação ao total de filiados. Um dos principais motivos de desistência é o tamanho díspare de alguns supermercados, que quando maiores que a média (acima de 5 *check outs*) já são mais bem abastecidos diretamente pela indústria, e os muitos pequenos varejistas (1 ou 2 *check outs*) não conseguem obter a escala mínima necessária para fazer jus aos custos de gestão da rede.

5.6 O ambiente competitivo: centrais de compras independentes

O atacadista Peixoto já conta com a infra-estrutura para o atendimento aos filiados, especialmente a relacionada à atividade logística, bastante utilizada com o aumento da frequência de compras dos varejistas filiados. Geralmente não é necessária nenhuma inovação dos processos logísticos, apenas uma adequação aos prazos de entrega. Este é um grande problema para as associações de compras, que necessitam contratar um operador logístico, e iniciar do zero todo um processo de adequação dos serviços.

Outro fator que afeta o mercado como um todo, segundo Rafael Francallanci, é a própria atuação das centrais de compras existentes, em que:

> Observam-se más administrações, que levaram algumas delas ao fracasso, o que torna o mercado questionador do modelo cooperativo, prejudicando a expansão do modelo, seja para as associações independentes, seja para as associações patrocinadas pelo atacadista. (informação verbal)[11]

Outra questão é a tributária. Há um acúmulo de impostos que não recebem crédito nas operações de transferência dos produtos da indústria para a associação de compras e desta para os varejistas, tornando-se um fator limitador para a viabilidade econômica das associações de compras. O atacadista Peixoto como intermediário comercial sempre conviveu com este fator, e por vezes, consegue obter vantagens ou compensações tributárias por atuar em vários estados. Se houver alguma mudança legal, que acabe com a bitributação, o atacadista já está preparado, uma vez que a logística está juridicamente independente do atacadista, podendo atuar como um verdadeiro operador logístico, de tal forma que continuará competitivo independente da situação tributária vigente.

Outra vantagem para o atacadista é que uma única administração central é capaz de administrar mais de uma rede, entendida no sentido do conjunto de filiados varejistas em uma determinada região, formadores de um pólo comercial com a mesma bandeira. Desta forma, os ganhos de escala são muito mais rápidos e os benefícios são conquistados rapidamente, tanto para o atacadista quanto para os filiados, ao mesmo tempo em que a marca da rede fica reconhecida em várias regiões, fortalecendo a sua divulgação. Geralmente as associações de compras estabilizam o número de filiados rapidamente, por estarem lideradas por um grupo de filiados dominantes, que não têm interesse em expandir a associação fora da região em que estão circunscritos.

Outro fator competitivo favorável ao atacadista patrocinador de associações colaborativas de varejo é que a própria indústria reconhece esta iniciativa como um grande

[11] Informação verbal extraída de entrevistas semi-estruturadas.

agregador de valor para o canal de distribuição, podendo atingir mais eficientemente um mercado quase abandonado ou sem prioridade. Um exemplo citado por Pauli Dini, diretor da central de compras de que em uma negociação para entrada de um grande fornecedor na rede, foi constatado que seria alcançado, na mesma região, mais que o dobro de varejistas que mantinha relações comerciais normalmente, e ainda contando com garantias de crédito do atacadista (informação verbal)[12].

5.7 Sistemas de incentivo de produtividade na cadeia de valor

Os incentivos existentes estão relacionados ao alcance de um patamar de volume de compras em negociações com os fornecedores. Se atingido este patamar, todos os filiados são agraciados proporcionalmente com bônus em dinheiro ou em mercadorias.

O desempenho dos varejistas filiados é acompanhado individualmente pelo nível de compras registrado no atacadista. Não há cotas de compras, mas se u filiado não estiver num patamar de compras superior em relação a um cliente comum do atacadista, é sinal de que os serviços oferecidos pela rede não o estão atingindo, devendo, portanto, serem investigadas as causas.

Outro acompanhamento ainda recente é o relativo ao faturamento dos varejistas filiados. Apenas uma região comercial está sendo monitorada neste sentido, ainda em uma fase inicial.

Não há um processo formal de cumprimento de metas comuns aos filiados, mas há um esforço para o ganho de eficiência de toda a cadeia desde a observação dos potenciais candidatos à filiação, pois são submetidos a um perfil que permita explorar mais adequadamente a capacidade dos recursos instalados, com grande intensidade de capital,

[12] Informação verbal extraída de entrevistas semi-estruturadas.

como a logística, e outros com grande custo operacional, como a comunicação da marca VALOR. Considera-se meta comum a participação efetiva do filiado em todas as ações mercadológicas colocadas à sua disposição pelo comando central da rede. Sabe-se que o ganho de escala é o fator que determinará, em última estância, a redução dos custos e manutenção dos benefícios conquistados.

5.8 A logística para a Rede Valor

A logística está sendo utilizada para movimentar todas as categorias de produtos tais como básicos, bebidas quentes, higiene e limpeza e mercearia em geral, exceto a linha de perecíveis tal como alimentos refrigerados, que são abastecidos diretamente pela indústria aos varejistas filiados, por meio de suas redes de distribuição.

Em função de o atacadista Peixoto ter definido a **Rede Valor** e a operação logística para atendimento aos varejistas filiados como sendo um projeto estratégico, houve necessidade de adequações operacionais, especialmente para atender ao prazo de entrega mais exigente em relação aos varejistas comuns. Não houve abertura para o pesquisador que possibilitasse o acesso às informações pertinentes ao controle e gestão da Logística do atacadista Peixoto.

O perfil dos clientes atuantes num raio geográfico limitado com baixa dispersão e apresentando maior frequência e volume de pedidos, são fatores positivos para a melhoria da eficiência da distribuição, pela redução do custo com transportes (ver seção 2.3.6.4).

Em contraposição, está a maior exigência quanto aos prazos de entrega para este grupo de clientes que é um fator negativo para o custo total logístico (ver seção 2.3.5).

Há também um fator sinérgico positivo para o ganho de produtividade. Os clientes comuns do atacadista são também atendidos na mesma estrutura logística instalada,

aumentando a capacidade de utilização do sistema, isto se de fato não houver fatores de incompatibilidade, especialmente em relação a prazo de entrega diferente para cada segmento de clientes.

5.9 A controladoria para a Rede Valor

As atividades de controladoria do grupo Peixoto que foram inseridas com a introdução da Rede Valor são: (a) estruturação da operação fiscal, que reconhece as operações fiscais por meio de livros fiscais em separado; (b) formação de preços dos serviços prestados pela Rede Valor aos varejistas filiados e também do atacadista especialmente para este grupo de varejistas, tratando-os distintamente em relação aos demais clientes; (c) gestão do financiamento de padronização de loja tais como projeto de comunicação padrão por meio de *layout*, cores, marca, uniformes, equipamentos, etc: são adquiridos os bens e serviços necessários ao projeto de padronização e repassados aos varejistas por um plano de financiamento. É analisado internamente seu potencial de pagamento por meio da análise de crédito, para então fornecer o financiamento; (d) estruturação de movimentação fiscal de materiais de comunicação, por meio de intermediação fiscal dos materiais tais como *banners*, expositores e brindes, fornecidos pela indústria para a promoção e divulgação, que em seguida são remetidos aos filiados; e (e) engenharia fiscal da central de compras: avaliação dos melhores roteiros para aquisição de produtos da indústria desde a origem e remessa aos filiados, ponto de destino final, de forma a obter maior retorno dos créditos tributários, especialmente ICMS.

Estas novas atividades foram totalmente internalizadas e absorvidas pela estrutura de controladoria existente. Não houve portanto, até o momento, pela escala alcançada pela unidade de negócio Rede Valor, investimentos estruturais em pessoas ou tecnologia para suportar estas atividades.

5.10 As motivações para implementação do ABC

Até o ano 2000, ano de criação da Rede Valor, não havia por parte do atacadista Peixoto uma observação direta dos custos organizacionais em função da lucratividade esperada das operações comerciais.

As informações sobre custos eram orientadas apenas por quatro grandes grupos: (1) despesas comerciais, em que se incluem os gastos com comissões e esforços de vendas operacionais; (2) despesas operacionais, relacionadas a atividades logísticas; (3) despesas administrativas, associadas a atividades de compras, controladoria e demais estruturas de apoio; e (4) despesas com pessoal, em que se destacavam todos os gastos com pessoal de toda as áreas.

Esta forma tradicional de acumulação dos custos, segundo Elemar Júnior, diretor de controladoria "não permitia uma correlação direta dos gastos com o desempenho, que pudesse orientar a precificação ou coordenar esforços de mudança organizacional em função de alguma informação contábil associada aos processos de negócio".

A implementação do ABC, neste contexto, foi vista como um caminho possível para melhor visualização dos custos internos com a expectativa de proporcionar maior percepção do impacto dos processos de negócio e sua associação com os gastos organizacionais.

Com a criação da **Rede Valor**, a aplicação do ABC, voltada para a formação de preços, ganhou um significado maior, dada à peculiaridade de operação deste segmento de negócio que exigia mais recursos internos do atacadista, observado apenas do ponto-de-vista estrutural. A aplicação ABC orientada para observar os custos no canal de distribuição poderia dar maior embasamento para decisões de preços, reconhecendo diferenças no consumo dos recursos consumidos em toda a cadeia de valor por distintos objetos de custo tais como segmento de clientes, território e tipos de serviços.

Em relação à política de preços anterior ao ABC, Elemar Júnior, diretor de controladoria afirma que:

> Havia percentuais de mark up e custos de distribuição genéricos estabelecidos por cada região de atuação. Porém esses custos não tinham uma relação direta com as dimensões dos itens (peso e volume), fazendo com que muitos deles ficassem prejudicados nas formações de preços, por serem tratados de maneira indiferenciada . (informação verbal)[13]

Observa-se que os atributos físicos dos produtos peso e volume são elementos que traduzem, na concepção do gestor de controladoria, a direção para o entendimento sobre o consumo dos recursos consumidos pelas atividades no canal de distribuição.

5.10.1 O desenho da aplicação

O primeiro passo na direção da implementação do ABC foi a identificação dos macro-processos de negócio e suas atividades subjacentes.

Os macroprocessos de negócio definidos e algumas de suas atividades estão discriminados conforme Quadro 17.

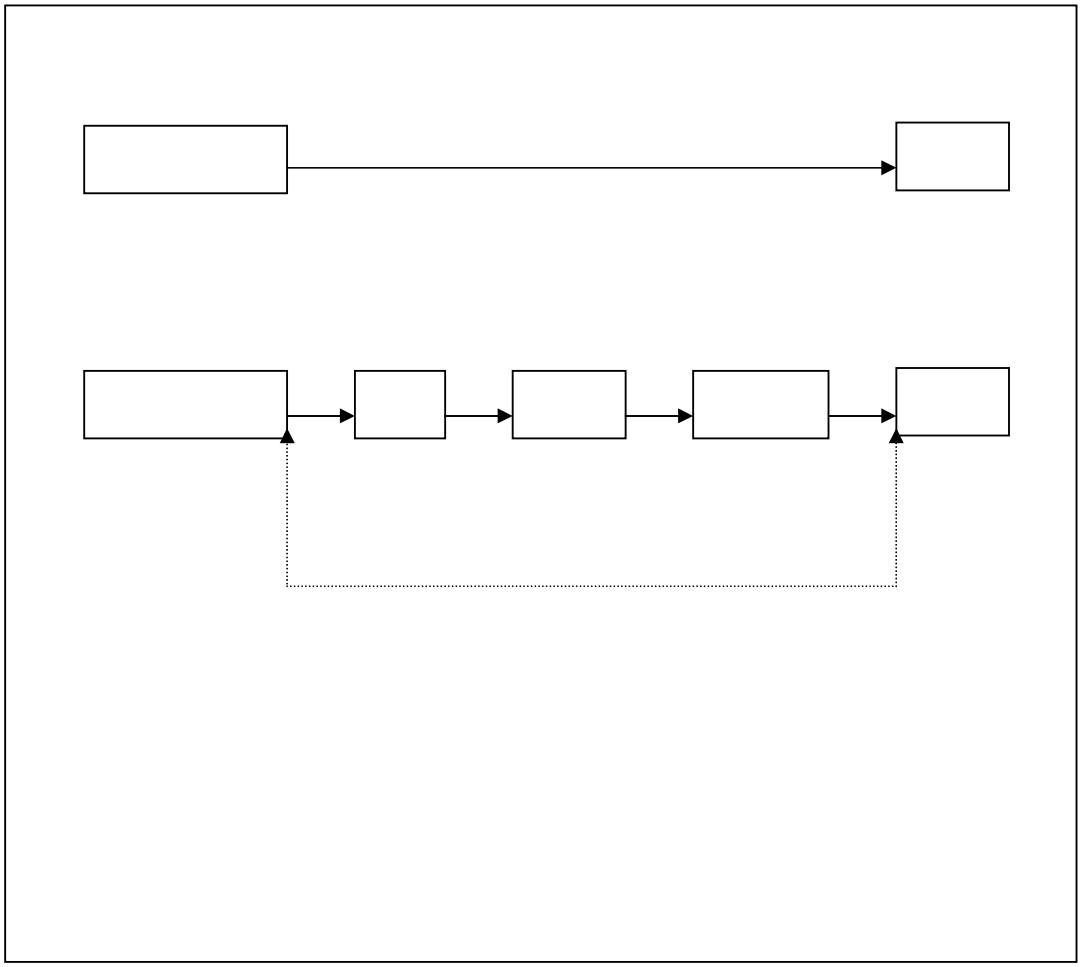
Quadro 17: Macroprocessos de negócio – grupo Peixoto

MacroProcessos de Negócio	Atividades
OverHead	Compras, Cobrança, Tecnologia da Informação, Controladoria, etc
Logística	M&A – Movimentação e Armazenagem, composta das atividades de operação do centro de distribuição, que inclui atividades de processamento de pedidos, estocagem, separação de pedidos, dentre outras, até a finalização com despacho do pedido. D&E – Distribuição e Entrega, composta de atividades de transporte entre os centros de distribuição intermediários até a entrega ao varejista.
Vendas	Visita a Clientes, Processamento de Pedidos, TeleVendas

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

[13] Informação verbal extraída de entrevistas semi-estruturadas.

O fluxo físico de produtos na **Rede Valor** pode ser determinado conforme a Figura 13. O fluxo 1 refere-se às negociações de fornecimento de linha de produtos geralmente composta por perecíveis tais como alimentos congelados, que não contam com infra-estrutura interna da logística do atacadista. Neste caso, a aplicação ABC não é configurada. O fluxo 2 refere-se ao restante da linha de produtos que é tratada internamente para atender tanto aos clientes comuns do atacadista quanto da **Rede Valor**.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Figura 13: Fluxo físico de produtos e escopo da aplicação ABC – Rede Valor

Observa-se que macroprocessos de negócio não se estendem para atividades diretamente vinculadas aos clientes varejistas ou aos fornecedores, ou seja, a perspectiva de gestão de atividades tem um escopo interno (ver Figura 13), ainda que possa estabelecer

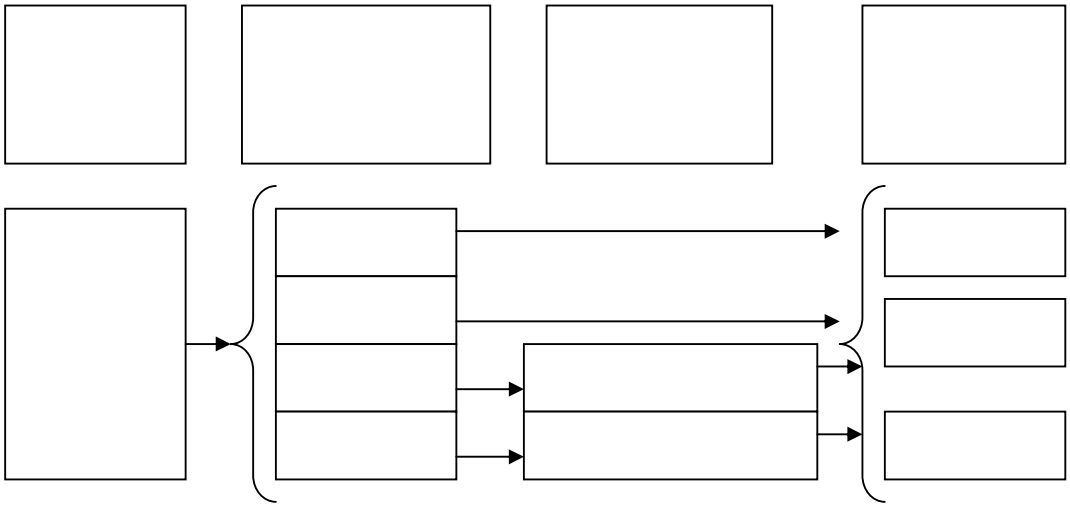
parâmetros de consumo dos recursos vinculados a características peculiares tanto de um segmento específico dos clientes quanto de fornecedores. Em outras palavras, não são mapeadas nem custeadas as atividades externas ao ambiente operacional da distribuição dos produtos pelo atacadista Peixoto e pela **Rede Valor**, porém tanto os fornecedores quanto o segmento de clientes atendidos influenciam os direcionadores de custos das atividades internas. Isso ficará mais claro na apresentação dos direcionadores de custos dos recursos para atividades utilizados pela aplicação do custeio ABC na formação de preços.

Os custos inseridos na aplicação ABC referem-se aos recursos consumidos nos processos logísticos, processos de venda, bem como da estrutura de apoio, tais como pessoal e instalações, do atacadista e da unidade de negócio Rede Valor.

Uma vez mapeados os processos de negócio e atividades, houve uma reformulação do sistema contábil e de controles que permitisse identificar os recursos diretamente associados a cada atividade, e as dimensões de desempenho requeridas pelo negócio, além da visão de desempenho de produtos, visão de desempenho por região geográfica e por segmento de clientes. Foram atribuídos a cada atividade os recursos que pudessem ser identificados diretamente como custos identificáveis, desde pessoal até equipamentos. Os demais recursos de uso compartilhado foram associados a centros de custo específicos de acordo com a natureza de sua operação tais como tecnologia, controladoria, administração, etc, que posteriormente foram agrupados como *overhead* (Figura 14*).*

Portanto, na implementação do ABC no 1º. estágio de direcionamento dos custos dos recursos para as atividades, procurou-se distinguir os recursos por agrupamento de atividades, porém até o limite do compartilhamento. Este mecanismo, segundo Elemar Júnior, diretor de controladoria, é uma maneira simplificada de utilização do ABC, porém é um passo a frente na identificação dos custos por atividades para que os gestores possam ter parâmetros de acompanhamento dos custos destas atividades. Anteriormente, sem estas

atribuições, todos os custos eram associados a um plano de contas contábil tradicional orientado apenas para sumarização por natureza dos gastos (pessoal, vendas, marketing) e os ativos relacionados apenas globalmente, sem procurar identificar vínculo de desempenho destes com as atividades e unidades de negócio.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Figura 14: Processo de atribuição de custos ABC na aplicação de formação de preços

5.10.2 Direcionadores de custos dos recursos para atividades na logística

Os macroprocessos logísticos M&A e D&E são componentes da base de custos da aplicação de formação de preços.

Os direcionadores de custos das atividades na área de logística para os produtos foram determinados conforme a fase de movimentação física, conforme observado na Figura 13 e destacados como R1, R2, R3, R4.

Para a fase R1 – Composição do Frete, procura-se determinar o custo do frete por unidade de produto, tendo-se como parâmetros indicadores físicos de transporte como volume ou peso do item, de forma a direcionar o custo por este critério conforme pode ser observado no Quadro 18.

Quadro 18: Exemplos de direcionadores de custos das atividades logísticas para os produtos

Fase Física do Processo Logístico	Direcionador de Custos das Atividades para os Produtos
R1 –Composição de Frete	**[1]**
R2 – Transferência entre Centro de Abastecimento e Centro de Distribuição Avançada	**[2]**
R3 – Transferência entre Centro de Distribuição Avançada e Centro de Distribuição Econômico (atividades de cross-docking)	**[3]**
R4 – Entrega Para Varejistas	
Fases R1 a R4 – M&A	**[4]**

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Notas:

[1] Volume / **Peso:** unidades físicas de dimensionamento da ocupação do veículo pelo item. Volume (metros cúbicos), Peso (quilograma). Projeta-se a ocupação do veículo pela unidade física que primeiro alcançar a capacidade máxima do veículo medida nestas mesmas dimensões.

[2] Km = distância percorrida entre unidades de depósito em quilômetros**; $Km** = custo do quilômetro com base em vida econômica do veículo e utilização, gastos com seguros, rastreamento, impostos, combustível, manutenção e outros. A utilização refere-se ao nível de ocupação efetivo do veículo medidos em peso ou volume, com base em histórico de viagens. Considera-se para efeito de cálculo do custo do quilômetro percorrido o parâmetro da capacidade utilizada do veículo; **Mão-de-Obra Motorista =** salários e encargos trabalhistas relacionados ao funcionário responsável pela condução do veículo.

[3] Mão-de-Obra Cross-Docking = Refere-se a despesas de salários de pessoal empregado na operação logística de movimentação de mercadorias nos centros de distribuição econômico.

[4] Volume Movimentado = Refere-se ao total de movimentação de produtos despachados para os varejistas, calculado pelo volume ocupado por cada produto multiplicado pela quantidade pedida num período relevante. É feita uma análise trimestral para reordenamento das quantidades de forma a acompanhar a variação da demanda. **Custos de M&A =** refere-se aos custos atribuídos as atividades de movimentação e armazenagem.

O direcionador de Custos da fase R1 associa o custo do frete com as dimensões físicas dos produtos transportados e forma a base de custo junto com o valor de aquisição (custo de compra descontado de impostos), que comporá posteriormente a fórmula de cálculo da formação de preços.

Os direcionadores de custos das fases R2, R3 e R4 compõem juntos os custo da macro-atividade denominada D&E - Distribuição e Entrega.

As demais atividades logísticas associadas à movimentação de cargas (recebimento, separação, carregamento) e armazenagem (manutenção de estoques), e ativos específicos utilizados (equipamentos, paletes, armazém, etc) compõem o custo da macro-atividade denominada M&A – Movimentação e Armazenagem.

5.10.3 A aplicação ABC para apoio a decisão de formação de preços

O sistema de simulação de formação de preços contempla os parâmetros necessários para que se possa oferecer uma percepção mais real das vantagens dos clientes filiados em relação aos demais clientes comuns do atacado Peixoto

A forma com que os direcionadores de custos das atividades D&E e M&A captam esta diferença de tratamento nos preços praticados para cada uma das duas categorias de

clientes, filiados e não filiados, pode ser caracterizada em três elementos: rota, volume transportado e riscos e perdas.

O custo do processo de distribuição e entrega aos filiados leva em consideração a distância média das rotas. A rota para os filiados é considerada menor em relação aos demais clientes, concebida estrategicamente na escolha dos varejistas potencialmente aptos, traduzindo-se em menor dispersão geográfica, definida como raio geográfico de distribuição e entrega menor em relação às centrais de distribuição.

Considera-se que, o volume transportado, em termos de taxa de ocupação da capacidade média dos veículos, é maior para os filiados em relação aos não filiados, contribuindo para melhor eficiência do processo de transferência e distribuição, uma vez que há ociosidade no sistema, causada dentre outros motivos pela sazonalidade cíclica mensal com menos cargas no início e meio e mais no final do mês, e anual com congestionamento em dezembro e ociosidade em fevereiro. O volume transportado direciona os custos em função da taxa de ocupação física do veículo, que define sua capacidade utilizada, e assim determina o total de cargas no modelo de simulação de formação de preços, em que quanto maior o volume transportado, menor os custos. Para os filiados, a taxa de ocupação é considerada maior pela observação dos históricos de acompanhamento de carregamento de cargas evidenciado empiricamente pelas compras médias mensais superior, conforme demonstrado na Tabela 3.

Os filiados possuem histórico de reciprocidade de crédito que define seu risco financeiro e outras perdas menores em relação aos varejistas comuns, sendo portanto, diretamente considerados na simulação de formação de preços, beneficiando-os.

Há também um efeito de compartilhamento das atividades logísticas dos filiados e não filiados. Um *trade off* importante na tomada de decisão de otimização de transportes enfrentada é entre o nível de serviço determinado pelo prazo de entrega versus capacidade

ocupada. Em mercados mais competitivos, o prazo de entrega é que direciona os custos, sendo prioritário na escolha sobre o volume ocupado, que oferece menores custos. Não havendo incompatibilidade do nível de serviço entre os dois grupos de clientes, as cargas dos filiados são destinadas na mesma rota das cargas dos não filiados, contribuindo para maior eficiência do sistema logístico, estabelecido por mais volume de carga transportada por veículo.

A lógica do sistema de formação de preços, segundo Elemar Júnior, diretor de controladoria:

> É criar um círculo virtuoso, em que se reconhece o ganho de produtividade e eficiência no uso dos recursos internos e na cadeia de distribuição, podendo-se então reduzir o preço final com sustentação da lucratividade do negócio, que em consequência sustenta a fidelidade dos varejistas filiados pela aquisição de mais produtos com preços competitivos. (informação verbal)[14]

5.10.4 Um exemplo de formação de preços

Para iniciar o exemplo, conceitua-se alguns custos utilizados na estrutura de formação de preços, conforme a nomenclatura interna do atacadista Peixoto:

- Custo *inbound*: custo de aquisição + frete – bonificações – descontos financeiros
- Custo logístico: custo das fases R1 a R4 conforme visto na Figura 12, e tratados como custos de M&A – Movimentação e Armazenagem, e custos D&E, aqui tratados como custos de transferência, custos de *cross-docking,* custos de entrega.
- Custo de *overhead*: custos administrativos e operacionais não atribuídos diretamente às atividades por questões de simplificação na implementação do ABC.

[14] Informação verbal extraída das entrevistas semi-estruturadas.

- Custo de movimentação e armazenagem – custo das atividades de operação do centro de distribuição, que inclui atividades de processamento de pedidos, estocagem, separação de pedidos, dentre outras até a finalização com despacho das mercadorias, quando se inicia atividade seguinte denominada transferência.
- Custo de transferência*:* constitui-se de atividades de transporte desde a central de abastecimento – CA para depósitos avançados- CDA e CDE.
- Custo *cross-docking:* constitui-se das mesmas atividades de armazenagem e movimentação, apenas distinguido-se por serem realizadas com menor complexidade nos depósitos avançados.
- Custo de entrega*:* constitui de atividades de transporte desde os CDA e CDE´s até os varejistas.

A seguir, alguns direcionadores de custos associados às atividades, conforme Quadro 19:

Quadro 19: Direcionadores de custos das atividades – atacadista Peixoto

Atividades	Direcionadores de custos
Movimentação e Armazenagem	volume (m3)
Transferência e Entrega (relacionadas aos processos de transporte e entrega dos pedidos) constituídos a partir da unidade de acumulação "veículo" .	volume (m3), peso (kg) e rota (km)
Cross-Docking (etapa de intermediação entre a transferência e a entrega, constituída pelo conjunto de atividades executadas nos depósitos avançados)	cargas distribuídas (quantidade)

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados da pesquisa

Os direcionadores de custos foram determinados em dimensões físicas de consumo dos recursos pelos produtos peso, volume (cm3) transportado e rota, dimensionada por meio da distância percorrida e outros fatores como pedágio e custo de combustível. A unidade de dimensionamento de custos de rota , por sua vez, é o veículo de transporte em duas modalidades: (a) **carreta,** utilizada para transferência das cargas do centro de distribuição

para os depósitos avançados. Possui maior capacidade em peso e volume, que, em relação ao nível de utilização atual, representa o equivalente a 10-12 caminhões ou 10-12 cargas médias de distribuição, o que representa a mesma dimensão de custo por Km transportado em cada uma das modalidades; e (b) **caminhão,** utilizado para a movimentação de uma carga de depósito avançado para os varejistas num raio geográfico próximo.

O custo do veículo é dimensionado em bases econômicas, considerando sua vida útil, manutenção, custo de motorista, custo de oportunidade do capital e previsão de utilização dimensionada pela distância percorrida em sua vida útil com base no histórico do atacadista. Uma vez dimensionado o custo total do veículo, é extraída a taxa de serviço por unidade de distância percorrida na forma de R$ / Km. Para a atividade logística de transferência, o custo do motorista é considerado fixo, enquanto que para a atividade de entrega há uma parcela fixa determinada pelo piso salarial da categoria, mais um valor variável em termos de comissões frente a itens de entrega, tais como valor total das cargas, cobrança sobre títulos em atraso, e outros.

A ***c*arga** representa a quantidade total de pedidos atendidos, elaborada pelo critério de média móvel das últimas 12 entregas, e assim, um caminhão é considerado completo sendo estabelecida sua **capacidade utilizada** para, então, ser despachado de forma a respeitar os prazos de entrega e os requerimentos mínimos de utilização da frota, dentro de uma rota específica.

A **sazonalidade** representa a variação da demanda em determinados períodos do ano quando é analisada a forma a sustentar um custo da operação logística que seja compatível ao mercado. Ou seja, caso a utilização dos recursos prevista para um determinado período, elaborada com base em histórico de demanda, não atinja o mínimo necessário para remunerar a operação logística, considerada uma unidade de negócio independente, as demais unidades de negócio não são penalizadas, e portanto, não pagam pela ociosidade do sistema.

Desta forma, são considerados preços de mercado para a remuneração dos serviços internos da operação logística, a ser remunerada por meio de preços de transferência pelas outras unidades de negócio.

Enfim o **custo logístico** é representado algebricamente como:

Custo Logístico =	+ Custo de Movimentação e Armazenagem (Central de Distribuição) + Custo de Transferência (Central de Distribuição para Depósito Avançado) + Custo *Cross Docking* (Custo de Distribuição no Depósito Avançado) + Custo de Entrega (Do Depósito Avançado para o Varejista)

Em resumo, a formulação básica de custos de atividades logísticas para composição da formação de preços é a que se segue:

Custo de transferência = Custo de veículo (carreta) + custo rota (distância percorrida de centro de distribuição para depósito avançado)
Custo *cross-docking* = custo de movimentação (descarga da carreta e carga de caminhão)
Custo de entrega = custo do veículo (caminhão) + custo rota (depósito para varejista)
Custo rota = combustível + pedágio + serviços de descarga (chapas)

Custo base de venda =Custo *inbound* + Custo logístico + Custo overhead + Custo vendas

Uma vez dimensionado o custo base de venda por segmento de clientes e por regiões atendidas, adiciona-se a lucratividade requerida para a linha de produtos para se chegar ao preço final de venda ao varejista, levando em consideração preços de mercado, a proporcionalidade de vendas históricas do produto e os custos da unidade de negócio, taxas de risco que definem a reciprocidade de crédito, custo de manutenção de estoques com base em prazos médios de estocagem, seguros, custos financeiros associados aos prazos concedidos, comissões de vendas e impostos.

Observa-se, de antemão, a distinção das regiões geográficas, bem como o tipo de cliente a ser atendido, o cliente da Rede Valor ou o cliente comum do atacadista.

Os preços são formados com antecipação de uma semana de sua realização, compondo um ciclo de vendas semanal. Desta forma, a controladoria fecha contabilmente o ciclo de vendas, também em base semanal e compara os orçamentos de receitas e custos com o efetivamente realizado para cada unidade de negócio.

5.10.5 Uma simulação

Para exposição desta simulação, foram feitas simplificações em função do caráter estratégico das informações fornecidas. Contudo, foram mantidos os conceitos-chave do modelo original preservando, assim, a estrutura do que se pretende apresentar como modelo de simulação da aplicação ABC, de uma maneira didática.

Observam-se primeiramente as dimensões físicas do produto disponível para comercialização:

Produto	Dimensões Físicas
Sabão em Pó	Caixa = 24 unidades Volume = 0,5 m^3 Peso = 22 kg

Em seguida, é avaliado o preenchimento de capacidade útil como se apenas um item fosse preencher todo o veículo, em função da média dos carregamentos da carreta e do caminhão, de acordo com os parâmetros volume ou o peso do produto, o que permitir maior utilização de capacidade, conforme verificado nos Quadros 20 e 21.

Quadro 20: Dimensionamento de capacidade **-** Parâmetro 1: veículos e rotas

Unidade de Dimensionamento	**Medida**	**Custo / Valor**
Carreta	**Capacidade utilizada=** 70 m^3 ou 20 ton	Custo por Km = $ 2,00 / km transportado na rota 1.
Cargas em Transferência	média de cargas em transferência (últimas doze viagens) = 10 cargas	
Caminhão	**Capacidade utilizada** = 7 m^3 ou 2 ton	Custo por Km = $ 0,50 / km transportado na rota 2.
Rota 1	Distância entre centro de abastecimento para depósito avançado	600 km
Rota 2	Distância entre depósito avançado para vrejista (itinerário médio com base em histórico de distribuição)	100 km

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Quadro 21: Dimensionamento de capacidade **-** Parâmetro 2: limitação da carga

Unidade de Dimensionamento	**Memória de Cálculo**	**Limite estabelecido**
Caminhão	Volume: 7 m^3 ÷ 0,5 m^3 = 14 caixas Peso: 2.000 kg ÷ 22 kg = 90 caixas	14 caixas
Carreta	Capacidade = 10 vezes Caminhão Volume = 140 caixas ; Peso = 900 caixas	140 caixas

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Portanto, o limite de carregamento do produto “sabão omo” a ser utilizado para os cálculos subseqüentes de custos logísticos teve como limite o volume ocupado.

Em seguida calculam-se os custos inseridos em todo o processo logístico conforme detalhado na Tabela 5:

Tabela 5: Memória de cálculo de componentes do custo logístico

Descrição do Custo Logístico	Memória de Cálculo	Custo Final
Custo *inbound*		$ 100 / caixa
Custo transferência	$2,00 x 600 km = $ 1.200 ÷ 10 cargas = $12 / carga= $ 0,86 / caixa	$ 0,86 / caixa
Custo *cross docking*	$ 30,00 / carga (total dos custos de operação dos depósitos avançados divididos pela média de cargas distribuídas)	$ 2,14 / caixa
Custo de entrega	$0,50 x 100 Km = $ 50 / carga = $ 3,57/ caixa	$ 3,57/ caixa
Custo comissão motorista	2% do custo *inbound*	$ 2,00 / caixa
Outros custos (riscos de crédito, perdas, etc) = 1% do custo inbound	1% do custo *inbound*	$ 1,00 / caixa

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Finalmente, obtém-se o custo base logístico que irá compor a formação de preços conforme evidenciado na Tabela 6

Tabela 6: Custo logístico base para a formação de preços

Custo por unidade de venda (caixa)	Valores	% do Custo Inbound
Custo *inbound*	$ 100,00	100%
Custo de transferência	$ 0,86	0,86%
Custo *cross-docking*	$ 2,14	2,14%
Custo de entrega	$ 3,57	3,57%
Custo comissão motorista	$ 2,00	2,00%
Outros custos	$ 1,00	1,00%
Custo base para a formação de preços	**$ 109,57**	**109,57%**

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Completa-se o custo logístico base para a formação de preços, distintos por segmento de clientes e regiões geográficas, com outros parâmetros, vinculados a estratégias comerciais baseadas na concorrência que completam a formação de preços.

5.10.6 O desempenho das atividades

O processo de formulação de preços com base no ABC, além de dar um posicionamento segmentado (por clientes e regiões geográficas) de lucratividade por produto, também oferece uma base orçamentária para acompanhamento de consumo dos recursos destas atividades.

Os custos das atividades logísticas de M&A e D&E são acumulados semanalmente, multiplicando-se o custo atribuído individualmente aos itens (custo por unidade de venda) à quantidade vendida de cada item comercializado no período.

Os saldos acumulados de custos das atividades de M&A e D&E são mensalmente confrontados com a apuração contábil com base nos custos reais. A meta dos gestores internos das atividades logísticas é alcançar, no mínimo, os custos orçados. A hipótese é de que a formação de preços leva em consideração todos os custos da organização, de forma a garantir uma lucratividade mínima requerida pelos acionistas.

Se o gestor da atividade está acima do patamar de custos previstos, alguma ação deve ser implementada para corrigir, pois a projeção de lucratividade observada na formação de preços não irá cobrir tal diferença. Um fator de ajuste das previsões de lucratividade do negócio em confronto com o consumo dos recursos pelas atividades é o planejamento da capacidade interna. A formação de preços é orientada para o alcance de uma lucratividade, considerando os níveis históricos de ocupação da capacidade da estrutura logística, e todas as demais despesas da firma, tais como vendas e administrativas.

Como exemplo do controle de custos de atividades logísticas, imaginando a hipótese de um único produto comercializado, temos na Tabela 7, os custos logísticos acumulados com base no orçado pela aplicação de formação de preços e os custos realizados com base na apuração contábil.

Tabela 7 : Análise de desempenho de atividades logísticas

Atividade	Custo Unitário (orçado) [1]	Unidades Vendidas [2]	Custo Total da Atividade (orçado)	Custo Real Apurado	Variação Real x Orçado [3]
M&A	$ 1,10	110.000	$ 121.000	$ 150.000	$ 29.000
D&E	$ 3,70	110.000	$ 407.000	$ 450.000	$ 43.000

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Notas:

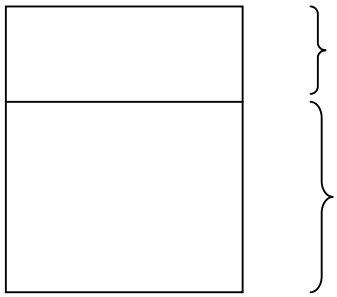
[1] Distinto por produto, segmento de clientes ou por região geográfica.

[2] A sazonalidade das vendas pode afetar a precisão de apuração dos custos totais orçados, cuja informação é atualizada a cada três meses.

[3] Na análise da variação, devem ser considerados aspectos pertinentes não só aos custos internos das atividades e à capacidade utilizada e ociosidade, mas sua associação com o desempenho de vendas. O orçamento das atividades com base na formação de preços dá apenas uma direção para início das investigações das variações.

Evidencia-se empiricamente a utilização da abordagem ABC como uma ferramenta de apoio à gestão por atividades, conforme a literatura pesquisada na seção 3.2.4.

A preocupação com a ociosidade do sistema logístico levou a organização Peixoto a orientá-lo como uma unidade de negócio capaz de prover serviços a terceiros, aproveitando todo o conhecimento adquirido nestas atividades para estabelecer um objetivo de desempenho competitivo com o mercado para os gestores desta área, conforme ilustrado na Figura 15.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Figura 15: Recursos logísticos considerados na aplicação de formação de preços

Conforme a Figura 15, a composição dos custos para a formação de preços referente à logística leva em consideração a ociosidade do sistema, em um contexto semelhante ao pesquisado na seção 3.2.1.1.

A observação empírica desta prática não se deu com base em dados fundamentados no modelo de formação de preços dos serviços logísticos, pois não foi permitido o acesso do pesquisador a esta informação. A observação foi feita por entrevista semi-estruturada com o principal gestor responsável da área, Fábio Magela Cruvinel Borges, e triangulação destas informações com a área de controladoria. A constatação desta prática de gestão, observando a ociosidade do sistema, é evidenciada pela existência da prestadora de serviços logísticos denominada INOVA Logística Integrada, que oferece os seus serviços a qualquer cliente potencial.

5.10.7 O desempenho da unidade de negócio Rede Valor

A Rede Valor é distinguida como uma unidade de negócio, em que são constituídos centros de custos de cada departamento interno e um centro de resultados sumarizador de todas as atividades. CC: compras, marketing, administração.

Os ativos da unidade de negócio **Rede Valor** são reconhecidos à parte de todas as demais operações de outras unidades de negócio, bem como as despesas de depreciação destes ativos.

As unidades de negócio são tratadas como geradoras de resultado para uma h*olding,* que centraliza os recursos financeiros e os empresta a uma taxa de custo de capital. conforme a necessidade do negócio, tendo, pois, que pagar ou receber juros destes recursos.

Os serviços prestados por departamentos de apoio, tais como jurídico, instalações e contabilidade são dimensionados de acordo com uma previsão de utilização dos recursos para a Rede, assim como para as demais unidades de negócio, e são deduzidos de seu resultado. Este dimensionamento é revisado anualmente.

Os serviços logísticos e a formação de preços de venda aos filiados e demais clientes do atacadista são calculados por um modelo de simulação de utilização de recursos com base em uma solução ABC.

O desempenho da unidade de negócio é evidenciado por meio do relatório contábil demonstração de resultados, conforme visto no Quadro 22.

Quadro 22: Modelo de demonstração de resultados – Rede Valor

Demonstração de resultados	Descrição
= Receitas de Vendas [a]	
Fundo Promocional	Taxa mensal contratual devida pelos filiados que é convertida na divulgação da marca e campanhas comerciais
Serviço da Central de Compras	Remuneração da indústria pelos serviços da central de compras (formalmente estabelecida por meio de um "termo de compromisso") em que se contratam volumes para aquisição de produtos pelos filiados ou pelo atacadista de acordo com um plano de negócios previamente estabelecido entre as partes (planejamento em conjunto).
Comissão do Atacadista	Remuneração do atacadista à Rede Valor (formalmente devida por meio de um plano de comissão), em que se estabelecem parâmetros de desempenho de vendas, na mesma dimensão de um gerente de vendas (com território e força de vendas (representantes comerciais)), do atacadista para os clientes comuns.
Verbas da Indústria	Remuneração da indústria para fomentar a linha de produtos por

Demonstração de resultados	Descrição
	meio dos canais Atacado e Rede Valor. É uma iniciativa da Indústria, geralmente de caráter temporário e promocional, baseado em sua perspectiva de vendas (planejamento unilateral).
Receitas s/ Operações Financeiras	Remuneração de juros pelo empréstimo concedido aos filiados para padronização das lojas
(-) Deduções da Receita	
Impostos s/ Vendas	Impostos incidentes sobre as Receitas tais como ICMS, PIS, COFINS.
Brindes e Publicidades	Custo dos serviços prestados em comunicação para os filiados.
Custo de Padronização das Lojas	Custo dos materiais adquiridos para projeto de comunicação (padronização das lojas)
Despesas c/ Operações de Transporte	Custos de utilização dos serviços logísticos (transporte) contratados de terceiros (operações especiais com operadores logísticos externos contratados eventualmente)
= Margem de Contribuição	
(-) Despesas [b]	
Administração da Rede Valor	Folha de Pagamento
Depreciação	Despesas com desgaste dos ativos pelo uso, ação da natureza ou obsolescência. São segregados apenas os ativos utilizados na operação da unidade de negócio
Despesas Operacionais	Despesas com serviços e produtos adquiridos internamente e externamente
= Resultado Operacional	
(-) Impostos e Contribuições	
Imposto de Renda (IRPJ)	
Contribuição Social (CSSL)	
= Lucro Líquido	
(-) Custo de Capital	Ponderação entre CCT e CCP CCT = Custo de Capital de Terceiros CCP = Custo de Capital Próprio
= Valor Econômico Agregado (EVA)	EVA = Custo de Capital x AOL AOL = Ativo Operacional Líquido AOL = Estoques – Contas a Pagar (Fornecedores)

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Notas:

[a] A unidade de negócio Rede Valor é tratada como uma prestadora de serviços aos varejistas, indústrias e ao próprio atacadista, não transacionando por ela nenhum produto. Sua receita advém, portanto, substancialmente de comissões sobre as transações de produtos entre a indústria, o atacadista e os varejistas.

[b] As despesas de D&E e M&A não são evidenciadas porque a Rede Valor é tratada como uma prestadora de serviço de vendas para o atacadista, recebendo deste um

comissionamento sobre o desempenho de Vendas, ou seja, a comissão é um componente da composição de custos na formação de preços, onde estão embutidos os custos de M&A e D&E. Cabe à Rede Valor, então, apenas evidenciar em seu desempenho o valor da comissão. Para as demais áreas de negócio do atacadista, subdividida em 12 linhas de produtos, são evidenciadas as despesas de D&E e M&A na demonstração de resultados das subdivisões de negócio.

Observa-se no Quadro 22 a aplicação de análise de valor pela abordagem EVA para complemento das informações de desempenho da unidade de negócio. Para Elemar Júnior, diretor de controladoria, o EVA dá uma dimensão de desempenho para os tomadores de decisão mais homogênea no tempo, que permite análises comparativas e mais simples de entendimento, o que no ABC é dificultado pela variação de consumo dos recursos observados na prática, não captado totalmente pela implementação ABC. Na prática, o EVA complementa o ABC por proporcionar maior segurança na avaliação do desempenho dos gestores, preocupados com alguma possível distorção nos custos causada pela alta complexidade das atividades em confronto com o nível mais simples de implementação do ABC no momento.

A decisão de implementação do ABC com menos atividades e direcionadores de custos menos sofisticados, não retira seu objetivo de delinear uma decisão de formação de preços mais aprimorada; porém, não dá garantias de que o desempenho como um todo possa ser exclusivamente demonstrado por esta ferramenta, especialmente pelas características de negócio com sazonalidade típica dentro de um período curto, tal como ciclo de vendas distinto no início e fim de mês, e do calendário comercial anual.

Evidencia-se empiricamente que a interação entre o ABC e a abordagem de valor neste estudo se dá para uniformizar a necessidade de comparação de desempenho sucessivos e periódicos entre as unidades de negócio do grupo Peixoto. O ABC, isoladamente, no estágio atual de implementação, por ter como base de cálculo valores históricos médios do consumo dos recursos, não dá garantias suficientes para uma análise comparativa e sucessiva suficientemente acurada para as necessidades dos gestores do atacadista Peixoto.

5.10.8 A utilização do modelo de formação de preços

A aplicação de formação de preços está orientada para apoiar a decisão de estabelecer preços diferenciados por categoria de produtos, por região geográfica e por segmento de clientes, tendo como premissas que a lucratividade de toda a organização será sustentada, por reconhecer em sua formulação todos os custos estruturais e variáveis da firma.

Na rotina organizacional, estabelece-se um ciclo semanal de formação de preços respeitando as dimensões comerciais relatadas tais como categoria de produto, região, e cliente. Estabelecem-se, então, **livros de preços** distintos nestas dimensões que são colocados à disposição dos representantes comerciais para negociação com os clientes varejistas. Os clientes da Rede Valor obtêm em torno de 2% a 10% de redução sobre os preços praticados para os clientes comuns do atacadista.

Apoiado nesta política de preços diferenciada e sustentada pela visão dos custos incorridos para este segmento de clientes, e de todos os demais custos dos serviços exclusivos de gestão compartilhada dos negócios, por meio da marca VALOR, além dos compromissos firmados em contrato para regular as relações colaborativas com os varejistas filiados, concretizam-se os elementos estratégicos competitivos que garantem para o atacadista Peixoto um fortalecimento de sua atuação no mercado como atacadista de produtos e provedor de soluções para o melhor desempenho de seus clientes.

O desempenho demonstrado por este segmento de clientes, em relação aos demais (ver Tabela 3), dá evidências indiretas da eficiência destas atividades colaborativas do ponto-de-vista dos varejistas filiados. Para o atacadista Peixoto, entretanto, estabelece-se uma perspectiva de ganhos em escala diferenciada dos varejistas, pois ao prover toda a gestão centralizada dos filiados com seus próprios recursos, representada pela unidade de negócio Rede Valor, é necessário alcançar uma escala mínima de filiados que sustente o custo de gestão exclusiva. À medida que novas regiões ou pólos comerciais vão sendo introduzidos, a

gestão centralizada poderá obter saltos de eficiência pelo aprendizado conquistado em regiões anteriores e pela capacidade potencial dos serviços estruturalmente instalados dimensionados pelas pessoas, tecnologias e instalações em uso, e colocadas à disposição, desde o primeiro grupo de filiados.

5.11 Discussão e análise dos resultados

O estudo de caso da abordagem ABC conforme descrita nas seções anteriores buscou responder como esta abordagem apóia o reconhecimento dos possíveis ganhos de escala e eficiência com impacto nos custos, e nas diferentes estratégias de atendimento a demanda de clientes no canal de distribuição.

A observação da relação colaborativa entre o atacadista Peixoto e os varejistas filiados provocou uma discussão sobre: (1) a necessidade de avaliar e melhorar a eficiência do desempenho de atividades interdependentes no canal de distribuição (2) a troca de informações de custos confidenciais, que necessitam de um nível de confiança (3) a divisão justa dos custos, benefícios e investimentos que resultam destas relações. Esta discussão foi motivada pelos problemas de controle das firmas engajadas nestas relações traduzidas em necessidade de gerenciar a interdependência e os interesses de apropriação.

A revisão da literatura visou, também, buscar explanações sobre como as implicações do ambiente social das relações colaborativas interferem na implantação da ferramenta de custeio ABC e o alcance desta para responder aos problemas de controle já citados.

5.11.1 O escopo para as informações econômicas em um ambiente interfirmas

As informações que permitem ao atacadista Peixoto oferecer um preço da linha de produtos diferenciada para os varejistas filiados, ainda que observando as características peculiares dos custos incorridos no atendimento aos varejistas filiados da Rede Valor, têm o ponto-de-vista interno à firma, ou seja, alcançam diretamente apenas a visão de lucratividade interna do atacadista Peixoto. O desempenho das firmas varejistas não é incorporado diretamente ao modelo de custos, não oferecendo diretamente percepção de ganhos ou perdas de desempenho econômico em mais este elo da cadeia de valor.

Evidenciou-se a interdependência das atividades interfirmas do atacadista Peixoto e dos varejistas filiados por meio do desempenho das atividades de D&E mensurado pela frequência e volume dos pedidos. Esses dois elementos são base de sustentação para um padrão de desempenho superior de todo o processo logístico na cadeia de valor deste segmento de clientes, em proporções bastante distintas do demais clientes, dimensionadas entre 5 e 10 vezes mais volume de compras. A aplicação do ABC estabelece a relação de custos entre esses elementos ao reconhecer na estrutura de custos o ganho de eficiência sobre os volumes de pedidos de compras atendidos pelos varejistas filiados, na forma de taxas diferenciadas de ocupação da estrutura de transporte, evidenciando a capacidade utilizada dos recursos caminhões e carretas. Esse tratamento dado aos custos de capacidade da estrutura de transporte compara-se ao verificado na literatura na seção 3.2.1.1

Em relação às atividades de venda, evidenciou-se empiricamente que há um aumento de eficiência desta estrutura, uma vez que os mesmos recursos, tais como representantes comerciais, tecnologia de coleta e transmissão de pedidos, são utilizados tanto para atender aos varejistas comuns quanto os varejistas filiados. A longo prazo entretanto, pode-se projetar um ganho de escala sobre a estrutura de vendas, proporcionado pela maior densidade geográfica dos filiados, e consequentemente menor tempo de deslocamento dos

representantes, reduzindo o número de visitas comerciais, por meio de um processo de planejamento comercial das atividades de compras e não mais pelo esforço de vendas do representante para vender, o que resultaria, no futuro, na redução do número de representantes por área geográfica. Nesse aspecto não há nenhuma contribuição do modelo de formação de preços para está análise.

Do ponto-de-vista estratégico, a pré-determinação de escolha dos filiados varejistas dentro de um raio geográfico limitado e próximo aos centros de distribuição, já instalados pelo atacadista Peixoto, é suportada por reconhecimento do potencial de redução de custos de distribuição nestas condições. A aplicação ABC, ao reconhecer o direcionador de custos "rota" nas atividades de D&E, consegue capturar esta intenção estratégica de reconhecer custos logísticos distintos na estrutura de custos para a formação de preços.

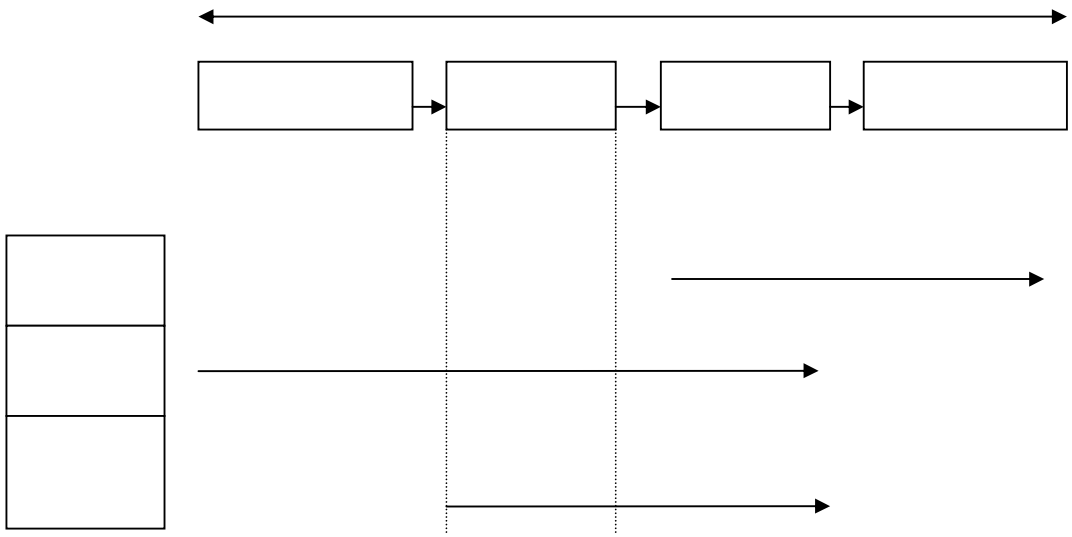
As atividades de marketing da unidade de negócio Rede Valor são totalmente focadas para os consumidores finais, ou seja, os clientes dos filiados varejistas. O ganho de escala destas atividades é evidenciado empiricamente pela cotização entre todos os filiados do mesmo pólo geográfico, dos gastos com comunicação tais como propaganda em rádio e televisão e tablóides comerciais. Complementando a redução de custos pelos ganhos de escala da comunicação, também há um ganho de produtividade pelo maior profissionalismo da comunicação, em nível semelhante ao das grandes redes de varejo, evidenciado empiricamente pelos depoimentos dos entrevistados de que há um aumento do faturamento da maioria dos filiados acima da média de mercado, conquistado pela maior eficiência de toda a comunicação, em que se inclui os investimentos em reforma da loja para padronização dos aspectos mercadológicos.

Não há formalmente uma ferramenta econômica que ofereça uma análise de custo/benefício para suportar esta perspectiva de ganhos de escala, produtividade da comunicação, e taxa de retorno dos investimentos, porém, ela é apontada como instrumento

de venda aos potenciais novos filiados ingressantes apenas na forma de "caso verdade" ou "depoimentos de sucesso".

Em relação às atividades da central de compras, o plano comercial que delineia suas ações com os potenciais fornecedores, conforme descrito na seção 5.5.2, estabelece possíveis ganhos de escala e produtividade ao longo da cadeia de distribuição sob a ótica dos fornecedores. Não há contudo nenhum instrumento econômico que suporte esse planejamento e que apóie o processo de venda da idéia aos fornecedores. O embasamento empírico dos tomadores de decisão sobre esta proposta de atuação está alicerçado em casos relatados na literatura sobre parcerias de distribuição no canal, na própria perspectiva econômica interna dos fornecedores e na experiência interna de casos de sucesso já implementados pela **Rede Valor**, que indiretamente apontam para a satisfação dos fornecedores ingressantes na estrutura da central de compras, por meio do acesso imediato a um número maior de varejistas e demais serviços agregadores de valor oferecidos pela **Rede Valor** que ampliam o potencial econômico do canal aos fornecedores.

Em resumo, as atividades desempenhadas pela unidade de negócio **Rede Valor** apresentam diferentes alcances de atuação na cadeia de valor do atacadista Peixoto conforme observado na Figura 16.



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa

Figura 16: Escopo estratégico das atividades desempenhadas pela unidade de negócio Rede Valor

Conforme evidenciado na Figura 16, cada atividade da Rede Valor apresenta um escopo diferente de atuação, contudo tal escopo é mais amplo do que as atividades básicas do atacadista para os clientes comuns que são tratados apenas em bases comerciais transacionais.

5.11.2 A troca de informações de custos

A relação colaborativa entre o atacadista Peixoto e os varejistas filiados da Rede Valor pode ser caracterizada de acordo com o modelo de Tomkins (2001) apresentado em resumo no Quadro 6, como sendo de estágio **construindo confiança** em função das seguintes observações empíricas:

(a) Informação para suportar o nível de confiança*:* todas as atividades de gestão centralizada de responsabilidade do atacadista Peixoto realizadas pela unidade de negócio Rede Valor, são transformadas em documentos de prestação de contas mensais por meio de extrato de serviços, e assembléias gerais, além de outros

mecanismos observados na seção 5.5. Essas informações são estabelecidas para dar suporte às ações mercadológicas compartilhadas entre o atacadista Peixoto e os varejistas, o que corresponde a estabelecer maior transparência e consequente confiança nos propósitos do atacadista Peixoto para com os filiados.

(b) Informações para suportar o controle dos eventos colaborativos*:* Não há profundidade econômica nestas, ou seja, não observam o resultado econômico do conjunto de atividades. As dimensões econômicas se estabelecem com base em transações intermediadas pela unidade de negócio Rede Valor em favor dos filiados, como por exemplo informações de volume de compras, em unidades físicas e em valor de aquisição, orçado e realizado pelos eventos mercadológicos ao longo de um período mensal, acrescido de bônus comerciais por cotas cumpridas, distribuídos na forma de produtos ou em dinheiro. A lucratividade destas para cada uma das firmas envolvidas não é diretamente evidenciada por nenhum controle contábil em conjunto. O sucesso econômico das ações mercadológicas é testado indiretamente pela adesão subsequente dos filiados a cada nova ação planejada e pelo monitoramento individual de cada filiado sobre o seu nível de compras tanto realizado diretamente pelas indústrias quanto pelas realizadas pelo atacadista Peixoto.

A iniciativa do atacadista Peixoto para aumentar o nível de informação sobre os filiados é dificultada quanto aos aspectos de confiança e de controle. Evidencia-se pela observação empírica dos depoimentos dos entrevistados a desconfiança por parte dos filiados de aumentar as informações econômicas sobre os negócios. As iniciativas do atacadista Peixoto esbarram também no domínio tecnológico diversificado dos filiados que impede uma uniformidade no fluxo de informações, elevando o custo de possíveis investimentos de integração sistêmica entre as firmas.

5.12.3 A divisão dos benefícios, custos e investimentos

A relação colaborativa entre o atacadista Peixoto e os varejistas filiados é delineada contratualmente. Não há, além de prerrogativas relacionadas à salvaguarda de utilização da marca VALOR por ambos os parceiros, um mecanismo econômico que suporte a perspectiva de troca justa dos benefícios, custos e investimentos realizados pelos participantes.

O atacadista Peixoto, ao assumir os custos de coordenação tais como os investimentos de gestão e organização da estrutura e contratos com terceiros e parceiros da unidade de negócio **Rede Valor**, eleva-se a uma posição de poder perante os demais membros da cadeia. Desse modo, mesmo que reconhecendo a interdependência de suas atividades com os demais membros da cadeia, e promovendo por sua iniciativa um estreitamente das relações, assume os riscos e incertezas de sua realização. Em contrapartida, assume também potencialmente os maiores ganhos.

Os filiados também assumem custos de compromisso, incorridos nos riscos relacionados à especificidade dos ativos, pela perda de identidade comercial própria ao adotar uma marca compartilhada por até, então, concorrentes no mercado, e demais investimentos tal como reforma de loja, de forma a incorporar o perfil mercadológico da rede. O potencial ganho dos filiados está em obter instrumentos mercadológicos profissionais que aumentam o potencial de atração com os consumidores finais, elevando o faturamento de maneira sólida.

Essas atividades de gestão dos clientes filiados, do ponto-de-vista econômico do atacadista Peixoto, podem ser comparadas ao modelo da Figura 4, em que os custos incrementais são representados pelos custos das atividades de gestão da unidade de negócio Rede Valor; as receitas incrementais são representadas pela aumento substancial dos pedidos médios dos varejistas filiados em relação aos varejistas comuns; e o melhor nível de serviços para os varejistas filiados em relação aos varejistas comuns é representado pelo desempenho das atividades de marketing, compras e logística exclusivos.

Portanto, não há evidências empíricas de utilização de instrumentos contábeis para suportar a divisão justa dos benefícios, custos e investimentos entre os membros da relação. Apesar da interdependência de atividades que resultam em potenciais ganhos de escala e produtividade para todos os membros da cadeia, as bases de distribuição dos ganhos são as mesmas das relações transacionais, ou seja, compra e venda de mercadorias. Adiciona-se a isso o controle da relação de compartilhamento da marca VALOR, um contrato de sua utilização, como meio de reduzir os interesses de apropriação.

5.12.4 A comparação com a literatura

A aplicação ABC, apoiando a decisão de formação de preços, não absorve todas as características ambientais na cadeia de valor da relação colaborativa estudada em função de se circunscrever a um escopo restrito da cadeia de valor da firma, o que corrobora com a afirmação dos autores pesquisados sobre a falta de informações contábeis associadas a todo escopo de atividades das quais uma firma realizada em sua cadeia de valor.

Do ponto-de-vista estratégico, há uma perspectiva de atuação com o escopo ampliado, e a atuação dos tomadores de decisão é apoiada apenas por elementos de custos isolados e parciais como evidenciado pelo relatório de desempenho de compras por cliente.

A implementação da aplicação ABC é estabelecida em um nível mais simples, em função do custo/benefício de um modelo mais sofisticado, o que é confirmado na literatura pesquisada. A integração da ferramenta de custeio ABC com a abordagem baseada em valor, EVA, é também confirmada empiricamente, nesta pesquisa, como sendo compatível.

O ABC agrega valor ao modelo decisório ao estabelecer uma relação de causa e efeito entre os custos incorridos nas atividades interfirmas em função do perfil mercadológico e logístico dos clientes-alvo, reconhecendo o potencial de redução de custos na distribuição

dos produtos para esse segmento de clientes. Tal perspectiva também pode ser comparada com a literatura pesquisada.

As informações disponíveis sobre o desempenho da relação colaborativa, tanto do atacadista Peixoto por meio da unidade de negócio **Rede Valor**, quanto dos varejistas filiados, são afetadas por um comportamento de desconfiança quanto aos objetivos de cada membro da relação. Deriva-se desse baixo nível de confiança, a dificuldade de se obter dados mais relevantes das operações dos filiados varejistas quanto aos seus desempenhos. Agrava-se esse contexto pela não existência de homogeneidade de tecnologia de informação entre os filiados capazes de suportar uma troca de dados para uma futura integração de sistemas.

6. CONCLUSÕES

Estabelecer estratégicas colaborativas através da cadeia de valor leva as firmas a olharam além de suas fronteiras como forma de ganharem vantagem competitiva. A informação contábil deveria acompanhar esta necessidade para apoiar as decisões, observando todo o escopo estratégico requerido, o que, na prática, vem sendo pouco demonstrado.

O presente trabalho teve como objetivo realizar uma pesquisa exploratória para investigar o papel da informação contábil no ambiente interfirmas em colaboração no canal de distribuição alcançado pela abordagem ABC, e os obstáculos encontrados nestes esforços.

Através do estudo de caso do atacadista Peixoto, 6º. maior atacadista no ranking 2002 da ABAD, observou-se sua relação colaborativa com os varejistas denominada **Rede Valor**. Destacou-se que as relações colaborativas no ramo de varejo de alimentos, na forma de associações de compras de varejistas ou redes patrocinadas por atacadistas, representavam, em 2003, cerca de 15% do setor de auto-serviço do país, com um faturamento de R$ 11,3 bilhões.

Investigou-se o alcance da informação contábil de uma aplicação de custos fundamentada na abordagem ABC para a tomada de decisão de formação de preços. Buscou-se trazer a luz do conhecimento como a perspectiva de gestão da cadeia de valor das firmas em colaboração é apoiada pelas informações de custos na abordagem ABC, dada a grande necessidade de informações para administrar a complexidade deste ambiente.

A hipótese central deste estudo constituiu-se de que a informação de custos disponibilizada pela abordagem ABC atende parcialmente às necessidades de gestão na cadeia

de valor, uma vez que há severas críticas quanto à sua proposta teórica de quantificar economicamente o resultado gerado pelas atividades executadas pelas firmas.

Com base nas proposições da pesquisa descritas no Capítulo 1, no referencial teórico e no estudo de caso examinado, o estudo apresentou as seguintes conclusões:

(1) O canal de distribuição é um ambiente complexo que requer a avaliação de muitos *trade offs* e do ambiente social.

O exame do ambiente interfirmas no canal de distribuição proporciona a visão de sua complexidade para a gestão, em que se observa a ocorrência de vários *trade offs,* com predominância de atividades de marketing, logística e de compras.

A gestão por atividades, por sua vez, é outro requisito para entender os elos entre as firmas, fundamentados em diversos fluxos que representam essas transações. No Estudo de Caso as atividades logísticas foram mapeadas de forma a se registrar o consumo dos recursos em função dos serviços prestados, estabelecendo visões de produtividade baseadas na capacidade. O ABC apoiou a gestão destas atividades através do custeamento das mesmas.

A compreensão dos benefícios obtidos ao se estabelecer relações colaborativas leva as firmas a estabelecer mecanismos de controle sociais para salvaguardar seus interesses e impedir um comportamento oportunístico. O ambiente social entendido pela cultura e estrutura de poder entre as firmas envolvidas é um fator determinante para se atingir os objetivos de melhor desempenho em toda a cadeia. A disponibilidade de informação contábil é influenciada no aspecto social pelo nível de confiança estabelecido entre as firmas. A contabilidade pode oferecer mecanismos de governança para as relações colaborativas através de sistemas de incentivo financeiro, planejamento, cálculos de custos e contabilidade aberta.

No estudo de caso, evidenciou-se a interdependência de atividades na cadeia de valor das firmas através das atividades logísticas do atacadista Peixoto com os varejistas filiados e suas implicações para a composição dos custos, visando à tomada de decisão de formação de preços. Também se evidenciou a relevância das atividades compartilhadas de marketing com respeito à gestão da marca VALOR, assim como das atividades de compras agindo como centralizadora de pedidos e como planejamento de eventos promocionais. Essas atividades mostram claramente a orientação estratégica da cadeia de valor do atacadista Peixoto para o alcance de um desempenho superior. As atividades de marketing e compras, entretanto, não são alvos de custeamento por atividades, que contabilmente são geridas como centros de custos. Apenas as atividades logísticas foram tratadas pelo custeio ABC e delineado um perfil de consumo dos recursos logísticos em função de atividades mapeadas de acordo com o interesse de gestão do atacadista Peixoto.

No estudo de caso, evidenciou-se, também, que há desconfiança por parte dos varejistas quanto aos objetivos do atacadista Peixoto na relação colaborativa, em função do histórico de práticas comerciais baseadas apenas em cotações. O atacadista Peixoto utiliza-se de instrumentos de comunicação de todas as suas atividades compartilhadas como forma prestação de contas para reduzir as barreiras sociais e aumentar o comprometimento dos filiados.

(2) A abordagem ABC é potencial fornecedora de informação de custos em uma cadeia de valor.

A abordagem sistêmica é uma ferramenta que permite observar as implicações de custos e de valor das decisões estratégicas ao considerar relevante todo o escopo de atuação das firmas em suas cadeias de valores. A abordagem sistêmica permite contextualizar os impactos das decisões da firma no ambiente externo e vice-versa. As consequências desta

visão para a análise de desempenho são de que a maximização individual dos resultados da firma não atinge necessariamente à maximização dos resultados de toda a cadeia de valor.

A abordagem de custeio ABC é fundamentada na identificação dos custos das atividades que, por sua vez, são consumidas pelos produtos e serviços da firma para a obtenção das receitas. O ABC isoladamente atua como uma ferramenta de apoio na busca de eficiência na alocação dos recursos, promovendo o aumento da produtividade das atividades. O ABC em conjunção com abordagens de valor como o EVA promove o alcance da eficácia através da observação tanto dos custos das operações quanto da lucratividade das firmas.

No estudo de caso, comprovou-se a conjugação EVA /ABC para a obtenção de melhor desempenho pelo firma. O ABC dá a orientação para o aumento da eficiência das atividades logísticas e de apoio ao mensurar seus custos, enquanto que o EVA dá a orientação do valor gerado por todas as operações e ativos empregados pelo confronto com as receitas obtidas, conforme relatório de demonstração de resultados pesquisado na unidade de negócio **Rede Valor**.

O ABC proporciona dimensões de custos orientadas para o mercado através do rastreamento de todos os custos internos de vendas, marketing, distribuição e administrativos e direcionando-os para produtos, clientes e canais de distribuição. O ABC apóia as decisões de redefinição de preços de serviços e produtos com base no custo de servir.

No estudo de caso comprovou-se, ainda, através da aplicação de formação de preços, a oportunidade de distinguir uma política de preços diferenciada em função da identificação dos custos de servir aos clientes filiados utilizando-se a abordagem ABC. Esta política se beneficia da visão de custos apropriados aos produtos pelo perfil mercadológico dos clientes filiados que consomem menos recursos logísticos em comparação com os varejistas comuns.

(3) A abordagem ABC tem restrições para sua utilização em função do custo/benefício de sua implantação que afetam a precisão da informação de custos.

O fator mais significativo do investimento em um custeio ABC é necessidade de identificar direcionadores de custos adequados para o rastreamento do consumo dos recursos pelos produtos, serviços ou clientes. Quanto mais precisos os direcionadores de custos mais cara sua implementação; uma vez que isso exige uma necessidade de utilização de técnicas estatísticas e uma equipe de pessoas dedicadas para levantamento de atividades, processos de negócios e o tratamento de dados de custos dos sistemas contábeis existentes para a utilização na abordagem ABC.

No estudo de caso, os gestores optaram por um sistema ABC mais simples em que as atividades mapeadas se restringiram ao ambiente logístico e com direcionadores de custos das atividades menos precisos. As informações históricas utilizadas no modelo ABC implementado são atualizadas em bases trimestrais, semestrais ou anuais das distorções observadas pela comparação entre a contabilidade real e o orçado no modelo ABC. O ABC é relevante para a tomada de decisão de preços e controle dos custos das atividades logísticas, mas observa-se restrições de sua utilização para o acompanhamento do desempenho real das unidades de negócio em que se privilegia a informação de resultado econômico obtido através da abordagem EVA.

Conclui-se, portanto, que a abordagem de custeio ABC é fornecedora de informações de custos no ambiente colaborativo interfirmas, orientando-se pela busca da eficiência das atividades e contribuindo para a melhor gestão no canal de distribuição. Ressalva-se o contexto de sua utilização quanto ao custo/benefício de sua implantação que altera sua validade como ferramenta de precisão de custos para tomada de decisões. Também se ressalva sua utilização na busca do valor gerado pelas operações interfirmas, uma vez que é orientada apenas para o custo destas operações.

6.1 Sugestões para pesquisas futuras

A análise do ambiente interfirmas é muito complexa, pois envolve várias atividades e muitos *trade offs*. A proposta de abordar um escopo mais amplo na cadeia de valor das firmas sob a ótica econômica não foi atingida plenamente nesta pesquisa. Embora delineado um mapa de custos logísticos na cadeia de valor, o enfoque de custos na cadeia é interno a firma, ainda que absorvendo aspectos operacionais dos clientes-alvo. Em consequência, não houve evidência empírica baseada numa ótica econômica dos resultados efetivos da relação colaborativa em toda a cadeia de valor, que provesse um modelo decisório em simulação. Portanto, observa-se que a visão estratégica dos gestores para atuação em um escopo amplo na cadeia de valor é assumida sem um apoio econômico decisório mais estruturado. Algumas questões importantes para futuras pesquisas a serem exploradas:

- As possíveis consequências de deficiências de implantação do sistema de custeio ABC motivadas por questões de custo/benefício da informação proporcionada.
- A integração do ABC com outras abordagens de gestão baseada em valor .
- O papel de mecanismos de controle baseados na confiança para apoiar o processo decisório no ambiente interfirmas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BIO, Sérgio R. Sistemas de Informação: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1985.

BLECHER, N. A ditadura do varejo. Exame, vol. 36, n. 12, p. 45-52, jun, 2002.

COASE, R. H. The nature of the firm. Reprinted in G. J. Stigler and K. E. Boulding (eds.), A.E.A. Readings in Price Theory: 331-351. Homewood, IL: Irwin. 1937.

COOPER, Robin, The Rise of Activity-Based Costing - Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do You Select Them?. Journal of Cost Management. Winter, 1989, p. 34-46

COX, Revis. Consumer convenience and retail structure of cities. Journal of Marketing, vol. 23, p. 359-362, april, 1959.

DEGRAEVE, Z. ROODHOOFT.F. Effectively Selecting Suppliers using Total Cost of Ownership. Journal of supply chain management. vol 35, n. 1, 1999, p. 5-10.

ELLRAM, L.M. Activity Based Costing and Total Cost of Ownership: a critical linkage. Journal of Cost Management. vol 9, n. 1, p. 22-30, 1995.

ELLRAM, L.M. Total Cost of Ownership: Elements and Implementation. International Journal of Purchasing and Materials Management, vol 29, n .4, p. 3-10, 1993.

FRAZIER, Gary L; ANTIA, K. D. Exchange relationships and interfirm power in channels of distribuition. Journal of the Academy of Marketing Science, p. 324, Fall, 1995.

GATTORNA, J.L. WALTERS, D.W. Managing the Supply Chain: a strategic perspective. London, Macmillan Press, 1996.

GIBSON, James L.; IVANCEVICH, John M..; DONNELLY, James H. Organizações: comportamento, estrutura e processos. São Paulo: Atlas, 1988.

HECKERT, J. Brooks. The analysis and control of distribution cost. New York: The Ronald Press Company, p 3-18, 1940.

JAYSON, S. ABC is worth the investiment. Management Accounting, p. 27, april, 1994.

JOHNSON, W. C. Sales promotion: it´s come down to push marketing. Marketing News, p. 8-9, feb, 1988.

KANTER, R. M. Collaborative Advantage: The art of alliances. Harvard Business Review. Vol 72, No. 4, July-August, p. 100, 1994.

LA LONDE, B., COOPER, M. C. NOORDEWIER, T. G. Customer Services: a management perspective. The Council of Logistics Management, Chicago, Oak Brook, III.: 1988.

LAMBERT, D.M. Logistics Cost, Productivity and Performance Analisys. The Logistics Handbook. New York: MacMillan Publishing Company, 1994.

MAURO, Carlos A . Preço de transferência baseado no custo de oportunidade: um instrumento para a promoção da eficácia empresarial. Dissertação de Mestrado – FEA. São Paulo:USP, 1991.

McCAMMON JR,. Bert C. Perspectives for distribution programming. In: BUCKLIN, Louis P. (Org). Vertical Marketing systems. Glenview: Scott, Foresman, p. 43, 1970.

THOMPSON, James D. Organizations in Action: social science bases of administration. New York: McGraw-Hill, 1967

WEBSTER JR, Frederick E. The role of industrial distributor. Journal of Marketing. v.40, p-10-16, july, 1976.

WILLIAMSON, O. E. The Economic Institutions of Capitalism. New York: Free Press. 1985.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS. Setor mostra sua força em ano difícil. Ranking 2004. SUPERHIPER. São Paulo, p. 14-34, maio, 2004.

ATKINSON, A. Anthony et. al. B. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas: 2000.

BALLOU, Ronald H. Logística Empresarial. Rio de Janeiro: Atlas, 1995.

BEUREN, Ilse Maria (Organizadora). Como elaboborar trabalhos monográficos em Contabilidade. São Paulo:Altas, 2003.

BOWERSOX, Donald J.; CLOSS, David J. Logistical management: the integrated supply chain process. New York: McGraw-Hill, 1996.

BRIMSON, James A. Contabilidade por Atividades: uma abordagemdo custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

BROMBERGER, Saul. HOOVER, Sandra. Supply Chain Challenges: Building Relationships. A conversations with Scott Beth, David N. Burt, William Copacino, Chris Gopal, Hau L. Lee, Robert Port Lynch and Sandra Morris. Harvard Business Review, p. 64-73, july, 2003.

CAMPOS, Vera. Toda força aos pequenos. Revista Distribuição, ed. 35, junho, 2003a. Disponível em <www.revistradistribuição.com.br>. Acesso em 18/abril/2004.

_____. A união faz a força: queda-de-braço entre os elos da cadeia de abastecimento retarda avanços da colaboração. Revista Distribuição, ed. 128, agosto, 2003b.

_____. O pequeno varejo se consolida como o ponto-de-venda. Revista Distribuição, ed. 43, março, 2004a. Disponível em <www.revistradistribuição.com.br>. Acesso em 18/abril/2004.

_____. Desempenho invejável do setor atacadista-distribuidor. Revista Distribuição, ed. 45, maio, 2004b. Disponível em <www.revistradistribuição.com.br>. Acesso em 17/maio/2004.

CARLTON, Dennis W.; PERLOFF, Jeffrey M. Modern Industrial Organization. New York: Addison Wesley Inc, 2000.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. Mensuração de atividades: comparando ABC x GECON. Caderno de Estudos nº 08, p. 1-9, FIPECAFI. São Paulo, abril,1993

CATELLI, Armando (Coordenador). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

CHRISTOPHER, Martin. Logística e Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos: estratégias para redução de custos e melhoria de serviços. São Paulo: Pioneira, 2002.

CORONADO, Osmar. Controladoria no Atacado e Varejo: Logística Integrada e Modelo de Gestão sob a ótica da Gestão Econômica Logisticon. São Paulo: Atlas, 2001.

DEKKER, Henri C. Value Chain analysis in interfirm relationships: a field study. Management Accounting Research. vol. 14, issue 1, p. 1-23, 2003. Disponível em <www.elsevier.com/locate/mar>. Acesso em 01/jul/2003.

_____. Control of inter-organizational relationships: evidence on appropriation concerns and coordination requirements. Accounting, Organizations and Society. vol 29, issue 1, p. 27-49, 2004. Disponível em <www.elsevier.com/locate/aos>. Acesso em 01/fev/2004.

DIETRICH, Michael. Transaction Cost Economics and Beyond. London: Routledge, 1994

DORNIER, Philippe-Pierre et. al. Logística e operações globais: textos e casos. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1997.

EDEN, Yoran. RONEN, Boaz. Activity based and activity based management: The same thing in a differente guise?. Articles of Merit. Internacional Federation of Accountants – IFAC. Out, 2002. Disponível em <www.ifac.org>. Acesso em 30/out/2003.

ELLRAM, Lisa M. Total Cost of Ownership: elements and implementation. International Journal of Purchasing and Materials Management. vol. 29, n. 4, p 3-11,Fall 1993.

_____, Total Cost of Ownership: na analysis approach for purchasing. Internacional Journal of Physical Distribution & Logistics Management. vol 25, n. 8, , p. 4-23, 1995

FARIA, Ana Cristina. Custos Logísticos: uma abordagem na adequação das informações de Controladoria à gestão da logística empresarial. Tese de Doutorado, 2003, 313 p. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2003.

FERRIN, Bruce G.; PLANK, Richard E. Total Cost of Ownership Models: An Exploratory Study. Journal of Supply Chain Management. vol. 38, n. 03, p. 18-29 summer, 2002.

FLEURY, Fernando; WANKE, Peter; e FIGUEIREDO, Kleber Fossati. Logística Empresarial: a perspectiva brasileira. São Paulo: Atlas, 2000.

FREIRES, Francisco G. M. Proposta de um modelo de gestão de custos da cadeia de suprimentos. 2000, 135 f. Tese (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

FREZATTI, Fábio. Gestão de Valor na Empresa. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antônio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2002.

GUILDING, C.; CRAVENS, K.S.; e TAYLES, M. An International Comparison of Strategic Management Accounting Practices. Management Accounting Research, v. 11, p. 113-135, 2000.

GULATI, Ranjay SINGH, Harbir. The architecture of cooperation: managing coordination costs and appropriation concerns in strategic alliances. Administrative Science Quartely, vol. 43, p. 781-814, 1998.

HORNGREN, Charles T. FOSTER, George. DATAR, Srikant M. Contabilidade de Custos. São Paulo: LTC, 2000.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, G.L.; STRATTON, W.O. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS (IMA). Practices and techniques: implementing Activity-Base Costing. Institute of Management Accountantes. Statement n. 4T, 1993.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1997.

HOOLEY, Graham J.; SAUNDERS, John A.; PIERCY, Nigel F. Estratégia de marketing e posicionamento competitivo. São Paulo: Prentice Hall, 2001.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. Custos e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. . São Paulo: Futura, 2000.

KOTLER, Philip. Administração de Marketing: análise, planejamento, implementação e controle. São Paulo: Atlas, 1992.

LACERDA, Roberto. PLAYER, Steve. Lições mundiais da Arthur Andersen em ABM-Activity-Based Manegement. São Paulo:Futura, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de Metodologia Científica. São Paulo: Atlas, 1993.

LA LONDE, Bernard J. Connectivity, Collaboration, and Customization: New Benchmarks for the Future. Accenture Consulting, White Paper, vol. 3, abril, 2001. Disponível em <http://www.ascet.com>. Acesso em 18/maio/2004.

LA LONDE, Bernard. J. POHLEN, Terrance L. Issues in Supply Chain Costing. Internacional Journal of Logistics Management. vol 7, n. 1, p 1-12, 1996.

LAMBERT, Douglas M.; STOCK, James R. Strategic Logistics Management. New York: MaGraw-Hill, 2001.

LEONE, George S. G. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1997.

LEVY, Michael. WEITZ; Barton A. Administração de varejo. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu (Organizador). Avaliação de Empresas: da mensuração contábil à econômica. São Paulo: Atlas, 2001.

MENTZER, Jonh.T. ZACHARIA, Zach G. The nature of interfirm partnering in supply chain management. Journal of Retailing, vol 76, n. 4, p. 549-68, winter, 2000.

NEVES, Marcos Fava. Um modelo para planejamento de canais de distribuição no setor de alimentos. Tese de Doutorado, 1999, 189 p. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1999.

PLAMPLONA, Edson de Oliveira. Contribuição para a análise crítica do sistema de custos ABC através da avaliação de direcionadores de custos. Tese de Doutorado em Adminstração Contábil Financeira, 1997. Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 1997.

PARENTE, Juracy. Varejo no Brasil: Gestão e Estratégia. São Paulo: Atlas, 2000.

PORTER, Michael E. Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

RAPPAPORT, Alfred. Gerando valor para o acionista: um guia para administradores e investidores. São Paulo: Atlas, 2001.

ROSENBLOOM, Bert. Canais de Marketing: uma visão gerencial. São Paulo: Atlas, 2002.

SHANK, John K. ; GOVINDARAJAN, Vijay. A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer mercados crescentemente competitivos. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

TOMKINS, Cyril. Interdependencies, trust and information in relationships, alliances and networks. Accounting, Organizations and Society. vol. 26, p. 161-191, 2001.

WHIPPLE, Judith M. FRANKEL, Robert. Strategic Alliance Succces Factors. The Journal of Supply Chain Management, vol 36, n. 3, summer, 2000.

WILDER, Ariel. Mudanças no setor supermercadista e a formação de associações de pequenos supermercados. Tese de Mestrado, 208 p. Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz. Piracicaba: Universidade de São Paulo, 2003.

YIN, Robert K. Estudo de Caso: planejamento e métodos. São Paulo: Bookman, 2001.

APÊNDICE A

Roteiro de Entrevista para as áreas de Négocio Compras, Marketing e Logística.

A) Em relação à estrutura organizacional e ambiente social das relações com os varejistas

1. Qual a história da rede ?
2. Quais as mudanças sofridas em termos de ações, objetivos?
3. Qual o objetivo da rede para o atacado, suas ações, o que faz (porque escolheu cooperar com os varejistas?)
4. Qual a estrututura organizacional (infra-estrutura, funcionarios, funções)?
5. Como é o perfil dos clientes (tamanho, volume de compras, distribuição geográfica)?
6. Como é o processo decisório ? Que áreas funcionais do Atacado contribuem para as decisões e a operação da rede ? Como se dá a troca de informações entre estas áreas ?
7. Quais as formas de contribuição dos clientes? Como se mantém a rede ? (contratos, cotas)
8. Quais as vantagens dos clientes em participar da rede? Quais os impecilhos /riscos levantados pelos varejistas para participar da rede ? Quais as obrigações dos varejistas com a rede ?
9. Os clientes conhecem os objetivos da rede ? De que forma eles são comunicados (formalmente, informalmente) ? Há conflitos de objetivos ? Quais ?
10. Quais os serviços prestados aos associados (tipos, participação no faturamento)?
11. Como se dá a comunicação com os clientes? (força de vendas, internet, reuniões, assembléias ? Quais as áreas envolvidas (além de vendas, e o papel de cada uma)? Como são resolvidos os conflitos de decisão tomada pela rede e contestadas pelos varejistas? Como os clientes participam das decisões?
12. Como se estabelece a organização de campanhas, promoções ?

13. Qual a estratégia para conquistar novos clientes ? Como se administra conflitos de novos e antigos clientes ?
14. Houve saídas de clientes ? Quais os motivos ?
15. Quais os principais desafios enfrentados (problemas, conflitos)? Quais as ações para resolvê-los?
16. Como são observados os concorrentes (associações de compras de varejistas)?

B) Em relação aos mecanismos de controle das relações

17. Existem sistemas de incentivos / recompensas / metas a cumprir ?
18. Há algum monitoramento do desempenho da rede e dos varejistas ? (direta ou indiretamente: ex: nível de compras).
19. Existem metas conjuntas de desempenho ? O desempenho da rede é comunicado aos varejistas ?
20. Como se observam os benefícios gerados aos varejistas associados? Há distinção em relação aos clientes não associados (ex: nível de compras do atacado, nível de vendas dos varejistas)? Qual o prazo estimado para o retorno dos investimentos dos varejistas?
21. Há regras ou procedimentos a serem cumpridos ? São formalmente comunicados ?
22. Há investimentos dos varejistas ? Há apoio do Atacado (financiamento, outros)?
23. Como se mede o desempenho da rede para o Atacado ? Quais as áreas internas que se beneficiam do desempenho da rede ? De que forma ? Há indicadores financeiros do desempenho interno ?
24. De que forma as informações financeiras do desempenho da rede apóiam as decisões da rede ?

APÊNDICE B

Roteiro de Entrevista para a Área de Controladoria

A) Questões quanto à estrutura, processo decisório

1. Qual a estrututura organizacional da Controladoria (infra-estrutura, funcionarios, funções)
2. Como é o processo decisório ? Que áreas funcionais do Atacado contribuem para as decisões e a operação da rede ? Como se dá a troca de informações entre estas áreas ?
3. Como a Controladoria apóia a estratégia para conquistar novos clientes ? Como se administram conflitos de novos e antigos clientes ?
4. Quais os principais desafios enfrentados (problemas, conflitos)? Quais as ações para resolvê-los?

---

5. Há algum monitoramento do desempenho da rede e dos varejistas ? (direta ou indiretamente: ex: nível de compras).
6. Existem metas conjuntas de desempenho ? O desempenho da rede é comunicado aos varejistas ?
7. Como se observam os benefícios gerados aos varejistas associados? Há distinção em relação aos clientes não associados (ex: nível de compras do atacado, nível de vendas dos varejistas)? Qual o prazo estimado para o retorno dos investimentos dos varejistas? Como é analisado o risco / retorno do varejista ao Peixoto ?
8. Há investimentos dos varejistas ? Há apoio do Atacado (financiamento, outros)?
9. Como se mede o desempenho da rede para o Atacado ? Quais as áreas internas que se beneficiam do desempenho da rede ? De que forma ? Há indicadores financeiros do desempenho interno ?

10. De que forma as informações financeiras do desempenho da rede apóiam as decisões da rede ?
11. Que impacto as relações colaborativas na cadeia de distribuição do Peixoto com os Varejistas trouxe para a Controladoria e a Contabilidade ?
12. Como é avaliado o desempenho da Rede Valor ?
13. De que forma a Controladoria apóia as decisões da Rede Valor para manter e conquistar os clientes ? (mecanismos contábeis/financeiros utilizados)
14. É sabido que há um um grande problema de se estabelecer confiança em relações mais estreitas no canal de distribuição. Como a Controladoria convive com o baixo nível de informações dos varejistas (expectativa de demanda, nível de serviço a oferecer) e o impacto disto no planejamento (orçamento anual, previsões de venda)? Como a Rede Valor tem contribuido para mudar o nível de confiança e de informações sobre os varejitas (demanda) de forma a propiciar um fluxo continuo de abastecimento?
15. Qual o escopo de atuação da Controladoria em relação ao canal de distribuição ? (Até onde vão os controles (nível estratégico e operacional), Até onde se pretente chegar a integração com os varejistas?) (Implantação de sistemas de informação, tecnologias)
16. Como são analisadas as áreas de negócio atuantes em conjunto com a Rede Valor? (Marketing, Compras e Logística). Como a Controladoria apóia a resolução de conflitos em decisões de atendimento aos clientes, sacrifício de recursos de uma área em benefício de outras áreas. (Há sistemas de simulação de ambientes operacionais, ex: da logística para o atendimento da distribuição)?
17. Em que estágio de informação nas relações com o varejista o Peixoto se considera estar?
    - baixo = mínima confiança e comprometimento, refletidos em termos de custo-benefício de curto prazo, avaliação de opções de valor da relação.
    - preparando para crescer = aumentando a confiança, refletidos em termos de avaliação de planejamentos em conjunto e em consenso e passos a seguir, desenvolvimento de cenários.

- Alto = alta confiança, refletidos em metas claras (acordos de expectativas), troca de informações estratégicas, investimentos em conjunto, avaliação de compartilhamento de riscos e benefícios.
- Maduro = confiança estável por longo período, refletidos em foco em resultados e não em processos de controle, possibilidades de extensão de novos negócios em conjunto.

18. Como se caracteriza o sistema de gestão contábil do Peixoto ? (técnicas utilizadas, nível de integração com outros sistemas e áreas) (custo total, ABC, custeio variável, outros) Há orientação de gestão por processos além das áreas funcionais? Que dimensões de custos e de resultados são analisadas ? (tipo de clientes, áreas geográficas, segmento de produtos, vendedores, custos de estoques, armazéns, pedidos, etc) Qual a extensão destas análises (receitas, custos, resultados)? Qual a periodicidade? Há acompanhamento de padrões de desempenho, variações? Quais os principais relatórios financeiros disponíveis ?
19. Quais os principais impecilhos para o avanço das técnicas contábeis utilizadas para um maior apoio à tomada de decisões no ambiente colaborativo no canal de distribuição? Quais deveriam ser os relatórios para melhor acompanhamento do desempenho no canal de distribuição, das áreas organizacionais e dos processos de negócio ? Qual deveria ser o papel da Contabilidade para suportar o controle cooperativo nestas relações ?
20. Que componentes de desempenho são medidos e comparados ? (serviços aos clientes, gerenciamento de estoque, transportes, armazenagem, processametno de pedido, outros) .
21. Quais são os principais sistemas de gestão operacional do Peixoto? (Armazéns, pedidos, distribuição (cargas e rotas), compras) e o nível de integração entre eles ?

B) Questões sobre a aplicação de Formação de Preços e informações gerenciais

1. Quais as bases de remuneração da Rede Valor em relação à comissão concedida pelo Atacado ?
2. Quais as vantagens da Nova Lei do ICMS para as transações da Rede Valor com os varejistas filiados ?

3. Como é considerado o custo de motorista na função de formação de preços e custos logísticos ?
   - custo totalmente variável conforme taxa de comissionamento na distribuição
   - custo fixo participante da manutenção do veículo
   - outro método
4. De que consistem os custos de transbordo ? Como são controlados os custos dos depósitos avançados ?
5. Quais os grandes processos de negócio geridos através do custeio ABC ? Qual a delimitação de cada um ? Como o ABC contribuiu para a melhor gestão dos processos de negócio ? Há gestores de processos ? Quando foi implantado?
6. O processo de armazenagem e movimentação (inbound) é incluído na formação de preços? Como?
7. De que consistem as despesas com Operações de Transporte no DRE da Rede Valor?
8. Como é controlado o desempenho dos varejistas?
9. O Livro de Preços para os varejistas comuns é diferente do Livro de Preços para os filiados da Rede Valor. Como os sistemas de custeio (formação de preços, sistema logístico, outros) contribuiram para definir esta diferença de preços? Há outros fatores não econômicos (políticos, estratégicos) que foram considerados para se estabelecer esta diferença?
10. Que outros fatores compõem a base para a decisão de formação de preços além dos custos (Demanda histórica, margem de contribuição, preços de mercado, nível de estoques, plano de margens)? Há sistemas de apoio à decisão para esta tarefa?
11. Na conciliação da apuração do resultado “realizado” x “orçado”, o ABC é novamente utilizado, ou seja, os recursos efetivamente consumidos utilizam-se dos mesmos drivers para gerar o custo efetivo de cada atividade ?

GLOSSÁRIO

Cadeia de valor – Reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar os produtos de uma firma, [...] que são um reflexo de sua estratégia. (PORTER, 1992, p. 33)

Ciclo de pedido – Tempo transcorrido entre o pedido de compra e o recebimento do produto pelo cliente, consistindo de atividades tais como preparação e transmissão de pedido, recepção e processamento de pedido, manuseio e empacotamento, ordem de transporte, distribuição e entrega ao cliente. (LAMBERT; STOCK, 2001, p. 146).

Custeio por missão – Custos incorridos na execução de atividades logísticas que cruzam as áreas funcionais, com o objetivo de atender a certa missão de distribuição (transporte, armazenagem, estoques, etc) segmentada por clientes, regiões ou canal específico. A missão consiste de metas de serviços ao cliente a serem alcançadas pela empresa, dentro de um contexto de produto e mercado. Os custos incorridos devem ser apenas os custos incrementais para atender a determinada missão, que poderiam ser evitados caso o serviço prestado fosse descontinuado (abordagem de custeio variável). (CHRISTOPHER, 2002, p. 60-63).

Margem de contribuição – Diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto que lhe pode ser atribuído sem rateios. (MARTINS, 2003, p. 179)

Resultado econômico – "Incremento de riqueza da firma, de seu patrimônio ou de seu valor, mensurada com base em conceitos econômicos, que reflete todos os esforços e benefícios obtidos pela firma de cumprir sua missão em um dado período de tempo" (CATELLI, 1999, p. 70-72).