

Custo Padrão: Um Instrumento Gerencial

Maria Zenilde Oliveira Farias

Ivandi Silva Teixeira

Resumo:

O Custo Padrão auxilia de forma fundamental o processo gerencial, uma vez que proporciona informações de modo antecipado acerca do processo produtivo. Sua grande proeza reside no controle dos custos contribuindo de maneira considerável ao processo decisório. Além de ser essa grande arma de controle dos custos, também é um instrumento psicológico que contribui para o aperfeiçoamento do desempenho do pessoal (operários, supervisores e executivos). Sua fixação requer a realização de determinados estudos, a fim de refletir a verdadeira situação da empresa. Sendo ainda interessante ressaltar que o estabelecimento de padrões depende do trabalho conjunto realizado entre a contabilidade de custo e a engenharia de produção. Embora haja grande interferência das flutuações na fixação dos padrões este fato não elimina a relevância do custo padrão ao processo de gestão. No entanto, a grande importância deste método reside na localização das razões que contribuíram para as variações e conseqüentemente na sua eliminação.

Palavras-chave:

Área temática: *GESTÃO DE CUSTOS E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO
SEÇÃO ESPECIAL PARA ESTUDANTES DE GRADUAÇÃO*

CUSTO PADRÃO: UM INSTRUMENTO GERENCIAL

Autora: Maria Zenilde Oliveira Farias (estudante)

Prº . Drº. Ivandi Silva Teixeira (orientador)

UFPA – Centro Sócio-Econômico

Departamento de Contabilidade

Docente Adjunto

e-mail: marizenilde@bol.com.br

Universidade Federal do Pará

Av. Augusto Corrêa S/ Nº - Guamá - Belém/PA - Brasil

Fone : (0xx91) 211 - 1220

alrandre@zaz.com.br

(Estudante)

Área Temática (5): GESTÃO DE CUSTOS E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO
SEÇÃO ESPECIAL PARA ESTUDANTES DE GRADUAÇÃO

CUSTO PADRÃO: UM INSTRUMENTO GERENCIAL

Área Temática (5): GESTÃO DE CUSTOS E SISTEMAS DE INFORMAÇÃO
SEÇÃO ESPECIAL PARA ESTUDANTES DE GRADUAÇÃO

RESUMO:

O Custo Padrão auxilia de forma fundamental o processo gerencial, uma vez que proporciona informações de modo antecipado acerca do processo produtivo. Sua grande proeza reside no controle dos custos contribuindo de maneira considerável ao processo decisório. Além de ser essa grande arma de controle dos custos, também é um instrumento psicológico que contribui para o aperfeiçoamento do desempenho do pessoal (operários, supervisores e executivos).

Sua fixação requer a realização de determinados estudos, a fim de refletir a verdadeira situação da empresa. Sendo ainda interessante ressaltar que o estabelecimento de padrões depende do trabalho conjunto realizado entre a contabilidade de custo e a engenharia de produção.

Embora haja grande interferência das flutuações na fixação dos padrões este fato não elimina a relevância do custo padrão ao processo de gestão.

No entanto, a grande importância deste método reside na localização das razões que contribuíram para as variações e conseqüentemente na sua eliminação.

INTRODUÇÃO

As crescentes mudanças no mercado tendem a exigir que melhores métodos para propiciar informações sejam implantadas nas empresas. A contabilidade de custo como fundamental processador de informações emite um dos melhores métodos de controle de custos: o Custo Padrão. Como indicador de relatórios oportunos, o custo padrão auxilia na estrutura fundamental da empresa ao possibilitar planejamento, controle e tomada de decisão.

Ao longo deste trabalho será evidenciado as peculiaridades dessa ferramenta gerencial, no qual mostrar-se-á as suas finalidades, vantagens, a forma de determinação dos padrões, entre outros. Inclusive elucidando para fins de um melhor entendimento dos conceitos um exemplo hipotético da empresa “Tomara que Caia”.

PROBLEMÁTICA

Ao longo dos tempos tem surgido a necessidade por parte dos administradores de conhecer muito mais as decisões que afetaram o futuro de suas empresas, os sistemas tradicionais de contabilidade por si só não correspondem em sua plenitude as expectativas dos administradores. Surge então o Custo Padrão como importante instrumento para o processo de gestão. Ferramenta, esta, essencial para o controle dos custos, das operações e das atividades.

CUSTO PADRÃO

Custo Padrão é conceituado, conforme Martins (1998), como sendo “um valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, mas com a diferença de levar em conta as deficiências sabidamente existente em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia, etc.”

A finalidade fundamental da implantação desse sistema consiste em proporcionar um instrumento de controle à administração. Nesse sentido o “controle significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento das divergências e suas origens e tomar atitudes para a sua correção.” Martins (1998).

A empresa tem controle de seus custos na medida que procura conhecê-los realmente, verificando o custo ocorrido e o que deveria ter ocorrido, detectando as distorções e principalmente tomando medidas corretivas para saná-las.

Daí a grande importância de se ter um custo padrão implantado na empresa, através da sua comparação com o custo real (apurado ou pelo critério Variável ou pelo critério de Absorção) se detecta as variações e se fornece suporte para análise. Permitindo a empresa ficar a par de todos os fatores que influenciam o custo de produção. Proporcionando dentre outros fatores:

- a) A separação dos efeitos nos custos, de aumentos e diminuições temporários no volume de produção e vendas; pode indicar os efeitos nos custos da falta de equilíbrio na capacidade produtiva. Associação dos Contadores da Inglaterra e País de Gales (1986).
- b) Possibilita aos administradores relatórios sobre todas as áreas que não estão atuando conforme os planos e expectativas esperados, dando à gerência a oportunidade de tomar medidas corretivas.
- c) Facilita a distribuição de responsabilidades, pois aplica todos os custos das atividades aos respectivos departamentos ou centros de custos, permitindo assim que a responsabilidade seja delegada ao chefe do departamento, chefe de turnos ou supervisores menores.

Esse sistema tem outras vantagens adicionais, tais como:

- a) Pode ser utilizado como base para formação de preço de venda. Mesmo sendo o mercado, implicitamente, o ditador do preço de venda de um produto, este deve ser feito baseado nas condições de custo da empresa. Desse modo utiliza-se o custo padrão como uma espécie de guia para o cálculo do melhor preço.
- b) Culmina em redução de custos para a empresa na medida em que faz necessário uma reavaliação dos métodos de produção, implicando em aperfeiçoamento dos métodos empregados. Um exemplo clássico de redução de custos ocorre na simplificação dos procedimentos relacionados ao controle de estoque. Todos os artigos podem ser registrados a um preço padrão unitário. Isto evita o freqüente dilema de atribuição de preço a cada saída.
- c) Proporciona uma melhor integração entre todos os departamentos da empresa, fazendo com que haja maior conscientização dos custos por parte do pessoal.
- d) Serve como importante instrumento na elaboração e acompanhamento dos orçamentos; inclusive simplificando sua própria construção;

- e) Através da aplicação do princípio das exceções, termo empregado pela administração, considera-se somente as informações mais relevantes; permitindo aos gestores direcionar sua atenção no estudo das variações que influenciam o lucro do negócio. Assim com o custo padrão o exame dos relatórios por parte dos gestores é mais reduzido.

Observa-se, então, que além de fornecer uma maior eficiência no controle das operações o custeio padrão funciona, também, como um instrumento de redução dos trabalhos burocráticos.

Sobre essa questão a Associação dos Contadores da Inglaterra e País de Gales (1986), elucida: “O Custeio padrão, seja para a grande firma, seja para a pequena empresa, pode ser mais econômico em trabalhos burocráticos e mais efetivo do qualquer outro método de fornecimento de informações à administração”.

Embora extremamente fundamental, a implantação de um sistema de custo padrão não implica em eliminação, nem tão pouco em diminuição da tarefa desempenhada pelo custo real. Ao contrário do pensamento de muitos autores que frisam a utilização desse método como uma forma de substituição do Real, o custo padrão não terá nenhuma utilidade se não tiver um bom sistema de custo real para tirar da comparação de ambos os desvios existentes. Não adianta estabelecer os melhores padrões se a empresa não apurar o custo realmente ocorrido na produção. “Custo padrão não é um novo modo de contabilização de custos (como absorção e variável), mas sim uma técnica auxiliar.” Martins (1998).

E por razões práticas e psicológicas deve ser implantado vislumbrando metas possíveis de serem alcançadas, não fixando um valor ideal onde as pessoas envolvidas já saibam antecipadamente que não poderão alcançá-lo. O seu estabelecimento requer valor suscetível de ser obtido, no qual as pessoas responsáveis pela análise das diferenças entre o padrão e o real se empenhem o máximo possível na descoberta das divergências e sua eliminação. Assim poderá se obter resultados melhores que o esperado, servindo até de estímulo para melhores realizações. No entanto se estabelecido a um valor absurdo para a conjuntura existente o efeito será o contrário, com desestímulo cada vez mais freqüentes por parte do pessoal.

Quanto ao estabelecimento de padrões, Figueiredo e Caggiano (1997) apresentam o entendimento de que: “O estabelecimento do custo padrão não é uma tarefa fácil. Se são estabelecidos muito altos, por exemplo, vão aparecer grandes variações, e os gestores de produção tenderão a desconsiderá-los. Se os padrões são estabelecidos muito baixos, eles não atuarão com incentivadores de eficiência e a produção pode até cair.”

A seriedade no processo de implantação desse método, averiguação e eliminação das diferenças é extremamente vital. Este nível de conscientização precisa ser disseminado desde o maior na escala hierárquica (executivos, supervisores) até o menor (operários). Não basta somente encontrar os desvios e fazer relatórios sobre os quais os gestores não providenciem medidas corretivas. O controle será realmente concretizado à medida que soluções sejam postas em práticas para a correção dos desvios, caso contrário o custo padrão perde a razão de ser.

Além do mais outra grande finalidade explícita através da fixação desse sistema é o da obrigatoriedade da empresa de criar registro e controle tanto dos valores reais de custo quanto das quantidades físicas dos fatores de produção utilizados. Isso implica para efeito de comparação a utilização também de levantamentos de quantidade e valores consumidos no custo real.

A determinação do custo padrão leva em consideração os componentes que a empresa tem realmente a sua disposição. Isso requer que determinados estudos sejam realizados, no qual seja avaliado de modo detalhado e criterioso os fatores de produção, afim de se estabelecer uma padronização de todos os elementos que afetam os custos.

Como supra mencionado para viabilização desse processo torna-se vital a determinação de padrões físicos e a escolha de um valor adequado para se atribuir a esses padrões. Como pode se observar abaixo:

a) padrões de material direto

O custo padrão dos materiais decorre de duas variáveis quantidade- padrão e preço- padrão. Expresso através da seguinte fórmula:

Custo- padrão de materiais = quantidade- padrão x preço- padrão

A determinação da quantidade de material a ser consumido envolve todos os elementos necessários para que o produto seja posto para venda, incluindo desde matéria-prima, materiais auxiliares e até o material de embalagem utilizado. O cálculo do consumo padrão para cada artigo exigido por unidades de produto é realizado mediante pesagens e/ou medições. Sendo inclusive computado o desperdício provindo de perdas e quebras normais de produção.

O preço previamente estabelecido é uma tarefa de responsabilidade do gestor de compra. “O controle sobre os preços é mais complexo, porque eles sofrem influências externas, tais como as condições econômicas, as greves e a escassez de materiais”. Leone (1998).

A determinação dos padrões de preços envolve ações puramente administrativas, baseadas em julgamentos e num sistema de orçamentos e previsão. Deve refletir as condições esperadas para o período. “Dependendo de fatores de política ou de disponibilidade de informação, as taxas aplicáveis aos padrões de materiais para obtenção de valores de custo padrão respectivos poderão ser os custos incorridos nas últimas compras efetuadas de cada material ou os custos em vigor no início do exercício, atualizados pelo índice de inflação”. Perez Júnior et alli. (1997)

O custo real, também, ocorre em função de duas variáveis: a quantidade real consumida de materiais e o preço real pago pelos materiais.

b) padrão de mão-de-obra direta

Sobre o padrão de mão-de-obra direta, Welsh (1983) expressa o entendimento de que: “Assim como em geral é necessário estabelecer separadamente as quantidades- padrão e os preços- padrão por unidade de matéria-prima, também é desejável fixar padrões de necessidades de horas de mão-de-obra e de remuneração por hora de

trabalho, por departamento ou centro de custos, para cada unidade de produto.” Welsh (1983). A fórmula padrão de mão-de-obra é a seguinte:

$$\text{Custo- padrão} = \text{tempo- padrão} \times \text{preço- padrão}.$$

O tempo (hora) padrão de mão-de-obra são calculados, levando em consideração as várias habilidades necessárias para o desenvolvimento normais das operações, inclusive colocando como relevante o tempo necessário para atender as necessidades pessoais do operário. Pode-se aplicar para o estabelecimento da hora padrão de mão-de-obra os critérios abaixo:

- Médias das produções passadas;
- Estudo de tempo e movimento;
- Meio de produção- piloto;
- Estimação baseada na experiência e conhecimento das operações de fabricação e produto.

Também é necessário estabelecer a remuneração da mão-de-obra para um determinado produto. “ Com base nas informações de mão-de-obra necessário para a produção de uma unidade ou de um lote de unidades de determinado produto, a seção financeira, conhecendo as características dos operários que irão trabalhar no produto , estabelecerá o salário-padrão para cada um dos níveis.” Leone(1998).

O custo real é estabelecido levando-se em consideração o tempo(hora) real de fabricação e o salário(taxa) realmente pago aos operários.

c) padrão para os gastos indiretos de fabricação

A determinação de padrões para os custos indiretos de fabricação não é fácil. Segundo Mandarino (1981) a variedade qualitativa dos elementos, bem como a maior ou menor intensidade de consumo, nem sempre controlável, fazem os custos indiretos um complexo de problemas para imputação correta nos custos de produção. Pois há custos indiretos fixos, variáveis e etc.

A sua padronização geralmente é feita através da fixação de taxas predeterminadas em relação a uma medida de atividade escolhida. Tanto para fixação de taxas a custos indiretos variáveis como para custos indiretos fixos, Padoveze (1997) afirma que elas podem ser baseadas em atividades a hora/máquinas trabalhadas, quantidade de produto final, horas de mão-de-obra direta e etc.

Quanto ao cálculo dos padrões, Associação dos Contadores da Inglaterra e País de Gales (1986) apresenta o entendimento de que: “É necessária muita informação contábil para o trabalho de cálculo dos padrões para implantação de um sistema de custo padrão, porém os padrões não são, de forma alguma, de exclusiva responsabilidade do contador. É essencial que os padrões sejam estabelecidos depois de consultadas as pessoas que possuam o conhecimento técnico da despesa ou operação para a qual os padrões estão sendo calculados e também as pessoas responsáveis pelo trabalho que será medido”. Então, como visto, é necessário a contabilidade de custo trabalhar conjuntamente com a engenharia de produção afim de proporcionar o custo padrão final dos bens ou serviços produzidos.

A instalação de um sistema de custeio padrão não precisa ser feito de maneira integral na empresa. É geralmente recomendado estabelecer padrão por etapas, enfocando os vários pontos da empresa cada um por sua vez. Essa implantação gradual contribui de maneira satisfatória para que haja uma melhor otimização do sistema.

É claro que ao ser elaborado pela primeira vez este método estará sujeito a erros e imperfeições, que com o tempo será corrigido através de medidas corretivas para sua viabilização. As mudanças nas condições de quantidades e qualidades de tecnologia, mão-de-obra, materiais aplicados e no processo de produção exigirá que os padrões sejam revisados de tempo em tempo.

Além disso há de se considerar também nesse processo determinação do padrão uma outra figura a influência das variações de preço. Existe alguns problemas de alocação da inflação na fixação do padrão, tais como:

- A empresa numa situação inflacionária pode trabalhar com estimativas de preços para o próximo período, inclusive atribuindo perspectivas de modificações. Essa alternativa todavia possui uma deficiência, se o padrão estabelecido for anual; posto que ao prever uma estimativa de preço para todo o período estará simultaneamente adotando um valor médio. Ocorrerá, então, de no primeiro semestre se adotar um valor real menor que o padrão, e no segundo ocorrerá o oposto.

- Poderia a empresa, também, para adoção do custo padrão trabalhar com moedas fictícias, entre as quais, a UFIR, ou IGP. Com este método a cada mês trocar-se-ia os custos reais por indicadores inflacionários baseados no seu valor mensal, e as confrontações se dariam sempre em torno dessa moeda.

- Sobre essa alocação da inflação ao padrão, Padoveze (1997) entende como: “...a opção mais viável de acompanhamento das variações de preço de custo padrão, a sua atualização por indicadores de inflação interna da companhia”. Com isso se manteria o controle dos desvios de preço, assim como o entendimento de padrão como meta, que não deve ser modificado pelas flutuações de preços.

- Martins (1998) sugere que: “ a não ser em caso de grande e brusca alterações de alguns itens importantes de nosso custo, que seja sempre feito o padrão com base nos preços da data em que é levantado, e se submeta ele a correções por índices inflacionários para as comparações com os reais no exercício seguinte. As variações do preço serão sempre entendidas como valores que subiram acima ou abaixo da inflação, já que o padrão estará sendo automaticamente corrigido pelas oscilações desse nível geral de preços”.

É em função dessa grande flutuação de preços que ultimamente o padrão anda caindo no descrédito no Brasil. Por se desatualizarem muito rápido e estarem sujeitos a freqüentes ajustes o padrão acaba por dificultar comparações de períodos mais longo. A inflação como observado culmina em uma série de problemas. E, segundo Martins (1998), “é exatamente em períodos como esse que o controle de custos se tornaria de grande necessidade”.

Deixando um pouco a parte essa essência teórica e entrando no mérito da contabilização do padrão, ele não precisa ser obrigatoriamente instalado na

contabilidade. Pode-se trabalhar baseados somente a valores reais, e toda a confrontação entre padrão e real ser realizada em relatórios a parte. Nada impede contudo, que a empresa possa contabilizar de modo integral o custo padrão nas empresas. Existe, ainda, a possibilidade de ser utilizada alguma forma de combinação intermediária. Seja utilizando-se de uma forma ou de outra, a contabilização, esta se dará em função do nível de alocação dos fatores de produção, controle interno, das necessidades específicas e etc.

Ao se inserir em algum momento o custo-padrão na contabilidade de uma empresa, transitará nesta as contas que registram as variações entre real e padrão. A eliminação dessas variações pode ocorrer de várias formas, a mais prudente é a sua distribuição, afim de apresentar no Balanço Patrimonial todos os estoques e custos dos produtos vendidos a valores reais. Se, porventura, utilizar essa hipótese a contabilidade passará por dois processos: o primeiro seria encontrar uma forma de contabilizar a diferença; e o segundo passo é a análise e quando cabível corrigir as distorções.

Para uma melhor elucidação dos conceitos acima salientados veja o exemplo hipotético montado abaixo. A Empresa Tomara que Caia LTDA, utiliza o sistema de Custeio por absorção tanto para o Padrão quanto para o Real, no ano de 1999 estabeleceu padrões para um determinado produto, e ao final deste obteve os seguintes valores:

DESCRIÇÃO	CUSTO PADRÃO	CUSTO REAL	VARIAÇÃO
Materiais diretos	\$ 700,00	\$ 792,00	\$ 92,00
Mão-de-obra direta	\$ 650,00	\$ 730,00	\$ 80,00
Custos indiretos	\$ 500,00	\$ 620,00	\$ 120,00
Total	\$ 1850,00	\$ 2142,00	\$ 292,00

Observando atentamente estes dados verifica-se que a empresa obteve uma variação total desfavorável correspondente \$292,00, dos quais a mão-de-obra direta obteve o menor desvio e os custos indiretos ficaram com o maior. Apesar de serem importantes, essas informação ainda são consideradas insuficientes para a tomada de decisão. Precisando ainda passar por uma análise mais pormenorizada de cada fator de produção, como segue abaixo.

DA VARIAÇÃO DE MATERIAIS DIRETOS

Os materiais diretos, conforme o quadro acima, obtiveram uma diferença desfavorável correspondente a \$ 92,00. Este grupo é composto por uma matéria-prima que possui as seguintes quantidades físicas e valores:

PADRÃO	20kg a R\$35/kg	\$700,00
REAL	22kg a R\$36/kg	\$792,00
VARIAÇÃO		\$92,00 D*

- Variação desfavorável
-

Observa-se que a matéria-prima apresentou desvios tanto na quantidade (2kg) como também no preço (\$1,00/Kg). Agora resta saber desse montante de \$92,00/Kg D da matéria-prima quanto coube a variação de quantidade e quanto a variação de preço. São essas duas variáveis que regem os materiais diretos.

A variação de quantidade representa a variação que existiria caso o preço padrão fosse igual ao real, variando apenas na quantidade.

$$\text{Variação de quantidade} = \text{diferença de quantidade} \times \text{preço padrão}$$

V.Q.: 2 Kg a \$35,00/Kg = \$70,00 D

Se o custo real tivesse divergido somente em função da quantidade tal seria de \$70,00 a mais que o padrão; com o custo total de \$770,00/Kg (22/Kg a \$35,00/Kg). No entanto houve diferença também no preço.

A variação de preço representa a variação entre o preço padrão e o real assumindo que a quantidade de matéria-prima consumida foi igual a quantidade padrão.

$$\text{Variação de preço} = \text{diferença de preço} \times \text{quantidade padrão}$$

V.P.: \$1,00/Kg a 20 Kg = \$20,00 D

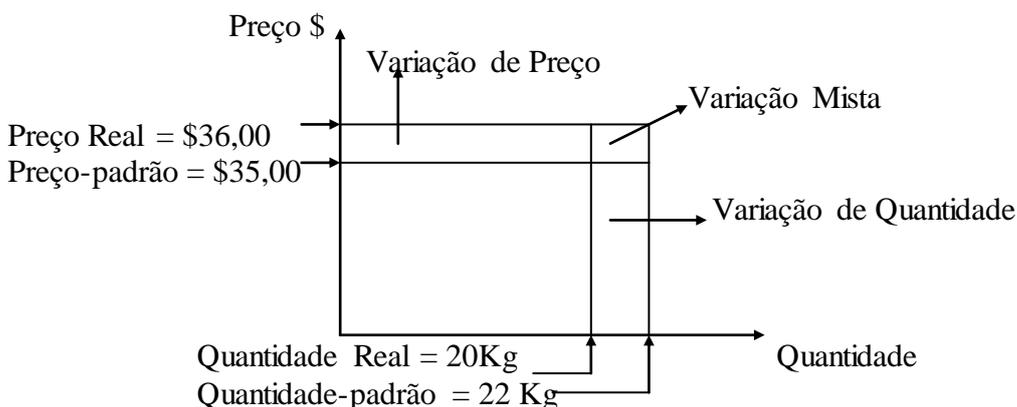
Ao somar a variação de preço (\$20,00 D) com a variação de quantidade (\$70,00 D) nota-se que a diferença total não alcançou o valor de \$92,00 e sim o de \$90,00. Essa discrepância é explicada por outro tipo de variação, a mista.

A variação mista é decorrente em parte pela variação de preço e em parte pela variação de quantidade. Ela pode ser definida matematicamente assim:

$$\text{Variação Mista} = \text{diferença de quantidade} \times \text{diferença de preço}$$

V.M.: 2Kg x \$1,00/Kg = \$2,00 D

Graficamente essa variação é mais fácil para ser entendida:



Como geralmente a variação mista não é relevante em relação as outras duas, e ainda por ser de difícil entendimento, é comum incorporá-la a variação de preço por ser esta última difícil de ser controlada pela empresa, uma vez que depende de influência externa. Admitindo esta concepção a variação de preço seria alterada conforme segue a fórmula abaixo:

V.P.: diferença de preço x quantidade real (e não padrão, como antes)
 V.P.: \$1,00/Kg x 22 Kg = \$22,00 D

Ao somar esta variação (\$22,00 D) junto com a quantidade (\$70,00 D) obter-se-ia o total de variação desfavorável de \$92,00. No entanto este estudo enfocará as três variações separadamente. No caso desta matéria-prima os desvios se distribuíram como segue abaixo.

ESQUEMA GENÉRICO DOS MATERIAIS DIRETOS

DESCRIÇÃO	PADRÃO	REAL	V.T.	V.Q.	V.P.	V.M.
Matéria-prima.	\$700	\$ 792,	\$ 92 D	\$ 70 D	\$ 20 D	\$ 2 D

Deixando os cálculos de lado, deter-se-á agora ao que se considera mais importante neste processo, o estudo das variações. No caso da matéria-prima a responsabilidade por essas circunstâncias pode ser aplicada sobre o setor de produção, almoxarifado, a seção de compras e ainda o de recursos humanos, tendo neste caso um desvio desfavorável. Isso ocorreu em virtude de se ter consumido 2 Kg a mais que o padrão de 20 Kg/u. A causa para esse aumento de consumo poderia ser diversos, tais como:

- A utilização de material de má qualidade;
- O uso de pessoal mal treinado na produção;
- As máquinas utilizadas poderiam estar funcionando mal;
- As mudanças nos métodos de fabricação ou no produto.

Além do aumento na quantidade a matéria-prima sofreu também um desvio de preço desfavorável de \$22,00. Normalmente o setor de compras é o responsável pelas explicações acerca de tais variações. A causa para esse acréscimo pode ser inúmeras entre as quais:

- Compras mal feitas realizadas pelo setor de compras de modo deficiente;
- Compras de material em caso de emergência, pela falta de planejamento e coordenação com as necessidades de programação da produção ocasionando custos bem elevados;
- Modificações nas especificações de materiais comprados;
- Mudança de fornecedor;
- Mudança de preço no mercado.

A empresa a par dessas informações, averiguará se as causas podem ser controláveis ou não. Caso seja o responsável se encarregará de corrigir ou punir o causador da divergência, ou então tomar outra medida cabível. Caso não seja controlável, a medida a ser tomada será anotar o evento para alterações nos padrões posteriores.

VARIAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA DIRETA

O cálculo da variação da mão-de-obra direta é de modo análogo aos materiais diretos. Modificando somente a terminologia no qual a variação da quantidade passa a ser variação de eficiência e a variação de preço torna-se variação de taxa. Mas continuando o exemplo a empresa “Tomara Que Caia” sofreu na mão-de-obra direta

uma distorção desfavorável correspondente a \$80,00 distribuída como se observa abaixo:

	DEP ^{to} A	Total	DEP ^{to} B	Total	(A + B)
PADRÃO	33 h a \$10,00/h	\$330,00	16 h a \$20,00/h	\$320,00	\$650,00
REAL	35 h a \$11,00/h	\$385,00	15 h a \$23,00/h	\$345,00	\$730,00
VARIAÇÃO		\$55,00 D		\$25,00 D	\$ 80,00 D

DEPARTAMENTO A

Variação de eficiência = diferença de horas x taxa padrão

V.E.: 2 h x \$10,00/h = \$20,00 D

Variação Taxa = diferença de taxa x horas-padrão

V.TX.: \$1,00 x 33 h = \$33,00 D

Variação Mista = diferença de horas x diferença de taxa

V.M.: 2 h x \$1,00 = \$2,00 D

Variação Total: \$55,00 D

DEPARTAMENTO B

V.E.: 1 h x \$20,00/h = \$20,00 F

V.TX.: \$3,00 x 16 h = \$48,00 D

V.M.: 1 h x \$3,00 = \$ 3,00 F

V.T.: = \$25,00 D

ESQUEMA GENÉRICO DA MÃO-DE-OBRA DIRETA

DESCRIÇÃO	PADRÃO	REAL	V.T.	V.E.	V.TX.	V.M.
DEP ^{to} A	\$330	\$ 385	\$ 55 D	\$ 20 D	\$ 33 D	\$ 2 D*
DEP ^{to} B	\$320	\$ 345	\$ 25 D	\$ 20 F	\$ 48 D	\$ 3 F**
TOTAL	\$650	\$730	\$ 80 D	- 0 -	\$ 81 D	\$ 1 F

*Variação Desfavorável

**Variação Favorável

Constata-se que o departamento A teve distorções tanto no número de horas (2h. a mais que o padrão) quanto na taxa (1h a mais). Para aumento nas horas pode ter ocorrido as seguintes situações:

- Uso de operários mal treinados;
- Ineficiência de mão-de-obra;
- Utilização de operários que são inadequados para realizar as tarefas;
- Equipamentos inadequados;
- Padrão estabelecido seja muito curto para a realização das tarefas;

A explicação para a elevação da taxa de mão-de-obra pode ter ocorrido em virtude das seguintes causas:

- Acréscimo de encargos sociais não previstos;
- Elevação nos custos dos salários por causa de problemas de oferta e demanda no mercado;
- Acréscimo nas horas extras que ficaram acima do normal;
- Aumento nas taxas por determinação da direção, legislação ou sindicato.

Quanto ao departamento B detectou-se um desvio de eficiência (\$20,00) favorável, no entanto com uma taxa de \$48,00 D. Apesar de se ter obtido 1h a menos que o padrão, gastou-se \$3,00 acima do previsto de \$20,00/h. Ocasionalmente uma diferença total desfavorável de \$25,00

VARIAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS

Após o estudo dos materiais diretos e da mão de obra direta resta agora verificar as variações dos custos indiretos de fabricação. Como a empresa está utilizando o custeio por absorção dois tipos de variações podem ocorrer: a decorrente da diferença entre o volume - padrão e o volume real de unidades produzidas, uma vez que isso altera os custos unitários por causa dos custos indiretos fixos; e a outra variação ocorre em virtude das alterações nos custos indiretos propriamente ditos.

A empresa “Tomara que Caia Ltda.” calculou o custo indireto padrão de \$ 500/unidades como segue abaixo:

VARIAÇÃO TOTAL DE CIF

Padrão de custo indiretos variável :	\$300/unid
Padrão de custos indiretos fixos:	200.000/mês
Volume - padrão de produção:	1.000u/mês

CUSTO INDIRETO PADRÃO TOTAL

Variável:	\$300 x 1.000u/mês =	300.000/mês
Fixo:		<u>200.000/mês</u>
Total		500.000/mês ÷ 1000u/mês
Padrão de CIF por unidade	=	\$500/u/mês

Supondo que os CIF e o volume de produção reais para o período tenham sido os seguintes:

CIF REAIS TOTAIS	496.000
VOLUME REAL PRODUZIDO	800u

Esses valores acabam resultando em um CIF / unidade de \$ 120 (\$496.000 ÷ 800u), desfavorável uma vez que o custo real (\$620) foi superior ao padrão (\$500).

1) VARIAÇÃO DE VOLUME DOS CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO.

Dessa variação de \$120, quando pode se dizer é decorrente da diminuição do volume de produção de 1000u para 800u?

A resposta para essa questão é obtida a partir do momento que se calcula quanto seria o custo padrão unitário total no nível de produção de 800u/mês. Calculado do seguinte modo:

Custos indiretos variáveis totais (300u a 800u/mês) =	\$240.000 +
Custos indiretos fixos	<u>200.000</u>
	440.000

O CIF unitário então seria $\$440.000 \div 800u = \$550/u$

Desse modo, ao haver a diminuição no volume de produção de 1000u/mês para 800u/mês, o CIF unitário padrão seria modificado de \$500/u para 550/u, isto é, a variação de volume é de \$50/unidades ($550 - 500 = 50$).

VARIAÇÃO DE CUSTO

No entanto o CIF real não foi de \$550/u, como a empresa esperava caso a única mudança do padrão residisse no desvio de volume, e sim de \$620/u. A explicação para essa alteração está contida no comportamento dos custos propriamente ditos, isto é, no aumento de custo dos CIF totais que deveriam ser iguais a \$440.000 no nível real de 800u/mês e somaram-se efetivamente \$496.000. Tal fato acarretou uma variação de custo de \$70 D ($\$550/u - 620/u$ ou $\$56.000 \div 800/u$) o excesso real dos CIF ocorreu não só quando da diminuição do volume de produção, (ou da passagem de \$500 para \$550), mas também da alteração de \$550 para \$620 que se denomina variação de custo.

Para um melhor entendimento observe as variações de volume e de custo no quadro abaixo:

CIF PADRÃO	\$500/u			
CIF padrão ajustado ao nível real de produção	\$550/u	}	Variação de volume	\$50/u
CIF real/unidade	\$620/u	}	Variação custo	\$70/u
			<u>Variação Total</u>	<u>\$120/u</u>

Deduz-se, então, que a variação de volume neste contexto é desfavorável, haja vista que com a diminuição do volume simultaneamente houve um aumento no custo unitário, isto é, o volume real foi menor que o padrão; quando a variação de volume real é superior ao padrão ocorre uma variação favorável. Quanto a variação de custo ela também foi desfavorável, uma vez que o real superou o novo padrão ajustado ao nível real (\$550).

Após constatadas todas essas variações há necessidade de identificar o porquê dessas divergências. No caso da variação de volume encontrada acima pode ser decorrente de inúmeros fatores, entre os quais:

- Problema de mercado, não controlável pela empresa;
- Erro no departamento de vendas, corrigíveis com medidas adequadas;

- Problemas de máquinas quebradas;
- Ausência de energia, matéria-prima;
- Deficiência dos operários.

E quanto as variações de custos as prováveis razões para a sua ocorrência poderiam ser:

- A mão-de-obra indireta foi super estimada para o volume atual;
- A energia elétrica por ter sido aumentada devido os problemas de regulação nas máquinas;
- Os materiais indiretos foram menores, em virtude de alterações tecnológicas implantadas em alguns departamentos.

É nesse estágio que o custo-padrão desempenha todo o seu potencial como instrumento de controle ao investigar as causas que fizeram surgir as variações e buscá-las corrigi-las ou ainda se conveniente promover modificações no padrão. Nessa fase, a administração deve dá especial atenção a fim de que o custo padrão continue credível.

CONCLUSÃO

Apesar de haver o descrédito do Custo Padrão em virtude das flutuações de preço este funciona como um importante indicador do desenvolvimento global do empreendimento em que é aplicado. Uma vez que com a identificação das variações e sobretudo das causas que originam essas flutuações, o custo padrão fornece uma gama de informações para o planejamento, controle e tomada de decisão aos gestores.

Esta forma de custeio precisa ser tratada com mais lucidez e responsabilidade pelos contadores, para que os usuários da contabilidade possam contar com mais este artifício no processo gerencial. Uma vez que oportuniza um comportamento gerencial de compromisso envolvendo todos os gestores, na forma como possam estar identificados com a qualidade da informação gerada a partir dos dados levantados.

Com este entendimento, ao longo do estudo, evidenciou-se a aplicação desse sistema de custo tomando por exemplo a empresa “Tomara que Caia”, onde mostrou-se a importância gerencial do custo-padrão, na maneira como ele consegue evidenciar com bastante eficiência as variações de mercado, bem como as possíveis problemáticas empresariais e produtivas que influenciam o custo da produção.

Essa forma de custeio traduz algumas distorções para o entendimento fiscal, pois pode ocorrer que padrões estabelecidos na ausência de critérios sólidos não condigam realmente com a realidade da empresa. Por isso os padrões com a ocorrência de eventuais acontecimentos devem ser modificados, revisados e redirecionados para mostrar a sua verdadeira razão de ser que culmina com controle, planejamento e tomada de decisão.

BIBLIOGRAFIA

- Associação dos Contadores da Inglaterra e País de Gales. Custo Padrão – 2º Ed. – São Paulo: Atlas, 1986.
- Figueiredo, Sandra e Caggiano, Paulo Cesar, Controladoria e Prática – 2º Ed. Atlas, 1997.
- Junior, José Hernandez Perez Alli. Controladoria de Gestão Teoria e Prática – 2º Ed. – São Paulo: Atlas, 1997.

- Leone, George Sebastião Guerra. Custos Um Enfoque Administrativo – 12º Ed. – Rio de Janeiro; Fundação Getúlio Vargas, 1998;
- Mandarino, Umberto. Custos.-3º Ed. – Atlas, 1981.
- Martins, Eliseu. Contabilidade de Custos – 6º Ed. – São Paulo: Atlas, 1998.
- Padoveze, Clóvis Luis. Contabilidade Gerencial Um Enfoque de Sistema de Informação Contábil. 2º Ed. – Atlas, 1997.
- Welsh, Glenn A. Orçamento Empresarial. 4º Ed. – Atlas,1983.