A utilização do custo-padrão em uma indústria de médio porte: o caso da empresa Aerojet

Fabio Lopes Madeira (Uerj) - professor.fabiomadeira@gmail.com

Patrícia Maria Jardim Barros (UERJ) - patriciamjb@hotmail.com

Guilherme Teixeira Portugal (Uerj) - teixteix@hotmail.com

Resumo:

Esta pesquisa buscou identificar as características da utilização do custo-padrão em uma indústria de médio porte. Utilizando a técnica de estudo de caso e coletando os dados através da aplicação de um questionário e da realização de uma entrevista foi possível concluir que: o planejamento e controle de custos é a principal função do custo-padrão na empresa, a fixação do custo-padrão envolve o trabalho conjunto de diversos setores e que o mesmo é revisado semestralmente, a empresa analisa somente as variações que ultrapassam certos critérios pré-determinados e que imediatamente são tomadas providências para corrigi-las, os fatores de produção mais importantes na análise são as matérias-primas e as embalagens. Verificou-se também que o custo-padrão é utilizado na produção de novos produtos.

Palavras-chave: *Custo-padrão; Gestão estratégica de custos; Estudo de caso.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

A utilização do custo-padrão em uma indústria de médio porte: o caso da empresa Aerojet

Resumo

Esta pesquisa buscou identificar as características da utilização do custo-padrão em uma indústria de médio porte. Utilizando a técnica de estudo de caso e coletando os dados através da aplicação de um questionário e da realização de uma entrevista foi possível concluir que: o planejamento e controle de custos é a principal função do custo-padrão na empresa, a fixação do custo-padrão envolve o trabalho conjunto de diversos setores e que o mesmo é revisado semestralmente, a empresa analisa somente as variações que ultrapassam certos critérios pré-determinados e que imediatamente são tomadas providências para corrigi-las, os fatores de produção mais importantes na análise são as matérias-primas e as embalagens. Verificou-se também que o custo-padrão é utilizado na produção de novos produtos.

Palavras-chave: Custo-padrão; Gestão estratégica de custos; Estudo de caso.

Área temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

1. Introdução

A crescente globalização da economia proporciona um grande fluxo de capitais entre as nações, gerando grandes benefícios para as empresas como novas fontes de recursos para financiar suas atividades e acesso à novos mercados para comercialização de seus produtos e serviços.

Contudo, junto com esses benefícios, a globalização trouxe também novos desafios para as organizações, como o acirramento da concorrência nos mercados devido à entrada de produtos estrangeiros e aumento da competitividade na própria indústria nacional para fazer frente a essa concorrência estrangeira.

Diante desses desafios, as empresas têm promovido mudanças em suas práticas de negócios. Dentre estas mudanças, destaca-se a melhoria na gestão de seus custos de produção visando, principalmente, tornar os preços de seus produtos mais competitivos para suportar à concorrência, sem, entretanto, reduzir a rentabilidade do negócio.

O sistema de custo-padrão tem importância ímpar neste processo, pois seus principais objetivos são “o planejamento e o controle de custos” (MARTINS, 2003, p. 316). Trata-se de um custo extremamente controlado, a nível unitário, especificado geralmente através de estudos de engenharia.

São custos que devem ser metricamente calculados, suas variações devem ser constantemente analisadas e os padrões estabelecidos devem ser revistos periodicamente. Como se mostra mais eficiente no longo prazo e deve refletir a realidade da empresa, tem a necessidade de revisão periódica.

Muitas pesquisas têm sido realizadas sobre a gestão de custos das empresas, abordando, direta ou indiretamente o uso do custo-padrão, onde se destacam os estudos feitos por Bowhill e Lee (2002), Souza, Lisboa e Rocha (2003), Beuren, Sousa e Raupp (2004), Ono e Robles Junior (2004), Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Machado e Souza (2006), Reckziegel, Souza e Diehl (2007), Quesado e Rodrigues (2007), Santos e Almeida (2008) e Souza, Fontana e Boff (2010). Contudo, a maioria das pesquisas aborda a gestão de custos em grandes empresas, não analisando as empresas de médio e pequeno porte, abrindo assim uma oportunidade de pesquisa nestes segmentos.

Sendo o assim, o problema que norteia esta pesquisa é “como é utilizado o sistema de custo-padrão em uma indústria de médio porte localizada no Estado do Rio de Janeiro”. O objetivo da pesquisa é identificar as características específicas da utilização do custo-padrão em uma indústria fluminense de médio porte.

A pesquisa justifica-se, como já comentado, pelos poucos estudos na área de gestão de custos, principalmente quanto ao custo-padrão, e em empresas de médio porte. A estrutura do presente artigo é composta por esta introdução, seguida de um referencial teórico onde é apresentada as principais características do custo-padrão e os estudos anteriores sobre gestão de custo, logo após é descrita a metodologia utilizada, e a seguir são apresentado os resultados e por fim, as conclusões do estudo.

2. Referencial teórico

O referencial teórico a seguir reflete a revisão de literatura sobre gestão estratégia de custos e custo-padrão. Foram citados os principais autores sobre a abordagem de custos, bem como pesquisas realizadas nesta área de estudo.

2.1. Gerenciamento de custos através do custo-padrão

A necessidade de controle de custos é de extrema importância para a situação financeira e econômica da empresa. Os altos custos e perdas, muitos inerentes ao próprio processo de fabricação, geram prejuízos e desvios na ótica da administração.

Em meio a tantos sistemas de controle, o custo-padrão tem se mostrado eficiente no controle de longo prazo. É definido como o custo que a administração acredita que se deva incorrer para fabricar um produto ou prestar um serviço, em determinadas condições previstas (HORNGREN, 2004), ou seja, o custo que a administração acredita ser adequado para produzi-los (JIAMBALVO, 2002).

2.1.2 Tipos de custo-padrão

A literatura divide o custo padrão em ideal e corrente. Para Martins (2003, p. 315) o custo-padrão ideal seria aquele obtido “com o uso dos melhores materiais possíveis, com a mais eficiente mão-de-obra viável, a 100% da capacidade da empresa [...]”. Esta concepção de custo-padrão não considera nenhum tipo de desperdício, ou seja, exige eficiência total de todos os fatores de produção. Por ser difícil (ou quase impossível) de ser alcançado, na maioria das vezes, tem efeito desmotivador sobre os funcionários, pois os mesmos se acham incapazes de atingir o padrão ideal estabelecido. Por esse motivo é pouco utilizado pelas empresas.

Já o custo-padrão corrente é caracterizado como padrões alcançáveis, onde se leva em consideração todos os eventuais problemas que poderiam ocorrer no processo de produção, por isso frequentemente se diz que ele deve ser obtido, calculado, composto pelos contadores de custos, refletindo a realidade interna das organizações (HORNGREN e STRATTON, 2004). Por serem mais razoáveis, os empregados são desafiados a obter os padrões estabelecidos, através da melhoria da produtividade e da eficiência no uso dos fatores de produção, bem como através de uma política de incentivo para o alcance das metas traçadas. Neste trabalho quando o termo custo-padrão for empregado, este se refere ao custo-padrão corrente.

2.1.2 Implantação do custo-padrão

A implantação do padrão só pode ser bem sucedida onde já exista um bom sistema de custo real. A implantação do custo-padrão depende, e muito, da participação da engenharia de produção no que tange ao levantamento dos dados dos fatores de produção, como quantidade de materiais necessários, tempo de utilização da mão-de-obra e outros parâmetros necessários para fabricar um produto. Em relação as atribuições do contador de custo, cabe a ele o estabelecimento dos padrões de preços destes fatores. É um trabalho conjunto entre engenheiros e contadores de custos, já que por se tratar de um processo dinâmico, estará sujeito a erros. Recomenda-se a sua implementação gradual, para que haja sucesso em sua utilização.

O custo-padrão, através da contabilidade de custos, tem demonstrado ser extremamente eficaz no controle das operações inerentes a produção e na determinação dos custos do produto. Atuando como fator determinante principalmente no que tange a precificação e planejamento, principalmente o de longo prazo que garantirá a sustentabilidade da organização. Martins (2003) defendia que a finalidade do custo-padrão é o planejamento e controle dos custos. Entretanto ele não é uma técnica, mas sim uma forma de controle auxiliar. Para ele o custo-padrão deve ser utilizado para efeito de comparação com o custo real, e essa é de fato sua principal utilidade. De acordo com Atkinson *et al.* (2000), as principais finalidades para o estabelecimento de padrões são: (i) estimar os custos do produto, (ii) orçar custos e despesas, e (iii) controlar custos relativos aos padrões.

2.1.3 Análise das variações

No que tange ao controle, deve-se dar atenção especial ao controle das variações (ou variância), entre o padrão estabelecido e o que foi efetivamente consumido com os materiais, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação. Quando o custo real é maior que o custo-padrão ocorre uma variação desfavorável, pois foi gasto ou utilizado mais que o estabelecido, porém quando o custo real é menor que o custo-padrão acontece uma variação favorável, pois ocorreu uma economia de recursos tendo em vista os padrões determinados.

As variações podem ser de preço ou de quantidade. A variação de preço, conhecida também como variação de taxa quando se refere à mão-de-obra, é obtida pela “diferença entre o real e o orçado, multiplicado pela quantidade real de recurso, como o material direto comprado ou consumido” (HORNGREN, DATAR E FOSTER, 2004, p. 211). Já a variação de quantidade, também chamada de variação de eficiência, “é a diferença entre a quantidade real de entrada consumida [...] e a quantidade orçada que deveria ter sido consumida para a

produção real, multiplicada pelo preço orçado” (HORNGREN, DATAR E FOSTER, 2004, p. 211).

Estas variações devem ser vistas como indicadores de áreas com potencial para problemas que afetam diretamente a produção, logo a investigação dos fatos por trás das variações é imprescindível. Jiambalvo (2002) recomenda que as variações investigadas devem ser escolhidas, visto que a investigação é uma atividade custosa para a administração. Essa abordagem é chamada de “gerenciamento por exceção” onde se investiga somente as variações que chamam mais a atenção. O autor também ressalta que, as variações que a primeira vista se mostram favoráveis, em uma análise mais detalhada podem se mostrar desfavoráveis. Como por exemplo, uma variação favorável sobre o desempenho de um determinado gerente, se comparados com a análise dos resultados da empresa como um todo, tal variação positiva individual pode mostrar-se como desfavorável no ambiente global.

2.1.4 Custo-padrão e orçamento

Outra grande ferramenta decorrente da utilização do custo-padrão é o orçamento. Como faz comparações sobre o desempenho da produção, o custo-padrão não deixa de ser também uma espécie de orçamento. Tal característica, conforme Iudícibus (1998, p. 204) advém do:

[...] nível de capacidade sobre o qual repousam todas as estimativas. Nada impede que o orçamento seja expresso num nível de capacidade prevista como razoável para o período abrangido pela previsão orçamentária e que o custo-padrão seja baseado em capacidade normal, por ser esta última a base utilizada, usualmente, no estabelecimento de padrões técnicos.

Ainda sob o ponto de vista orçamentário, o custo-padrão pode funcionar como medida financeira de desempenho. O estabelecimento de metas plausíveis, metricamente calculadas, pode servir de motivação para o bom desempenho de gerentes e colaboradores, através do sistema de recompensa. Metas incoerentes costumam ter efeito contrário, gerando descrédito sobre a eficácia da utilização do padrão. Como medida não financeira, o custo-padrão também pode ser utilizado, recompensando através do alcance de índices de qualidade na cadeia de valor, como por exemplo, o alcance de metas na qualidade do atendimento aos clientes.

2.1.5 Gestão estratégica de custo e custo-padrão

A questão das medidas não financeiras nos remete a gestão estratégica de custos, onde a análise da cadeia de valor e o conceito de valor agregado são altamente recomendados. De acordo com Shank e Govindarajan (1997, p. 176):

À medida que a concorrência na indústria se intensificou, os gerentes buscavam novas fontes de informação sobre os fatores-chave que contribuem para o sucesso e como eles podem ser medido. [...] Vemos o surgimento das medidas não-financeiras como uma tentativa de reafirmar o princípio de ser direcionado pelas operações.

Ainda de acordo com esses mesmos autores, o custo-padrão é um sistema de controle deficiente e certas empresas não sabem implementá-lo e usá-lo a seu favor:

Um dos principais ponto fracos de um sistema de custo-padrão era a percepção de que uma variação não é exequível no nível operacional. Os diversos departamentos de uma fábrica tinha dificuldade em interpretar uma variação e relacioná-la a um

problema específico. Como uma variação desfavorável tem múltiplas causas, a causalidade é muito difícil de ser determinada. Por isso, as ações necessárias para controlar a variação não eram resolvidas.

Os autores relacionaram ainda diversos problemas em relação ao uso do custo padrão como:

- Descredibilidade dos gerentes que não viam ligação entre o que ocorria no chão de fábrica e os relatórios de desempenho dos padrões.
- Difícil solução dos problemas resultante da análise das variações.
- Os problemas eram maiores quando os padrões eram estabelecidos em cima do volume de produção, e não levavam em consideração outros fatores de produção.
- Maximização de variações isoladas, que poderiam levar a atividades contraproducentes.
- O ambiente dinâmico nos quais as empresas estão inseridas torna o processo de atualização dos padrões difícil e caro, tornando-o assim um sistema obsoleto.
- Padrão era visto como norma, o que não facilitava o processo de melhoria contínua.

2.1.6 A contabilidade de custos

Compreender o comportamento dos custos é entender seus direcionadores, sendo o principal direcionador o volume de produção. Mas, como citamos antes, a análise dos padrões correntes deve ser minuciosa, e em adequação com o direcionamento estratégico da empresa. Por isso que a figura do contador de custos é imprescindível para o sucesso de qualquer sistema de controle de custos. E este deve estar constantemente em contato com o pessoal da produção e não somente confiar no que diz os relatórios. Para obter sucesso no planejamento e controle de custos, engenharia e contabilidade devem andar juntas. Souza, Fontana e Boff (2010) citam que a utilização do custo-padrão gera uma vasta gama de atividades que compõem a gestão organizacional. Em seu trabalho intitulado “Planejamento e controle de custos: um estudo sobre as práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul, verificou-se que 9 entre 10 empresas analisadas utilizavam com sucesso o custo-padrão.

Existe ainda uma questão importante, a questão da relevância da contabilidade de custos. Johnson e Kaplan (1996) já enfatizavam que os estudiosos deveria examinar a contribuição de suas obras no gerenciamento de custos nas empresas, para que estas não perdessem sua relevância. Para os autores “o modelo retrata situações que simplificam grosseiramente os problemas de decisão com que os gerentes se defrontam na vida real”. Como exemplo, podemos citar o critério de oportunidade. Os informes financeiros são elaborados, via de regra, no período seguinte, impossibilitando à alta administração a tomada de decisões em tempo hábil. Os fechamentos rápidos, que surgiram para sanar este problema, não chegam a compor as informações de custos, pois estas são geradas muito tardiamente e com informações muito agregadas, não competindo assim para a tomada de decisão e para o controle operacional.

2.2. Estudos anteriores sobre a utilização do custo-padrão

A seguir são apresentados estudos anteriores que abordam de forma direta ou indireta a utilização do custo-padrão por indústrias de diferentes setores da economia.

2.2.1 Estudo de caso e pesquisas bibliográficas

Bowhill e Lee (2002) realizaram um estudo de caso com duas indústrias britânicas com o objetivo de verificar se a posição de diversos autores que argumentavam que a mudança no ambiente econômico e das práticas industriais exigiria uma substituição dos sistemas de custos tradicionais, como o custo padrão. Os autores concluíram que apesar das mudanças ocorridas no ambiente econômico e de produção, os sistemas tradicionais de custeio podem continuar cumprindo com sua função nas organizações, de forma que o custo-padrão continuou a ser utilizado pelas empresas. Eles ainda ressaltam que os possíveis problemas relacionados ao custo-padrão foram superados, em parte, através de ajustes em outros sistemas, como no de contabilidade. E terminam afirmando que apesar das mudanças ocorridas, tais mudanças não eram de grande magnitude que justificaria uma mudança no sistema de contabilidade, principalmente no que se refere à questão do custo benefício.

Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004) realizaram uma revisão de literatura com o objetivo de investigar as práticas de contabilidade gerencial em Singapura, Malásia, China e Índia. Foi levantada uma utilização do custo-padrão em 56% em Singapura, 70% na Malásia, 94% nas empresas privadas chinesas e 72% nas empresas estatais e 68% na Índia. Desta forma, os autores afirmam que apesar das críticas ao custo-padrão, muitas empresas ainda acreditam que o custo-padrão ainda é útil para fins de planejamento e controle de custos.

O trabalho de Santos e Almeida (2008) teve por objetivo estudar as características identificadas nos estudos sobre práticas de contabilidade de custo realizados no cenário brasileiro frente ao pressuposto da velha economia institucional (OIE), através de um levantamento de artigos, dissertações e teses sobre práticas de contabilidade. A pesquisa revelou que o custo-padrão é a prática dominante sendo utilizado por 38% das empresas investigadas contra apenas 3% que utilizam o custo-meta. A pesquisa também relatou as finalidades da utilização do custo-padrão pelas empresas, 58% utilizam para a formação inicial do preço de venda, 56% para controle, 56% para avaliação de desempenho, 44% para promover melhorias e 21% para fornecer informações para avaliação de estoques.

2.2.2 Pesquisas empíricas

Já Souza, Lisboa e Rocha (2003) pesquisaram as práticas de contabilidade gerencial de 49 subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. Com relação aos métodos de predeterminação de custos, o estudo evidenciou que a utilização do custo-padrão é absoluta sendo utilizada por 95,9% das empresas da amostra. O estudo também evidenciou que em 91,8% das empresas o sistema de predeterminação de custo é o determinado pela matriz, mais uma vez constata-se que o custo-padrão é a prática mais utilizada. A pesquisa também confirmou que o custeio por absorção é utilizado por 79,6% das empresas da amostra como método de custeio utilizado no sistema de predeterminação de custos. Por fim, o estudo apresentou as aplicações gerenciais do custo-padrão. Controle (83,7%), avaliação de desempenho (81,6%), elaboração de orçamentos (61,2%) e formação do preço de venda (53,1%) foram as aplicações mais citadas pelas empresas da amostra.

A pesquisa de Beuren, Souza e Raupp (2004) teve por objetivo verificar a utilização de sistemas de custeio nas maiores indústrias de Santa Catarina. Através de uma amostra de 35 empresas foi constatado a utilização do custo-padrão por somente 14% das empresas pesquisadas.

Ono e Robles Junior (2004) buscaram conhecer os sistemas de gerenciamento de custos utilizados pelas indústrias de médio e grande porte localizadas em municípios de Santa Catarina. Com uma amostra de 35 empresas foi detectado que 51% das empresas utilizam o custo-padrão combinado com a margem de contribuição e que 26% utiliza somente o custo-padrão. Os autores complementam dizendo que os entrevistados justificaram a utilização do custo-padrão por este sistema possuir a propriedade de medir a eficiência de todo o processo produtivo.

A pesquisa de Machado e Souza (2006) objetivou identificar as práticas de contabilidade gerencial adotadas na gestão sistêmica do preço de venda e dos custos demandados pelas suas operações nas indústrias de transformação conserveiras de médio e grande porte localizadas no Rio Grande do Sul. Contando com uma amostra de nove empresas, o estudo evidenciou que 56% das empresas utilizam o custo-padrão como sistema para planejamento e controle de custos e em 33% utiliza-se o custo-padrão em conjunto com o custo-meta. Os autores ressaltam ainda que as empresas que utilizam o custo-padrão realizam análise das variações para, principalmente, controlar os insumos consumidos na produção e para calcular o preço de venda. Os autores terminam explicando que a razão da grande utilização do custo-padrão pelas indústrias conserveiras reside no fato que estas empresas, na sua maioria, mantêm o mesmo *mix* de produtos há bastante tempo, não efetuando lançamento de novos produtos com frequência, desta forma focando a utilização do custo-padrão no planejamento e controle de custos no âmbito operacional.

Reckziegel, Souza e Diehl (2007) buscando identificar as práticas de gestão de custos adotadas por indústrias de médio e grande porte localizadas nas regiões oeste e noroeste do estado do Paraná, analisaram uma amostra de 30 destas empresas. Um dos resultados da pesquisa foi que a maioria destas empresas utilizam o custo-padrão e planos orçamentários para controlar os custos e resultados. Os autores ressaltaram que somando-se as empresas que os utilizam, tanto individualmente ou de forma conjunta, o resultado chega a 47% das empresas.

Quesado e Rodrigues (2007) buscaram avaliar a aplicabilidade do *Balanced Scorecard* (BSC) em grandes empresas portuguesas e identificar a forma como essas empresas gerem os seus custos. Analisando uma amostra de 85 grandes empresas portuguesas, foi constatado que 37% das empresas estudadas utilizam o custo-padrão contra 7,4% que utilizam o custo-meta.

Souza, Fontana e Boff (2010) pesquisaram a adoção de práticas de planejamento e controle de custos em 10 indústrias de atuação global instaladas na cidade de Caxias do Sul. Os autores constataram que: (i) 9 das 10 empresas pesquisadas utilizam o custo-padrão, ou seja, 90% da amostra; (ii) a principal aplicação do custo padrão é no planejamento e controle de custos; (iii) em 56% das empresas utilizam o custeio variável como método de custeio utilizado no cálculo do custo padrão contra 33% que utilizam o custeio por absorção; (iv) na definição do padrão de materiais e mão-de-obra diretos, 67% das empresas utilizam estudos de engenharia e da média histórica de utilização; (v) em 56% das empresas existe uma dificuldade elevada (máxima eficiência) no alcance do padrão estabelecido, neste caso os autores ressaltam que neste caso pode ocorrer uma desmotivação por parte das pessoas, ou seja, ocorrendo um efeito contrário ao esperado, pois uma das utilidades do custo-padrão é exatamente motivar as pessoas a se esforçarem para o alcance do padrão estabelecido; (vi) 78% das empresas efetuam a análise das variações do custo-padrão quando a variação excede um valor monetário específico e quando ou quando a variação excede a uma dada porcentagem do padrão; (vii) 100% da amostra considera importante a análise da variação de preços de matéria-prima. A variação com a eficiência de custos indiretos de fabricação e da mão-de-obra direta é importante para 89% das empresas; (viii) em relação ao uso do custo-

padrão para controle no ciclo de vida dos produtos, 67% das empresas utilizam o custo padrão nas fases de planejamento e desenvolvimento de novos produtos, produção de novos produtos e na produção de produtos já existentes. Por fim os autores ressaltaram “que tanto a inserção das empresas a um mercado mais competitivo como as mudanças estratégicas e operacionais de processo não as afastou de práticas de gestão tradicionais como o custo-padrão”.

Através dos resultados das pesquisas acima citadas verifica-se que apesar das críticas ao custo-padrão, o mesmo continua a ser amplamente utilizado pelas empresas.

3. Metodologia

Esta pesquisa caracteriza-se como um estudo exploratório e descritivo. Segundo Gil (2012, p. 27) a pesquisa exploratória tem como principal objetivo “desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”. Desta forma, considerando a inexistência de informações sobre a utilização do custo-padrão em empresas de médio e pequeno porte, esta pesquisa busca levantar informações acerca do tema para subsidiar pesquisas posteriores.

No que tange aos aspectos descritivos, segundo Vergara (2010, p. 42), “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno”. Assim, esta pesquisa tem também caráter descritivo e qualitativo.

Para operacionalizar este estudo, foi realizado um estudo de caso que conforme explica Yin (2010, p. 39) caracteriza-se como “uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes”.

A coleta de dados foi realizada em duas etapas: Primeiro foi aplicado parte do questionário elaborado por Souza, Fontana e Boff (2010), com o objetivo de obter informações preliminares da utilização do custo-padrão na empresa em estudo. A partir das informações levantadas pelo questionário, foi realizada uma entrevista com a *controller* da empresa com a finalidade de esclarecer os seguintes pontos:

- a) Qual a finalidade da utilização do custo-padrão na empresa?
- b) Como é o processo de definição e revisão dos custos-padrão?
- c) De que forma a empresa motiva os colaboradores para o alcance do padrão estabelecido?
- d) Como é o processo de análise das variações?

4. O caso da indústria Aerojet

4.1. Histórico da empresa

A história da empresa Aerojet teve seu início no sul da Grécia, onde em 1937, a senhora Aspásia Giokáris começou a fabricação e comercialização de produtos de beleza femininos, dos quais o primeiro foi um laquê caseiro. Nos anos 60 a senhora Aspásia chegou ao Brasil, onde deu prosseguimento ao seu negócio em um pequeno escritório localizado no Estado do Rio de Janeiro.

Hoje a empresa Aerojet possui uma planta industrial que ocupa uma área de 10.000 m² localizada na cidade de Duque de Caxias no Estado do Rio de Janeiro, com um quadro de 170 funcionários. Na sua fábrica destacam-se o seu centro de pesquisas, onde são desenvolvidos e testados seus produtos e a refinaria de gases propelentes sem CFC, em conformidade com as normas e padrões internacionais de produção.

A empresa fabrica e comercializa produtos de beleza e de higiene pessoal como: *hair spray*, mousses, finalizadores, produtos para maquiagem, shampoo, cremes, desodorantes, gel para cabelo, espuma de barbear, tonalizantes, espuma de carnaval e insumos para a indústria eletroeletrônica e automotiva. Dentre esses produtos destacam-se os *hair sprays*, onde a empresa Aerojet é líder nacional e a única que possui uma fábrica própria deste produto. Seus concorrentes terceirizam sua produção em outras indústrias, que envasam aerossóis de todos os tipos.

Os principais clientes da empresa Aerojet são distribuidoras, supermercados, farmácias e varejistas especializados em produtos de perfumaria e produtos para cabeleireiros. Seus produtos são comercializados em todos os estados brasileiros, através de representantes e distribuidores diretos. A empresa também tem presença internacional, exportando seus produtos, principalmente, para países da América Latina.

4.2 Utilização do custo-padrão na empresa aerojet

A entrevistada relata que a empresa utiliza o custo-padrão para planejamento e controle de custos, auxílio na elaboração do orçamento, avaliação de desempenho e auxílio na precificação dos produtos.

4.2.1 Definição dos padrões

Com relação à finalidade de planejamento e controle, a empresa busca o equilíbrio de custo junto a uma baixa variação de custos, visando aumentar a eficiência, qualidade e produtividade. Esta finalidade é corroborada por Martins (2003, p. 315) que afirma que “a mais eficaz forma de se planejar e controlar custos é a partir da instituição do custo-padrão” e confirmada pelos resultados obtidos por Souza *et al* (2010) que evidenciaram a utilização preponderante do custo-padrão na função de planejamento e controle de custos.

Quanto à precificação de seus produtos, a empresa faz uso preponderante de análise mercadológica, entretanto utiliza os dados de custos a fim de verificar a lucratividade do produto. Após a entrada do produto no mercado, a empresa avalia seu desempenho através de uma comparação do investimento, custo e retorno proporcionado pelo produto.

Quanto ao método de custeio, a entrevista afirma que a empresa sempre utilizou o custeio por absorção, porque tal método engloba todos os custos de produção. Ela ainda ressalta que tal método é utilizado tradicionalmente na empresa e que a mesma não tem a intenção de mudar para outro método. Neste aspecto Martins (2003) chama a atenção de que o custo-padrão pode ser utilizado tanto com o custeio por absorção quanto com o custeio variável, contudo recentes pesquisas empíricas vêm apontando o uso preponderante do custeio por absorção pelas empresas (SOUZA *ET AL*, 2003; BEUREN *ET AL*, 2004; MACHADO E SOUZA, 2006; RECKZIEGEL *ET AL*, 2007; QUESADO E RODRIGUES, 2007; SANTOS E

ALMEIDA, 2008). Esta escolha é explicada por ser o custeio por absorção o único método aceito pela legislação fiscal e preferido pelas práticas contábeis vigentes, por reconhecer todos os custos de produção nos produtos fabricados. Entretanto, Souza *et al* (2010) constataram o inverso: 56% das empresas pesquisadas utilizavam o custeio variável contra 33% que utilizavam o custeio por absorção, provando a possibilidade da utilização conjunta do custo-padrão com o custeio variável.

O processo de definição do custo-padrão envolve o trabalho conjunto de vários setores da empresa. No quadro abaixo é apresentado os fatores de produção com os setores responsáveis e os métodos utilizados pela definição de seu custo padrão:

Fator de produção	Item	Setor responsável	Método
Matéria-prima e embalagem	Preço	Setor de compras	Média de preços passados
	Quantidade	Laboratório	Pesagem
Mão-de-obra	Taxa	Departamento de Pessoal	Através da folha de pagamento. A mão-de-obra é fixa, pois o valor dos salários é determinado pelo sindicato da categoria.
	Quantidade	Controle de qualidade	Estudos de tempos e movimentos. Tem por objetivo o controle da ociosidade.
Custos indiretos	Todos	Setor de planejamento e controle da produção, custos, contabilidade e financeiro.	Utiliza a média histórica do custo fixo. O custo fixo não varia entre os produtos, pois o processo produtivo é semelhante entre os produtos.

Fonte: elaborado pelos autores.

Quadro 1 - definição do custo padrão da empresa Aerojet

4.2.2 O estabelecimento dos padrões

O setor de custos consolida as informações de todos os setores envolvidos para determinar o custo-padrão de cada produto. A prática da empresa de envolver diversos setores para a fixação do custo-padrão vai ao encontro da literatura que afirma a necessidade do esforço conjunto entre a engenharia de produção e a contabilidade de custos para elaboração dos padrões (MARTINS, 2003). Quanto aos *inputs* utilizados para a formação do custo-padrão, os métodos utilizados pela empresa são corroborados pelos resultados obtidos por Souza *et al* (2010) que concluíram “haver um equilíbrio entre um padrão teórico (o de engenharia) e o padrão prático (média histórica).

A empresa revisa o custo-padrão de seus produtos semestralmente. A necessidade de revisão é evidenciada através da análise da variação dos custos e do ambiente econômico. Os mesmos setores envolvidos na elaboração do custo-padrão participam de sua revisão. A entrevistada afirma que os fatores de produção que mais sofrem revisão do custo-padrão são as matérias-primas e as embalagens, devido, principalmente, a alterações nos preços.

Quanto ao grau de dificuldade para o alcance do padrão estabelecido, a entrevistada explica que a empresa não encontra muita dificuldade para atingir o padrão, porém a entrevistada ressalta que também não é fácil, já que a empresa sempre busca maior eficiência na produção. Para motivar os funcionários a atingir os padrões estabelecidos, a empresa realiza uma avaliação de desempenho, baseada no alcance do padrão, e gratifica os destaques do ano com premiações não financeiras. Esta avaliação de desempenho engloba funcionários de produção e gerentes e também é utilizada para progressão de funções dentro da empresa. Warren, Reeve e Fess (2001, p. 229) explicam que “a maioria das empresas utiliza padrões correntemente atingíveis [...], os quais permitem erros e dificuldades normais na produção, [...]”. Estes mesmos autores complementam afirmando que “Quando padrões razoáveis são usados, os empregados tornam-se mais atentos ao custo e sentem-se mais propensos a empenhar-se por melhores resultados”.

4.2.3. Análise das variações encontradas

O processo de análise das variações é capitaneado pelos setores de custo e comercial. É importante ressaltar que pela análise das respostas fornecidas pela entrevistada, que é a gerente comercial, a mesma possui também uma função de *controller* da empresa, pois ela lidera os processos de elaboração, revisão e análise das variações do custo-padrão para a produção de relatórios para a direção da empresa.

Os principais critérios para determinar quais variações devem ser analisadas são: quando uma variação ultrapassar um valor monetário estipulado pela empresa ou quando uma variação exceder um percentual do custo-padrão. Quando uma variação relevante é detectada, o setor responsável pela variação é identificado e imediatamente é solicitado a prestar esclarecimentos do motivo da variação. Assim percebe-se que a empresa faz uso da abordagem de “gerenciamento por exceção”, onde uma variação só é analisada quando ultrapassa um intervalo relevante, determinado pela experiência da empresa, focando assim nas variações que tem potencial de impactar o processo produtivo.

Com as explicações da variação, é montado um plano de ação para corrigi-la, que é executado pelo setor responsável pela variação e gerenciado pelo setor comercial. A entrevistada explica que a empresa busca a correção imediata da variação, principalmente quando a mesma é extraordinária. Desta forma, a empresa identifica, entende e busca corrigir a variação em linha com a afirmação de Horngren, Datar e Foster (2004, p. 216) de que “o objetivo da análise de variações é compreender por que elas ocorrem e como usar essa compreensão para aprender e melhorar o desempenho”.

Os fatores de produção mais importantes na análise das variações são as matérias-primas e as embalagens, principalmente por causa da variação do preço, este fato corrobora o resultado obtido por Souza *et al* (2010) onde todas as empresas deram grande importância a variação do preço da matéria-prima.

Quanto à mão-de-obra, a entrevistada explica que ela é fixa, como já mencionado, logo não impacta na análise. Com relação aos custos indiretos, a empresa possui pouco espaço para correções, já que se referem em sua maioria a custos relacionados a capacidade instalada da empresa, quanto a esse tipo de custos, Warren, Reeve e Fess (2001, p. 279) afirmam que “os custos indiretos de fabricação são mais difíceis de serem controlados que os custos diretos [...]. O motivo é que a relação entre os custos indiretos e o volume de produção não é fácil de determinar”.

A entrevistada explica que a importância da análise das variações está no fato que uma variação desfavorável excessiva causa uma redução na lucratividade do produto, pois o preço do produto só é alterado caso não haja alternativa. Desta forma, o monitoramento do comportamento dos custos na empresa é essencial já que seus preços somente são alterados anualmente devido, principalmente, à alterações salariais (acordos coletivos) e do preço das matérias-primas e embalagens.

A empresa entende que a utilização do custo-padrão para novos produto é importante, pois através deste método a empresa determina a possível lucratividade do produto, comparando o preço que o consumidor estaria disposto a pagar (análise mercadológica) e a estimativa de custos a serem incorridos na fabricação do novo produto. A entrevistada afirma que o processo de utilização do custo-padrão nos produtos novos e o mesmo que é utilizado nos produtos já existentes, não causando, assim, grandes impactos na implementação.

A entrevistada explica que a empresa já tentou a utilização do custo-meta, porém a mesma ressalta que a utilização do custo padrão é preponderante, pois a empresa tem como característica focar primeiro em seus custos e em seguida ao preço de venda. Esta posição confirma a importância e utilidade do custo-padrão para as empresas, apesar das críticas constantes na literatura dos últimos anos.

5. Conclusões

O custo-padrão é uma importante ferramenta na gestão estratégica de custos, pois atua no planejamento e controle dos custos de produção, desempenhando um papel importante na busca por maior eficiência através da redução dos desperdícios e aumento de produtividade dos funcionários.

Em pesquisas anteriores foi analisada a utilização do custo-padrão apenas em grandes empresas, supondo que o porte da empresa tem impacto nas suas práticas de gestão de custos, este estudo teve por objetivo identificar as características específicas da utilização do custo-padrão em uma indústria fluminense de médio porte.

As principais características da utilização do custo-padrão pela empresa Aerojet são as seguintes:

- A principal finalidade da utilização do custo-padrão na empresa é o planejamento e o controle de custos, auxiliando também na elaboração do orçamento, avaliação de desempenho e na precificação dos produtos;
- O método de custeio utilizado é o custeio por absorção;
- O processo de fixação do custo-padrão necessita do trabalho conjunto de diversos setores da empresa, como: compras, laboratório, departamento de pessoal, controle de qualidade, planejamento e controle de produção, custos, contabilidade e financeiro. Neste processo utiliza-se um misto de dados históricos (preços) e dados provenientes de pesagens e estudos de tempos e movimentos (quantidade). A revisão dos padrões ocorre semestralmente;

- O grau de dificuldade para o alcance do padrão é considerado médio, já que não é tão difícil a ponto de ser impossível de atingi-lo, nem fácil, pois a empresa está em constante busca por maior eficiência. Uma avaliação de desempenho é realizada com base no alcance dos padrões, do qual resulta uma premiação anual não-financeira para os destaques e que também tem utilidade na progressão funcional dentro da empresa;
- Os principais critérios utilizados para selecionar as variações a serem analisadas são: quando uma variação ultrapassar um valor monetário estipulado pela empresa ou quando uma variação exceder um percentual do custo-padrão;
- Selecionada, investigada e atribuída a responsabilidade pela variação, a empresa monta um plano de ação para corrigi-la. Este plano é executado pelo setor responsável pela variação e gerenciado pelo setor comercial;
- Os fatores de produção mais importantes na análise das variações são as matérias-primas e as embalagens, principalmente por causa da variação do preço. A mão-de-obra, por ser fixa, e os custos indiretos, por serem pouco manejáveis, não impactam muito na análise;
- A empresa utiliza o custo-padrão em novos produtos, pois o considera importante na análise de lucratividade e que o processo é semelhante ao aplicado aos produtos já existentes.

Com os resultados apresentados, acredita-se que o objetivo da pesquisa foi alcançado e que mais uma vez foi comprovada a utilidade do custo-padrão na gestão de custos das empresas, indo de encontro às críticas de uma parcela da literatura que consideram que o custo-padrão está ultrapassado e não atende mais as demandas do atual ambiente de negócios. Como uma pesquisa não se esgota em si mesma, sugere-se para estudos futuros, a investigação das características do custo-padrão em outras empresas de médio porte e em micro e pequenas empresas com o fim de sistematizar o conhecimento nestes segmentos de empresas.

Referências

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG S. Mark. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista de; RAUPP, Fabiano Maury. Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras. *In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS - CIC*, Punta del Este, Uruguay, 2003. **Anais...** Disponível em: <http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/download/Congresointernacional2004/110sistemasdecusteiobrasilsurvey.doc> >. Acesso em: 21 abr. 2013.

BOWHILL, Bruce; LEE, Bill. The incompatibility of standard costing systems and modern manufacturing: insight or unproven dogma? **The Journal of Applied Accounting Research**, v. 6, n. 3, p. 1-24, 2002.

- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- HORNGREN, Charles T.; SUDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: Elias Pereira. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas 1998.
- JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: Tatiana Carneiro Quírico. Rio de Janeiro. Ed. LTC - Livros Técnicos e Científicos Editora S.A, 2002.
- JOHNSON, Thomas; KAPLAN, Robert S. **A Relevância da Contabilidade de Custos**. Tradução: Ivo Korytowsky. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 42-60, jan./abr., 2006.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- ONO, Koki; ROBLES JUNIOR, Antônio. Utilização do *Target Costing* e de outras técnicas de custeio: um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina. **Revista Contabilidade & Finanças**, edição especial, p. 65-78, jun., 2004.
- QUESADO, Patrícia Rodrigues; RODRIGUES, Lúcia Lima. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. **Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión**, v. 5, n. 10, jul./dic., 2007. Disponível em: <http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/Nº_10/Patricia_Quesado_y_Lucía_Lima.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2013.
- 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. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 9, n. 23, p. 14-27, jan./abr., 2007.
- SANTOS, Ademilson Rodrigues; ALMEIDA, Lauro Brito. Uma revisão do status da prática de contabilidade de custos no cenário brasileiro: evidências empíricas de pesquisas regionais e nacionais interpretadas sob o enfoque da velha economia institucional (OIE). *In*: 8º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, São Paulo, Brasil, 2008. **Anais...** Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/545.pdf>>. Acesso em: 21 abr. 2013.
- SHANK, John K.; GIVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. Tradução Luiz Orlando Coutinho Lemos. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SOUZA, Marcos Antônio; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Welington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 32, p. 40-57, maio/ago., 2003.

SOUZA, Marcos Antônio; FONTANA, Fernando Batista; BOFF, Caroline Dal Sotto. Planejamento e controle de custos: um estudo sobre as práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul – RS. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 2, p. 121-151, abr./jun., 2010.

SULAIMAN, Maliah; AHMAD, Nik Nazli Nik; ALWI, Norhayati. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the the literature. **Managerial Auditing Journal**, v. 19, n. 4, p. 493-508, 2004.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. Tradução: André O. D. Castro. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.