

**FACULDADE PATOS DE MINAS
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO**

VINÍCIUS ALVES RODRIGUES

GESTÃO DE SUPRIMENTOS E SEUS CUSTOS

**PATOS DE MINAS
2014**

VINÍCIUS ALVES RODRIGUES

GESTÃO DE SUPRIMENTOS E SEUS CUSTOS

Relatório de Estágio realizado como requisito de avaliação total da disciplina de TCC e para obtenção do título de Bacharel em Administração pela Faculdade Patos de Minas - FPM, sob orientação do professor André Locatelli.

**PATOS DE MINAS
2014**

GESTÃO DE SUPRIMENTOS E SEUS CUSTOS

RESUMO

Tem-se visto atualmente um mercado que se encontra cada vez mais competitivo, caracterizado pelo contínuo avanço e mutação, e nesse sentido revela uma realidade que demanda cada vez mais das organizações, exigindo uma nova postura flexível e ágil frente a esse fluxo de informações e mudanças na busca constante de melhores resultados, havendo a necessidade por parte dos gestores de atentar às condições gerenciais de seus negócios. Em razão disto necessitam de ferramentas capazes de orientar suas estratégias, não podendo assim relegar a gestão dos custos a um nível secundário, nem omitir a importante relação para com a tomada de decisão. Dessa forma pretendeu-se pela presente pesquisa compreender o sentido teórico e prático da gestão de custos e a relação com a tomada de decisões, sobre tudo na análise e descrição dos processos que permitem e constituem a gestão de custos, partindo do setor específico de compras à contabilidade na emissão de documentos que fornecem informações para a tomada de decisão, e com foco nos custos na forma das despesas administrativas. Logo se realizou uma pesquisa exploratória e bibliográfica, com livros e artigos científicos a fim de esclarecer melhor o assunto.

PALAVRAS CHAVE: Gestão de Suprimentos, Gestão de Custos, Tomada de Decisões, Departamento de Compras, Contabilidade de Custos.

ABSTRACT

Nowadays it has been seen a market each time competitive, characterized by a ongoing advancement and mutation, and accordingly to that it reveals a reality that demands more and more from the institutions, requiring a new flexible and agile attitude against this flow of information and changes in a constant search of best results, which is why the managers must be attempt to the management conditions on their business. Therefore they need tools that are capable to guide them on their strategies and so can not relegate the costs management to a secondary level, neither omit the importance for the decision making. Thereby it was intended on this research to understand the theoretic and practical meaning of the costs management related to the decisions making especially in the analysis and description of the processes that allows and constitute the costs management, starting from the purchasing department to accountancy in issuing documents that provides informations to the decision making, with the focus on the costs as an administrative expenses. It was soon realized an exploratory research exploratory and bibliographic , with books and scientific articles in order to clarify the matter.

KEYWORDS: Supply Management, Costs Management, Decision Making, Accountancy Department, Cost Accounting.

1 INTRODUÇÃO

O panorama econômico na atualidade se apresenta sob um mercado consumidor que está demandando cada vez mais das organizações. O ambiente competitivo em que as organizações estão inseridas, as mudanças nos processos de produção e prestação de serviços, a introdução de novas tecnologias conduzem as empresas a responderem de forma acelerada aos apelos e necessidades do ambiente externo, pretendendo assim aumentos de produtividade e/ou melhoria da qualidade dos serviços prestados, além da redução de custos na gestão de seus negócios.

Desta forma, “os métodos de custeio são considerados formas gerenciais de extrema importância para a tomada de decisões, para a obtenção de lucros e alcance dos objetivos previamente traçados”. (CARARETO; *et. al.* 2006, p.2). Assim a gestão dos custos exerce um papel relevante para as empresas, pois, todos os

custos influenciam significativamente o resultado econômico (lucro ou prejuízo), sejam elas industriais, comerciais, ou prestadoras de serviços, principalmente, com relação à competitividade frente aos seus concorrentes.

Um sistema para o controle dos custos empreende um conjunto de técnicas e recursos que são aplicados pelas empresas no acompanhamento dos seus gastos, ou seja, custos e despesas. Estes sistemas metodológicos compreendem desde a análise e a atribuição de custos, a produtos e departamentos, até procedimentos mais complexos de controle, como sistema de custo-padrão e a técnica orçamentária. Diferentes são os métodos de custeio utilizados pelas empresas conforme seus objetivos pretendidos e de forma que este sistema forneça as informações de custos mais precisa e eficiente. Como exemplo, desses sistemas metodológicos pode-se citar o custeio por absorção, custeio variável e custeio ABC. Neste caminho ainda, os custos para atenderem as finalidades para as quais são apurados, precisam ser classificados, quanto a sua natureza e função, apuração e formação.

Como comenta Leone (1995 p.349) “a classificação e discriminação dos custos proporciona a organização de dados claros sobre estes, que visam a auxiliar a administração no processo de planejamento”. Condição essa gerencialmente estratégica que fornece subsídios à Tomada de Decisão. Tornam-se assim processos que mantêm a condição vital da empresa na prestação de serviço a que se propõe e a competitividade no mercado.

1.1 Tema e Delimitação do tema

A Gestão de Suprimentos e seus Custos é de grande importância para as organizações pois, atinge diretamente o setor econômico da empresa. É importante porque visa controlar os estoques, o valor investido nesse estoque, influenciando também nas tomadas de decisões da organização.

1.2 Formulação do Problema e Hipóteses

Qual a importância da gestão de suprimentos e seus custos na tomada de decisão de uma empresa.

A tomada de decisão dentro da organização requer uma análise da gestão de suprimentos e de custos.

É importante que a empresa tenha uma gestão de custos bem elaborada, para assim controlar melhor os gastos, podendo também reduzir os custos.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

Descrever e analisar os processos que permitem e constituem a gestão de custos, partindo do setor específico de compras – suprimentos, à contabilidade na emissão de documentos que fornecem informações para a tomada de decisão.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Buscar referencial teórico sobre contabilidade de custos, setor compras, e gestão de custos;
- Analisar documentos que se apresentem como condições para gestão de custos;
- Detectar as especificidades da gestão de custos;
- Demonstrar a importância da tomada de decisão e a relação com a gestão de custos;
- Fundamentar estratégias e soluções para as possíveis falhas detectadas.

1.4 Justificativa

Morgan e Rosa (2006) por meio de alguns autores discorrem sobre algumas características das empresas prestadoras de serviços diferentemente das industriais, como pela relação para com a clientela, que são quem determinam o sentido e a direção para os quais devem se orientar os processos, e demanda a busca da precisão e qualidade dos serviços; a condição de prestadoras de serviços não diz respeito a produtos físicos, mas a tarefas, imateriais, são intangíveis, dessa forma eis outra característica: a de não possuir estoque, assim a oferta e consumo dos serviços se dão à medida, concomitante à demanda. Esses são, portanto, aspectos que tornam a gestão mais complexa e singular a cada organização prestadora de serviços.

Sob este prisma o presente trabalho teve como objetivo o entendimento dos processos de gestão de suprimentos e seus custos, levando em consideração as despesas administrativas principalmente em relação ao setor compras e seus processos funcionais. Para tal compreensão como já descrito foram feitas observações e análises de livros, documentos contábeis, e de controles e outros elementos operacionais.

1.5 Metodologia

Desde o princípio, no processo de produção dos objetivos e do presente trabalho de pesquisa, até em seu desdobramento na operacionalização de sua investigação a pesquisa aqui em questão se caracterizou em regra geral por ser exploratória, visando proporcionar, segundo Silva e Menezes (2001, p. 21), “maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Nesse sentido pode envolver levantamento bibliográfico, e análise de exemplos que estimulem a compreensão”. Em geral, esses trabalhos assumem as formas de Pesquisas Bibliográficas e Estudos de Caso, o que também se faz constituir esse caminho de pesquisa.

Sendo bibliográfico, desenvolveu-se com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

Assim, a pesquisa visou descrever as características de determinada realidade organizacional e o estabelecimento de relações entre variáveis nesta, envolvendo o uso de técnicas padronizadas de coleta de dados, e observação sistemática, o que segundo Silva e Menezes (2001) a caracteriza com descritiva. Logo envolvendo o estudo aprofundado sobre um objeto de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento, ou seja, pretendendo conhecer as especificidades de determinada problemática têm-se assim constituída uma pesquisa qualitativa pelo estudo de caso de certa realidade/problema.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Atualmente vê-se um mercado que se encontra cada vez mais competitivo, em contínua mutação, produzido pelo advento da globalização que cria um novo modelo socioeconômico caracterizado pelo avanço e desenvolvimento industrial,

tecnológico, mercadológico, e sobre tudo digital. Assim se apresenta o mercado, em vertiginosa aceleração, onde as transformações estão constantemente em movimento, e nesse sentido revela-se uma realidade que demanda cada vez mais das organizações, exigindo delas “em geral, independentemente de seu porte, uma nova postura ajustada, flexível e ágil frente a esse fluxo de informações na busca constante de resultados.” (LARA, *et. al.* 2001 p.51). Há, portanto, por parte dos empresários a necessidade de atentar às condições gerenciais de seus negócios. Neste caminho Reckziegel e colaboradores (2007) nos apresentam que:

No contexto da gestão empresarial, grande parte dos trabalhos publicados em revistas especializadas nas últimas décadas tem ressaltado a necessidade dos gestores observarem as ocorrências verificadas nos ambientes internos e externos nos quais as empresas estão inseridas. Tal necessidade é provocada pela busca de estratégias competitivas que objetivam assegurar a continuidade dos negócios. (RECKZIEGEL, *et. al.* 2007, p.15).

Segundo Megliorini (2007, p.1) “o conhecimento e a arte de administrar são fatores determinantes do sucesso de qualquer empresa”. Em razão disto passam a necessitar de ferramentas capazes de orientar suas estratégias, e assim sendo não podem expatriar a gestão dos custos a um nível secundário, pois esta é um instrumento que “oferece as empresas informações que lhes permitem manter no mercado produtos e/ou serviços de qualidade a um custo menor do que aquele oferecido pelos concorrentes”. (CARARETO; *et. al.* 2006 p.8) Portanto conhecer custos é uma condição fundamental para boa administração de uma empresa, o que sustenta também a eficiência e sucesso na Tomada de Decisões. Eventualmente tem-se visto o desenvolvimento de novas abordagens para o cálculo e análise de custos, a fim de atender as demandas informacionais dos gestores.

Sendo assim torna-se necessário no presente trabalho e também para a pesquisa tomar conhecimento, discriminar os sentidos e noções empreendidas por custos e as especificidades do lugar que ocupa dentro de uma organização, bem como seus sistemas e métodos operacionais.

2.1 CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS

A gestão dos custos exerce um papel relevante para as empresas, pois, todos os custos influenciam significativamente no resultado econômico (lucro ou prejuízo)

das empresas industriais, comerciais e prestadoras de serviços, principalmente, com relação à competitividade frente aos seus concorrentes.

Conceitualmente custo representa um “gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços; são todos os gastos relativos à atividade de produção” (NEVES; *et. al.* 2003, p.12). Assim encontram-se os salários do pessoal, as matérias-primas, combustíveis, alugueis e seguros, depreciação de equipamentos e imóveis, gastos com manutenção, etc.

Segundo Almeida *et. al.* (2009) de acordo com a NPC 2 do IBRACON:

Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma. (ALMEIDA; *et. al.* 2009. p. 31).

No entanto precisam ser classificados para atender às finalidades para as quais são apurados. Uma empresa apura seus custos com vista ao atendimento de exigências legais quanto à apuração de resultados de suas atividades e avaliações de estoque; ao conhecimento dos custos para a tomada de decisões corretas e o exercício de controle. (MEGLIORINI; 2007).

Para atender os seus objetivos específicos e facilitar o entendimento prático, os custos são classificados de diferentes formas que especificam as contas a serem realizadas em moldes ou lógica pré-determinada na relação total das contas de cada empresa. E nesse sentido Carareto *et. al.* (2006) ao classificarem os custos fazem um caminho detalhado quanto aos sentidos destes em uma empresa, desde sua natureza e função, passando pela contabilização até à sua apuração e formação. Dessa forma tomar-se-á como referência tal caminho.

Quanto à natureza entende-se que as empresas buscam a padronização das contas que constituem assim em registros de cada operação, o que pode ser diferente e particular a cada empresa bem como sua classificação. Assim se distinguem as operações de produtos acabados, em elaboração, das matérias-primas, da mão de obra e etc. Desse modo, quanto à natureza, a apuração do custo

total acontece por meio da soma de todos os custos tomando-se o valor individualmente. Em contrapartida para apurar o custo acumulado de cada um deles torna-se necessário à adoção da classificação de custo por função.

Essa classificação – por função – tem o objetivo de identificar o custo das diferentes atividades da empresa de forma que contribua em um maior controle dos valores orçados que dizem respeito a cada uma das atividades. Carareto *et. al.* (2006) citando Dutra (2003) caracterizam alguns níveis conforme as funções que são a direção, o apoio, a gerência, supervisão e execução. Entretanto no modo de gerência os custos podem também se classificarem quanto à produção, os custos administrativos – relacionados ao controle, execução de políticas e programação de atividades. E também os custos de comercialização.

Nesse sentido de classificação há a departamentalização dos gastos, pelos setores, independentemente de sua implicação na produção de bens e serviços.

Na classificação quanto à apuração refere-se à destinação direta de cada custo, depois de sua ocorrência, a cada forma diferente de produto ou função de custo. Esse processo é utilizado para avaliar o desempenho de cada produto ou serviço individualmente. Porém a fim de evidenciar a implicação de cada custo no desempenho global da empresa é necessário classificá-los diretos ou indiretos. Esta classificação dos custos em diretos e indiretos tem como objetivo avaliar os estoques de produtos em elaboração e acabados (prontos para a venda).

2.1.1 Custos Diretos:

“São aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo nesta fabricação” (NEVES, *et. al.* 2003 p.17). Esses custos referem-se às quantidades de materiais e serviços utilizados em determinada produção.

“A apropriação de um custo ao produto se dá pelo que esse produto consumiu de fato. No caso da matéria-prima, pela quantidade efetivamente consumida e, no caso da mão-de-obra direta, pela quantidade de horas de trabalho” (MEGLIORINI; 2007. p.9).

Além de matéria-prima e mão de obra encontra-se também nesse sentido materiais e componentes, para acabamentos ou não, embalagens, dentre outros, específicos a cada empresa e ramo de atividade no mercado.

2.1.2 Custos indiretos:

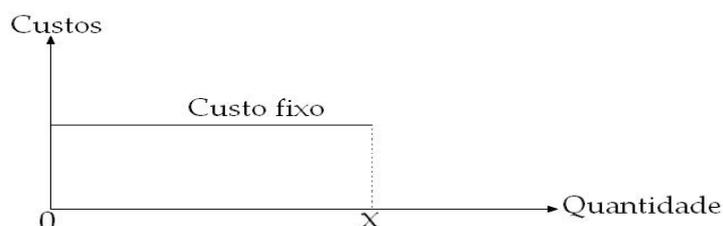
Referem-se aos gastos não mensuráveis de maneira clara e objetiva. “São os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio” (NEVES; *et. al.* 2003. p.18).

Base ou critério de rateio para Almeida *et. al.* (2009, p.40) “são parâmetros utilizados para fazer a distribuição de custos, comuns a mais de um objeto de custeio. As bases ou formas de rateios mais utilizados são:- horas/máquinas, horas/homens, metragem da área de atuação, custos diretos”. Esses custos também se encontram na depreciação de equipamento, aluguel da fábrica, gasto com limpeza da fábrica, energia elétrica que não pode ser associada ao produto.

Assim como nos apresenta Carareto *et. al.* (2006) o custo têm implicações diretas sobre a quantidade de produtos e serviços a serem produzidos/oferecidos pelas empresas, sendo assim sub-classificados em fixos ou variáveis:

2.1.3 Custos Fixos:

“São aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independentemente da quantidade que venha a ser fabricado dentro do limite de capacidade instalada” (MEGLIORINI, 2007 p.10). Dizia Neves *et. al.* (2003) que seus valores são os mesmos qualquer que seja o volume de produção da empresa. É o caso, por exemplo, do aluguel da fábrica. Embora possam variar no decorrer do tempo, mesmo quando sofre reajuste em determinado mês, não deixam de ser custo fixo, uma vez que terá o mesmo valor qualquer que seja a produção.



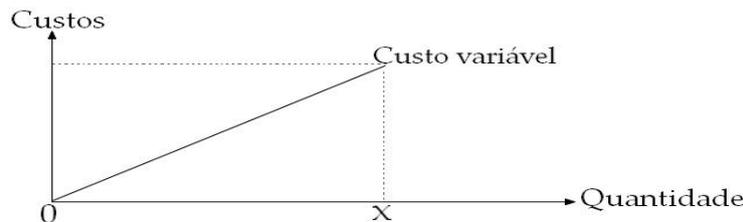
Fonte: MEGLIORINI; (2007, p.10)

2.1.4 Custos Variáveis:

Estes mantêm uma relação direta com o volume de produção ou serviço, ou seja, seus valores se alteram em função do volume de produção.

“São exemplos desse comportamento os custos da matéria-prima - quanto mais se produz, maior a necessidade, portanto, maior o custo”. (MEGLIORINI; 2007 p.11).

Eles podem se classificar como progressivos, cuja variação ocorre em proporções maiores que os volumes produzidos; constante, cuja variação ocorre nas mesmas proporções que os volumes produzidos; e os regressivos, cuja variação ocorre em proporções menores que os volumes produzidos.



Fonte: MEGLIORINI; (2007, p.11)

Segundo Carareto e colaboradores (2006) ainda há a classificação por ocorrência:

Nesta classificação os custos subdividem-se em função das fases de sua ocorrência, sendo formado pela matéria-prima, a qual pode ser chamada de custo básico, esta recebe a atuação da mão-de-obra, o que resulta nos dois custos diretos. Segundo Dutra (2003, p. 66), “além da mão de- obra atuam sobre os custos básicos os custos gerais, em sua maioria indiretos, e estes, somados à mão-de-obra, constituem-se no custo de transformação, pois são eles que transformam a matéria-prima”. (CARARETO; *et. al.* 2006 pág. 4).

2.2 SISTEMAS E MÉTODOS DE CUSTEIO

Um sistema e método para o controle dos custos empreendem um conjunto de técnicas e recursos que são aplicados pelas empresas no acompanhamento dos seus gastos, ou seja, custos e despesas. Estes sistemas metodológicos compreendem, portanto, desde a análise e a atribuição de custos, a produtos e

departamentos, até procedimentos mais complexos de controle, como sistema de custo-padrão¹ e a técnica orçamentária².

Existem diferentes métodos de custeio, que são utilizados pelas empresas conforme seus objetivos pretendidos, ou seja, o desenvolvimento de um sistema de custos faz-se a escolha da composição dos métodos e princípios de custeio de forma que, este sistema constitua condição que dê acesso e forneça as informações de custos de forma mais precisa e eficiente. Como exemplo, desses sistemas metodológicos pode-se citar o custeio por absorção, custeio variável e custeio ABC.

Os métodos de custeio por absorção, pleno, e o custeio variável se enquadram conforme a literatura, segundo apresenta Megliorini (2007 p.2), nos métodos de custeio tradicionais “que tem como foco principal a apuração do custo dos produtos, considerando que os produtos sejam geradores de custos”. Esses têm “relação com o conceito de que o comportamento dos custos varia de acordo com a quantidade fabricada, sendo considerados, portanto, métodos baseados no volume”.

Todavia a acelerada evolução tecnológica em movimento a um ambiente cada vez mais competitivo produziu desdobramentos na realidade empresarial que para acompanhar tal ritmo foi preciso - desde o início do século XX – por parte das empresas (re) pensar a contabilidade de seus custos, que como já alertava alguns pesquisadores, segundo Reckziegel *et. al.* (2007), encontrava deficiências em operar de forma eficaz o gerenciamento dos custos, e conseqüentemente em fornecer informações aos gestores que os auxiliassem na tomada de decisões. Entretanto ainda sim, atualmente, faz-se necessário a reformulação contínua por parte das empresas de seus métodos para a contabilização de seus custos.

Nesse sentido Reckziegel *et. al.* (2007) apresentam que a contabilidade de custos passa a ser elemento estratégico para a gestão, assim os gestores investem em novos sistemas de apropriação e gestão de custos, e reestruturam à sua realidade sistemas considerados tradicionais. Sobre os “novos sistemas” refere-se aos “métodos de custeio contemporâneos”, com abordagens para aplicações específicas, como exemplo pode-se citar, “o conceito de ciclo de vida dos produtos, o custeio-alvo, a teoria das restrições e o sistema de gestão econômica”, mas nesse campo destaca-se o custeio ABC. (MEGLIORINI; 2007, p. 2).

¹ Custo planejado para produção de um bem

² Formam um conjunto de diferentes técnicas orçamentárias de modo a auxiliar as organizações dependendo de cada necessidade.

Embora vários sejam os sistemas e métodos de custeio, como se pode evidenciar pela literatura e pesquisas sobre o tema, não são todos abordados, mas os de destaque, àqueles mais utilizados, portanto no presente projeto e pesquisa serão apresentados em suas especificidades estes considerados principais pelas empresas e pesquisadores. Entretanto há de se tomar conhecimento do sentido da lógica geral que sustenta todo e qualquer sistema metodológico de gestão dos custos, ou seja, a contabilidade de custos.

2.2.1 Contabilidade de Custos:

A Contabilidade de Custos está voltada para o cálculo e interpretação dos custos de produção, tanto de produtos como de serviços, “a fim de atingir seus objetivos: determinação do lucro, controle das operações e tomada de decisões.” (MEGLIORINI; 2001 p.4). A contabilidade de custos dá acesso às informações detalhadas a respeito dos custos que a gestão necessita para controlar as operações atuais e para o planejamento futuro.

A contabilidade de custos, em suas origens, como relata Neves *et. al.* (2003 p.7) teve “como principal função a avaliação de estoques em indústrias”, procedimento esse que envolvia compra, venda de mercadorias, pagamentos de salários, aquisição de matéria prima, etc. Esses gastos quando incorporados no valor dos estoques destas empresas, para balanço, classificam-se entre aqueles produtos ainda em elaboração e àqueles acabados, prontos para a venda. Apesar de pouco mais complexo que nas empresas comerciais, justamente por envolver, como se pode perceber, outros mais fatores de custos de produção, “a solução para apuração é similar na contabilidade comercial, pois se avaliam os estoques inicial e final e substitui-se a conta de compras pelos gastos de produção”. (NEVES, *et. al.* 2003 p.7). Assim a contabilidade de custos se desdobra em sistemas e formas de custeamento.

Em sentido financeiro segundo Neves *et. al.* (2003, p. 5) a “contabilidade tem por objetivo controlar o patrimônio das empresas e apurar seus resultados”. Dessa forma ela também assegura condições em prestar informações a gestores e usuários externos interessados em acompanhar a empresa. Tal função é exercida pela “elaboração de demonstrações contábeis”, como o Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado, de Lucros ou Prejuízos Acumulados, das Mutações do

Patrimônio Líquido e etc. Estas demonstrações são padronizadas por princípios contábeis para comparações de resultado em períodos diferentes.

E nesse sentido, em fornecer tais informações, sobre resultados, para controles, de custos e gastos, ou seja, sobre o patrimônio em geral, a contabilidade passa a ocupar papel importante na gestão dos custos, além de, em seu sentido gerencial constituir condição informativa “sobre dados contábeis, que ajudem os administradores das empresas no processo de tomada de decisão”. (NEVES, *et. al.* 2003, p. 8).

Dessa forma os gestores têm condições técnicas para gerenciamento do desempenho de sua empresa, avaliando assim se as metas orçamentárias foram cumpridas como previsto.

Almeida *et. al.* (2009) citando o autor Francisco D’Auria (1962), dizia ainda sobre a definição da idéia da contabilidade de custos:

... a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade. (ALMEIDA, *et. al.* 2009, p 23).

A contabilidade de custos se apresenta, portanto como um ramo da contabilidade voltado a princípio para o processo fabril, para seus cálculos e interpretação dos custos da produção, de produtos, mas também sobre serviços prestados. Nessa lógica a contabilidade de custos é uma ferramenta onde profissionais se ocupam da apuração do custo, sustentando a sobrevivência da empresa, buscando identificar e auxiliar na tomada de decisão, oportunizando soluções para formação de preços, valores em que a margem de contribuição cobrirá os seus custos, buscando o equilíbrio para a operacionalização da empresa, pelo método de custeio utilizado.

2.2.2 Custeio por absorção:

Método de custeio derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, originado pela própria contabilidade de custos. “Este tipo de custeio é o único aceito pela Auditoria Externa e pelo Imposto de Renda, porque

atende aos Princípios Contábeis da Realização da Receita, da Competência e da Confrontação” (ALMEIDA, *et. al.* 2009 p.52).

Neste tipo de custeio agregam-se ao custo dos produtos todos os outros custos da área de fabricação, sejam esses considerados diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. Como comenta Leone (2000, p.242) “o próprio nome do critério é revelador dessa particularidade, onde o procedimento é fazer com que cada produto absorva parcela dos custos relacionados á fabricação”.

Nesse caso Megliorini (2007) destaca os passos para a apuração dos custos, sendo o primeiro separar os gastos do período em despesas, custos e investimentos. As despesas, não agregadas são lançadas na demonstração de resultados, por se relacionarem à geração de receita e à administração da empresa. Logo o outro passo é separar os custos em diretos e indiretos. Os primeiros se agregam aos produtos conforme as medições de consumo neles efetuadas; e os segundos são agregados por meio de rateios.

Esquema:

Preço de venda
(-) Custos Variáveis
(-) Custos Fixos
(=) LUCRO BRUTO
(-) Despesas Variáveis
(-) Despesas Fixas
(=) LUCRO/PREJUÍZO LÍQUIDO

Fonte: Almeida, *et. al.* (2009, p.56)

Sobre as vantagens desse método Carareto *et. al.* (2006) ressaltam além de atenderem aos Princípios Fundamentais da Contabilidade, não considerarem as despesas integrantes dos estoques dos bens e dos serviços, mas sim todos os custos aplicados em sua obtenção, o que possibilita a averiguação dos resultados, cálculos dos impostos e dividendos a distribuir, uma vez que todos os custos de produção (variáveis, fixos, diretos e indiretos) agregam o custo dos produtos para fins de valorização dos estoques.

Por outro lado os autores ainda atentam à impotência do método em apresentar informações para fins gerenciais, valorizando basicamente os estoques,

“existindo a necessidade de rateio dos custos indiretos, visto que considera a alocação de todos os custos aos bens, o que torna as informações de custos deficientes nas análises para tomada de decisão. Essas limitações prejudicam a formação do preço de venda e estudos comparativos de compras versus produção” (CARARETO; *et. al.* 2006. p.5).

2.2.3 Custeio variável ou direto:

Ao contrario do custeio por absorção de acordo com Neves *et. al.* (2003 p.158) “o custeio variável fere os princípios contábeis geralmente aceitos”, assim “não é aceito pela Auditoria Externa das empresas que tem capital aberto e nem pela Legislação do Imposto de Renda”.

O custeio variável ou direto consiste em apropriar ao produto e/ou serviço somente os custos variáveis, ou seja, “os custos que oscilam de forma proporcional ao volume de produção e vendas, dos custos que se mantêm estáveis perante o volume de produção e vendas, são imputados aos bens e serviços produzidos somente os custos variáveis de produção, tanto diretos como indiretos”. (CARARETO; *et. al.* 2006. p.5).

Com ralação as vantagens deste custeio Neves *et. al.* (2003) comenta que para os administradores este é uma ferramenta melhor para a tomada de decisões, onde possibilita “identificar os produtos com maior margem de contribuição, produtos que podem ter vendas incentivadas ou reduzidas e aqueles que podem ser excluídos da linha de produção, determinar o nível mínimo de atividades para que o negocio passe a ser rentável, decidir comprar ou fabricar, etc.” (MEGLIORINI; 2007 p. 113). De acordo com Neves *et. al.* (2003 p.158) este método tem suas desvantagens quanto aos “custos mistos (custos que têm uma parcela fixa e outra variável) nem sempre é possível separar objetivamente a parcela fixa da parcela variável”.

2.2.4 Custeio ABC (*activity-based costing*):

O custeio ABC tem como objetivo identificar as atividades que geram custos ao produto e/ou serviço, permitindo assim custeá-las, como comenta Megliorini; (2007 p.152) “os recursos de uma empresa são consumidos pelas atividades

executadas, e os produtos, serviços ou outros objetos de custeio resultam das atividades que esses recursos requerem”.

Para Megliorini (2007 p.153) o custeio ABC pode ser estruturado em dois estágios que possibilitam analisar os custos de atividades através de direcionadores:

- Direcionadores de recursos: são aqueles que identificam como as atividades consomem recursos, considerando a relação entre estes e as atividades e permitindo custeá-las;
- Direcionadores de atividades: são aqueles que identificam como os objetivos de custeio consomem as atividades, permitindo custeá-las.

2.3 O SETOR COMPRAS NO EXERCÍCIO DA GESTÃO DOS CUSTOS

Para Baily *et. al.* (2000), a função de compras diz respeito ao processo pelo qual a empresa determina os itens a serem comprados, dessa forma identificam e comparam os fornecedores disponíveis e seus preços, negociam com as fontes de suprimentos, firmam contratos, elaboram ordens de compras e finalmente, recebem e pagam os bens e serviços adquiridos. Discriminando mais amplamente a função compras Baily *et. al.* (2000) classifica seus objetivos gerais:

- Suprir a organização com um fluxo seguro de materiais e serviços para atender a suas necessidades.
- Assegurar continuidade de suprimento para manter relacionamentos efetivos com fontes existentes, desenvolvendo outras fontes de suprimentos alternativas, ou para atender a necessidades emergentes ou planejadas.
- Comprar eficiente e sabiamente, obtendo por meios éticos o menor valor por centavo gasto.
- Administrar estoques para proporcionar o melhor serviço possível aos usuários e ao menor custo.
- Manter relacionamentos cooperativos sólidos com outros departamentos, fornecendo informações e aconselhamentos necessários para assegurar a operação eficaz de toda a organização.
- Desenvolver funcionários, políticas, procedimentos e organização para assegurar o alcance dos objetivos específicos. (BAILY, *et. al.* 2000. p. 31)

Chiavenato (1991, p.100) classifica que o “conceito de compras envolve todo o processo de localização de fornecedores e fontes de suprimento, aquisição de materiais através de negociações de preço e condições de pagamento,

acompanhamento do processo *follow-up*³ junto ao fornecedor e recebimento do material para controle [...]”.

Sob tais conceituações evidencia-se quão importante é esse setor para a organização não apenas por assegurar o sustento das necessidades materiais e recursos/suprimentos bem como de regular o funcionamento da empresa, mas principalmente pela condição de proporcionar benefícios ao movimento econômico e lucratividade da mesma.

De orçamento em orçamento, essa função veio sofrendo profundas transformações passando a ocupar lugar mais significativo dentro das empresas. Numa realidade de mercado onde a competitividade torna-se mais acirrada ao tempo que as empresas são pressionadas por crises econômicas que as afetam por diversos meios estas buscam de várias formas se sustentarem economicamente, e para isso ou mesmo na intenção nesse campo sócio-econômico de garantir melhores índices de lucratividade exige-se das mesmas a redução de seus custos, de forma a não gerar demasiados excessos. Por isto, organizações passaram a buscar mais eficiência na gestão de seus negócios atentando no sentido das compras às parcerias com fornecedores e os custos envolvidos para se tornarem competitivas.

Souza *et. al.* (2009) estudando o papel desempenhado pelo setor compras em relação aos custos de uma empresa pôde perceber sua potencial função na diminuição destes dentro da organização passando o setor a adquirir um caráter de natureza mais estratégica. Assim esclareciam sobre essa nova postura do setor:

Esse setor, de levantamento de orçamentos e atividades operacionais rotineiras relativas ao processo de compras, passou a ocupar uma posição estratégica na estrutura da empresa, principalmente no que diz respeito a ganhos de competitividade via racionalização e redução de custos. Suas funções evoluíram de um caráter mais reativo e de atendimento a demandas de outros setores internos à empresa, como produção e manutenção para um participante ativo na formulação das estratégias da empresa, principalmente no que tange à redução de custos como forma

³ Dar continuidade a um relacionamento comercial e profissional.

de manter e ampliar a competitividade. (SOUZA, *et. al.* 2009 p. 36).

Pois bem o setor ganha importância estratégica uma vez que influencia o desempenho de outras unidades da organização por meio de negociação dos melhores preços, da seleção dos melhores fornecedores, da garantia de regularidade no suprimento de matérias-primas e serviços, e no cumprimento de prazos. Logo o setor de compras também há de se tomar decisões nos processos de aquisições, considerando quantidades, qualidades, custos, relação com fornecedor, e etc., constituindo-se em sua função também administrativa. (POZO; 2007, p.150 *apud* SILVA ROSA; S. M; 2010)

O setor de compras como se evidencia no quadro de Baily *et. al.* (2000) evoluiu de um simples reagir às necessidades dos usuários a uma postura mais proativa:

Compra Reativa	Compra Proativa
<ul style="list-style-type: none"> • Compras é um centro de custos • Compras recebem especificações • Compras rejeitam materiais defeituosos • Compras subordinadas a finanças ou à produção • Os compradores respondem às condições do mercado • Os problemas são responsabilidades do fornecedor • Preço é variável-chave • Ênfase no hoje • Sistema independente de fornecedores • As especificações são feitas por designers ou usuários • Negociações ganha-perde • Muitos fornecedores = segurança • Estoque excessivo = segurança • Informação é poder 	<ul style="list-style-type: none"> • Compras pode adicionar valor • Compras (e fornecedores contribuem para as especificações) • Compras evita materiais defeituosos • Compras tem importante função gerencial • Compras contribuem para o desenvolvimento dos mercados • Os problemas são de responsabilidade compartilhada • O custo total e o valor são variáveis-chaves • Ênfase estratégica • O sistema pode ser integrado aos sistemas dos fornecedores • Compradores e fornecedores contribuem para as especificações • Negociação ganha-ganha • Muitos fornecedores = perda de oportunidade • Excesso de estoque = desperdício • A informação é valiosa se compartilhada

Fonte: Baily *et. al.* (2000, p. 20)

Nesse caminho o mesmo autor ainda nos apresenta razões que asseguram o crescimento deste setor sobre tudo ao papel estratégico deste e sua relação com a

tomada de decisões, como o fato de muito mais que uma área que busca a redução de custos também uma área de agregação de valores para a organização, a visão desta pela lógica holística, considerando-a pela integração de fluxos de materiais e também de informações sobre seus processos interna e externamente à empresa e setor, o benchmarking em relação às empresas japonesas, pioneiras na atividade como fator estratégico, e a maior consciência do gasto em materiais e do potencial de lucro das compras. (BAILY, *et. al.* 2000).

2.4 A TOMADA DE DECISÃO

A gestão de custos conforme se evidencia no presente trabalho é considerada gerencialmente muito importante para a tomada de decisões em uma empresa, dessa forma oferecem dados e informações a respeito dos custos nos vários segmentos dentro das organizações. Nesse sentido oportuniza medidas estratégicas que sustentam as organizações no contexto competitivo da atual conjuntura do mercado consumidor.

Os sistemas e métodos apresentados são ferramentas eficazes que vão proporcionar de acordo com a necessidade de cada empresa um conjunto de dados coletados de um determinado período para então, serem avaliados, dando suporte ao processo decisório e alcançando seus objetivos previamente traçados.

Como comenta Leone (1995 p.349) “a classificação e discriminação dos custos proporciona a organização de dados claros sobre estes, que visam a auxiliar a administração no processo de planejamento”. Como ainda complementa o autor, “quando discriminados os custos da empresa em fixos e variáveis, a administração possui informações úteis para a confecção de instrumentos de análise que auxiliam no planejamento, no controle e na tomada de decisões”. (LEONE, 1995 p. 377)

Um desses instrumentos e/ou indicadores ressaltados por Leone (1995) é o que se chama de “análise do ponto de equilíbrio”, muito discutido entre contadores e economistas sobre seus limites. Grosso modo o ponto de equilíbrio caracteriza-se pelo ponto da atividade da empresa onde não há lucro nem prejuízo, ou seja, a receita é igual ao custo total. Se passa desse ponto a empresa terá mais lucros, caso contrário prejuízos. “Esse ponto de equilíbrio é uma consequência direta do comportamento dos custos diante do volume de atividade” (LEONE, 1995 p. 377).

Entretanto elaborar uma planilha onde nela indica produtos, lançar valores e proceder a uma série de cálculos que pareçam 'lógicos', não significa que se está operando sobre um método de custeio, mas nesse sentido esses cálculos podem fornecer resultados que não atendam as demandas dos gestores com vistas à tomada de decisões, mesmo que tais modelos adotados tenham tido sucesso com outros profissionais, pois vale atentar que cada empresa guarda suas particularidades, as quais precisam ser tomadas em consideração para que os custos atendam as necessidades específicas para as quais foi calculado.

Dessa forma percebe-se a necessidade do desenvolvimento de uma cultura organizacional com vistas à também valorização da gestão estratégica da informação, disseminando a informação como um instrumento operacional de convívio, bem como e principalmente subsídio ao processo de tomada de decisão, reduzindo-se assim os índices de incerteza e imprecisão.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um mercado que se torna a cada momento mais competitivo, em contínua mutação, uma realidade que demanda cada vez mais das organizações havendo, portanto, por parte dos empresários a necessidade de atentar às condições gerenciais de seus negócios. Em razão disto passam a necessitar de ferramentas capazes de orientar suas estratégias, e assim sendo não podem expatriar a gestão dos custos a um nível secundário. Conhecer custos é uma condição fundamental para boa administração de uma empresa, o que sustenta também a eficiência e sucesso na Tomada de Decisão.

Havendo na presente pesquisa analisado os custos na forma das despesas administrativas do nível de um departamento à dimensão organizacional pela contabilidade torna-se evidente que a gestão dos custos exerce um papel relevante para as empresas, pois representam a cada valor o resultado econômico (lucro ou prejuízo) das empresas e sua competitividade.

Pois bem, sob considerações mais específicas há de mencionar a princípio em face da rotina do departamento compras, que se verificam boas e interessantes ações do setor como o suprimento da organização com fluxo seguro de materiais para suas necessidades, a administração dos estoques com qualidade e menor

custo, o mantimento de vínculos cooperativos com outros departamentos, compartilhando informações.

Assim é preciso pensar em uma maior troca de informações com os fornecedores por meio deste sistema, sistema esse que se enquadra ao que se denomina *supply chain management*⁴ onde se cria um relacionamento digital entre as organizações fornecedoras e cliente, garantindo acessibilidade, segurança, e possibilidade de atualização e evolução do sistema, sobre tudo melhorando vínculo com os fornecedores.

Outra situação estratégica para a gestão de suprimentos e seus custos no setor de compras encontra-se no cadastro e avaliação de fornecedores, que contribui e muito ao processo de *just in time*⁵ possibilitando maior eficácia na compra conforme a necessidade do momento.

Um detalhe merecedor de atenção que talvez seja o principal e se conecta as situações até então apresentadas, é o fato de por vezes o setor de compras receberem a solicitação inesperada, de emergência fazendo com que a compra tenha que ser rápida, não havendo, portanto negociações ou levantamento de orçamentos. Isso faz com que várias etapas do ciclo de compras sejam omitidas tornando a compra desvantajosa, podendo os preços ser maiores do que seriam.

Portanto percebe-se na rotina de um departamento o exercício diário da tomada de decisões em todos os níveis hierárquicos e a consequente gestão dos custos, mas em desdobramento o estudo teórico da presente pesquisa permitiu também percebê-lo por meio de documentos confeccionados de tempo em tempo na forma de ferramentas e instrumentos de apuração e análise dos custos, onde a contabilidade de custos é o eixo principal de toda a engrenagem, mas seu exercício conforme departamentos e fins a que se propõe, toma formas de métodos e sistemas administrativos, para o custeio e gerenciamento de dados operacionais e valores pelas informações prestadas. Assim pelo departamento de compras se revelarem mais do que na sua rotina à confecção segundo períodos específicos e dados operacionais também específicos de Indicadores para os gestores – coordenadores, gerentes e diretoria executiva, tomarem decisões; da mesma forma, entretanto guardadas as particularidades da dimensão das funções o departamento

⁴ Gestão da cadeia de suprimentos é o caminho que o produto percorre desde sua fabricação até o consumo, passando pelos distribuidores e revendedores.

⁵ Sistema de administração da produção que determina que nada deve ser produzido, transportado ou comprado antes da hora exata.

de contabilidade também o faz a respeito dos dados operacionais e valores de toda a organização por meio de demonstrações contábeis, como por exemplo, a DRE⁶ que foi mais especificamente pensada na análise do trabalho, e sob tais condições documentais oportuniza também aos gestores a tomarem suas decisões sobre dados e valores específicos, conforme os objetivos, metas e estratégias da empresa.

REFERÊNCIAS:

ALMEIDA, Aparecida Caetana de Paula Pacheco; CAMARGO, Joel. **Gestão e contabilidade de custos**. 2009. 64 pág. Trabalho de Conclusão de Curso - Bacharel em Ciências Contábeis, Faculdades Integradas de Boituva/SP. 2009.

BAILY, Peter *et. al.* **Compras: princípios e administração**. Tradução de Ailton Bomfim Brandão. São Paulo: Atlas, 2000. 471p.

CARARETO, Edson Soares; JAYME, Geancarlo; TAVARES, Maristela P. Zanella; DO VALE, Vildomar Pereira. Gestão Estratégica de Custos: custos na Tomada de Decisão. **Revista de Economia da UEG**, Anápolis (GO), Vol. 2, nº 2, jul/dez-2006.

CHIAVENATO, Idalberto. **Iniciação à administração de materiais**. São Paulo: Makron, McGraw-Hill, 1991. 167p.

LARA, E. P.; ROBLES JUNIOR, A. Proposta de introdução de Gestão Estratégica de Custos para as micro e Pequenas Empresas. **UNOPAR Cient.**, Ciênc. Juríd. Empres., Londrina, v. 2, n. 2, p. 51-65, set. 2001.

LEONE, George Sebastião G.; **Custos: um enfoque administrativo**. Volume 1. 11. Ed. Revista e Atualizada. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getulio Vargas, 1995. 506 p.

LEONE, George Sebastião G.; **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 518 p.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. Revisada e Ampliada. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 208 p.

⁶ Demonstração do resultado do exercício: demonstração contábilística dinâmica que se destina a evidenciar a formação do resultado líquido em um exercício, através do confronto das receitas, custos e resultados.

MEGLIORINI, Evandir.; **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001. 193 p.

MORGAN, Beatriz Fátima; ROSA, Mariana de Souza. Custos em empresas prestadoras de serviços: o conceito de objeto de custo e a realidade das empresas. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 4, p. 97-111, out./ dez. 2006.

NEVES, Silvério das; V. VICECONTI, Paulo E.; **Contabilidade de custos**. 7. ed. rev. ampl. São Paulo: Frase Editora, 2003.

POZO, Hamilton; **Administração de Recursos Materiais e Patrimoniais: Uma abordagem logística**, 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007;

RECKZIEGEL, Valmor; SOUZA, Marcos Antônio; DIEHL, Carlos Alberto. Práticas de Gestão de Custos Adotadas por Empresas Estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Estado do Paraná. RBNG - **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, Vol. 9, n. 23, p.14-27, jan./abr. 2007.

SILVA, Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. ed. revisada e atualizada. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001. 121p.

SILVA ROSA, Samuel Mauro da; **A importância do processo de compras para a gestão da empresa**.

SOUZA, Maria Carolina de Azevedo f.; BACIC, Miguel Juan; BERNADES, José Maria Ramos. A gestão estratégica das compras como política para reduzir custos. **Gestão & Regionalidade** - Vol. 25 - Nº 74 - mai-ago/2009.