

Utilização do custo padrão como ferramenta de auxílio aos gestores na tomada de decisão

Marlei Salete Mecca (UCS) - msmecca@ucs.br

Tatiane de Fatima Matte Franzoi (UCS) - tatiانefranzoi44@gmail.com

Alex Eckert (UCS) - alex.eckert@bol.com.br

Roberto Biasio (UCS) - rbiasio@commcenter-rs.com.br

Resumo:

O presente trabalho demonstra a importância do custo-padrão como uma ferramenta para auxiliar na tomada de decisão e dessa forma contribuir no desempenho das empresas. Para tanto, esta pesquisa busca responder a seguinte pergunta: De que forma a utilização do custo-padrão pode auxiliar na gestão de uma indústria gaúcha de injeção plástica? Para responder essa questão, elaborou-se uma pesquisa descritiva, utilizando-se, quanto à abordagem do problema, o método de pesquisa qualitativo e quantitativo, e quanto aos procedimentos técnicos, optou-se por estudo de caso. Assim, conclui-se que a variação entre o custo-padrão e o custo real pode ocorrer de inúmeras maneiras e por vários motivos. Essas variações interferem diretamente no lucro bruto da empresa de forma positiva ou negativa, devido ao aumento ou redução do custo do produto. Na empresa em estudo verificou-se que a variação entre o custo-padrão e o custo real ocasionou a redução do Lucro Bruto. Por esse motivo, é importante que os gestores acompanhem o custo-padrão e o custo real, para verificar se é necessário fazer algum ajuste, pois, dessa forma, pode-se maximizar o lucro e minimizar as perdas, bem como contribuir na gestão.

Palavras-chave: Custos. Gestão. Custo real. Custo padrão.

Área temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

Utilização do custo padrão como ferramenta de auxílio aos gestores na tomada de decisão

Resumo

O presente trabalho demonstra a importância do custo-padrão como uma ferramenta para auxiliar na tomada de decisão e dessa forma contribuir no desempenho das empresas. Para tanto, esta pesquisa busca responder a seguinte pergunta: De que forma a utilização do custo-padrão pode auxiliar na gestão de uma indústria gaúcha de injeção plástica? Para responder essa questão, elaborou-se uma pesquisa descritiva, utilizando-se, quanto à abordagem do problema, o método de pesquisa qualitativo e quantitativo, e quanto aos procedimentos técnicos, optou-se por estudo de caso. Assim, conclui-se que a variação entre o custo-padrão e o custo real pode ocorrer de inúmeras maneiras e por vários motivos. Essas variações interferem diretamente no lucro bruto da empresa de forma positiva ou negativa, devido ao aumento ou redução do custo do produto. Na empresa em estudo verificou-se que a variação entre o custo-padrão e o custo real ocasionou a redução do Lucro Bruto. Por esse motivo, é importante que os gestores acompanhem o custo-padrão e o custo real, para verificar se é necessário fazer algum ajuste, pois, dessa forma, pode-se maximizar o lucro e minimizar as perdas, bem como contribuir na gestão.

Palavras-chave: Custos. Gestão. Custo real. Custo padrão.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1. Introdução

Empresas privadas ou públicas buscam a lucratividade e a continuidade do empreendimento através da redução dos custos. A fim de se manter no mercado e atender as exigências dos consumidores, os gestores necessitam desenvolver novos produtos com preços menores e qualidade superior a dos concorrentes.

Diante da crescente competitividade e para que o empreendimento seja rentável, é essencial que o empresário tenha um controle de custo eficaz. Para Silvestre (2002, p. 43), "a Contabilidade Gerencial procura prover a empresa de informações quantitativas e financeiras, que serão de maior utilidade aos vários níveis administrativos dela". As mudanças no ambiente empresarial e a preocupação constante com os custos levam os empresários a repensar o sistema de custeio utilizado. Segundo Biasio (2012), os dados fornecidos pela contabilidade gerencial servem para a tomada de decisão. E são obtidos através da contabilidade financeira (ou geral), fiscal e a contabilidade de custos.

O preço é determinado pelo mercado, ou seja, corresponde ao valor que os clientes desejam pagar para o produto/serviço. Diante desta nova realidade onde o mercado é quem determina o preço dos produtos, é de extrema importância que os empresários invistam em instrumentos de controle que permitam administrar melhor seus custos e tomar decisões com rapidez.

Independente do ramo de atuação, toda a empresa tem o objetivo de manter-se no mercado para dar continuidade ao seu negócio. Para isso, é necessário reduzir custos, controlar despesas e produzir produtos/serviços que se diferenciem dos seus concorrentes.

O controle de custo não serve apenas para identificar e reduzir custos gerados pela produção. Mas também é usado para tomada de decisão, a fim de aumentar a lucratividade, baixar preços de venda e melhorar os processos produtivos.

Diante do exposto, este trabalho tem como o objetivo demonstrar a utilização do custo-padrão como ferramenta para auxiliar na gestão de uma indústria gaúcha que atua no segmento plástico. Dessa forma, entende-se a importância deste estudo, tanto para fins acadêmicos, quanto pessoal e profissional.

2. Metodologia

A principal finalidade deste trabalho é verificar de que forma o custo-padrão pode auxiliar na gestão de uma indústria gaúcha de injeção plástica. A pesquisa utilizada será a descritiva. Leite (2004, p. 53) explica que a pesquisa descritiva é “Usada para descrever e interpretar os fenômenos estudados.” Segundo o autor, os dados, após serem analisados, podem ser classificados em qualitativos ou quantitativos. Na definição de Koche (2010), é uma pesquisa menos aprofundada que estuda as relações entre duas ou mais variáveis sem manipulá-las.

O método de pesquisa a ser utilizado neste trabalho, quanto à abordagem do problema, será quantitativa e qualitativa. Para Lakatos (2011, p. 286), a pesquisa quantitativa, “lida com números, usa modelos estatísticos para explicar os dados e é considerada pesquisa *har*”. Lakatos (2011) acrescenta que as informações podem ser mensuradas através de tabelas e medidas que em seguida serão analisadas. Lakatos (2011, p. 269) orienta que a pesquisa qualitativa “preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, descrevendo a complexidade do comportamento humano”.

Quanto aos procedimentos técnicos, o método de pesquisa a ser utilizado será o estudo de caso. De acordo com Leite (2004), esse estudo abrange desde a fase da pesquisa bibliográfica, registros de arquivos, documentos, até a tomada de apontamentos, através da observação direta.

3. Métodos de custeio quanto à forma de alocação

3.1. Custeio variável ou direto

Uma das utilidades da contabilidade de custo é gerar informações para que os gestores consigam resolver os problemas internos encontrados durante o processo produtivo. Silva (1999) salienta que os sistemas de custeio tradicionais se limitam somente ao ambiente interno da empresa sem analisar o mercado externo. A gestão tradicional é composta por diversos métodos. Neste trabalho será abordado o custeio direto (variável) e o custo por absorção.

No custeio variável são atribuídos ao produto somente os custos variáveis de produção e despesas variáveis, enquanto que as despesas e custos fixos do período são classificados como custo e debitados contra o lucro do período. O custo do produto, utilizando o método do custeio direto ou variável, inclui apenas os custos que variam diretamente com o volume: materiais diretos, mão de obra direta, custo indireto de fabricação variável.

Segundo Ferreira (2007), a utilização deste método de custeio não permite calcular o custo do produto, porém permite visualizar a contribuição que cada produto traz à empresa através da seguinte metodologia:

- a) separa os custos fixos e variáveis ocorridos na empresa;
- b) apropria os custos variáveis ao custo do produto;
- c) apura a margem de Contribuição Individual dos produtos (receita menos custos variáveis);
- d) apura o lucro da empresa através da margem de contribuição total da empresa (lucro = soma das margens de contribuição individual - custos fixos do período). Essas informações permitem aos gestores planejar o processo produtivo, avaliar a necessidade de novas aquisições e analisar a situação da entidade.

Crepaldi (2002) sustenta que o custeio por absorção ou o custeio variável pode ser utilizado para calcular o custo-padrão nas empresas. Ultimamente, o custo variável tem sido usado como uma ferramenta para tomada de decisões no que diz respeito ao processo produtivo. Os gestores consideram o custo variável mais simples e fácil de trabalhar, comparado ao custeio por absorção. Para Ferreira (2007), o custo variável permite identificar os pontos fracos de vendas e avaliar o estoque com valores mais baixos.

Embora tenha surgido na primeira metade do século XX, o custo variável ou direto ainda, nos dias de hoje, é muito utilizado pelas empresas, pois é um instrumento que produz informações voltadas aos custos gerenciais.

3.2. Custeio por absorção

No custeio por absorção são atribuídos ao custo do produto todos os custos fixos e os custos variáveis ocorridos durante a fabricação do produto de forma direta ou indireta (rateios). A contabilidade societária utiliza as informações do custo por absorção para avaliar os estoques, gerar o balanço patrimonial e apurar as demonstrações de resultados. Cabe ressaltar que este método é aceito pela Legislação Brasileira. No quesito de tomada de decisões, Santos (2011) considera este método falho porque utiliza rateios para distribuir os custos fixos. Segundo o autor, os rateios podem ser criados de forma errônea.

O custo por absorção é utilizado como um sistema de acumulação de custos, onde o custo fixo é incluído no custo do produto pronto e repassado para o estoque. Como se sabe, o custo fixo não depende da quantidade produzida, enquanto que o custo variável varia conforme o volume produzido. Nessa linha de raciocínio, pode-se afirmar que quanto maior a quantidade produzida menor o custo do produto. Tal fato pode ser verificado através da figura 1.

Figura 1 - Composição do Custo por absorção

$$\text{Custo} = (\text{Custos fixos} + \text{Custos variáveis}) / \text{Produção do período}$$

Fonte: Ferreira (2007, p. 158)

Pode-se concluir que o custo unitário do produto está relacionado diretamente ao volume produzido. Ferreira (2007, p. 158) afirma que "a ocorrência de capacidade ociosa de produção aumenta o custo unitário do produto".

3.3. Custo-padrão

O custo-padrão é considerado uma ferramenta que auxilia nas decisões da gestão organizacional. Como por exemplo: formação de preço de venda; estudos sobre a viabilidade de novos investimentos; controle da eficiência; e redução de custos no processo produtivo (desempenho), além da elaboração de orçamentos. O quadro 1 apresenta o conceito de custo-padrão de diversos autores.

Quadro 1- Conceitos de Custo-padrão

Autor	Citação
Bruni (2008, p. 129)	“[...] custos-padrões podem ser definidos como os que são cuidadosamente predeterminados e que deveriam ser atingidos em operações eficientes.”
Atkinson et. al.(2000, p. 151)	“Metas eficientes e atingíveis estabelecidas antecipadamente para os custos das atividades que devem ser consumidas por produto.”
Crepaldi (2002, p. 209)	Os custos apropriados à produção, não pelo seu valor efetivo (ou real), mas por uma estimativa do que deveriam ser (custo-padrão). Podem ser utilizados quer a empresa adote o Custeio por Absorção, quer o Custeio Variável.
Martins (2001, p. 337)	O Custo-padrão não deixa de ser uma espécie de orçamento, apenas que tende a forçar o desempenho da produção por ser normalmente fixado com base na suposição de melhoria de aproveitamento dos fatores de produção.
Crepaldi (2010, p. 296)	É um custo estabelecido pela empresa como meta para seus produtos, levando em consideração as características tecnológicas do processo produtivo, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume.

Fonte: Elaborada pelos autores

Conforme definições de custo-padrão ilustradas no quadro 1, pode-se observar que os gestores, através do custo-padrão, possuem um excelente instrumento de controle. Através dele é possível comparar o custo real do produto com o custo pré-determinado antes da produção e identificar as possíveis falhas no processo. Também é possível verificar quais produtos apresentam os maiores custos, a fim de tomar as decisões corretas sem prejudicar a qualidade do produto.

Pode-se definir o custo-padrão como uma técnica de fixar preços. Na visão de Bruni (2008), a avaliação dos estoques usando o custeio-padrão só é aceita pela legislação se os valores mantiverem-se atualizados. Essa atualização deverá ocorrer a cada trimestre.

Através do custo-padrão é possível analisar a eficiência da fábrica. Para isso, é preciso comparar o custo-padrão versus o custo real e, em seguida, verificar quais as causas das variações para corrigi-las e melhorar o desempenho. Segundo Bruni (2008, p. 131), custo-padrão "representa o que determinado produto deveria custar, em condições normais de eficiência".

Bornia (2002) especifica que o custo-padrão pode ser aplicado na empresa aos custos que o administrador achar conveniente, ou seja, não é necessário aplicar em todos os custos da empresa. Geralmente, o custo-padrão é aplicado na matéria-prima, mão de obra direta e outros insumos mais relevantes. Bornia (2002, p. 90) enfatiza que o custo-padrão "não precisa estar integrado ao sistema de custos da empresa, as variações podem ser analisadas à parte do sistema formal".

Além de elevar a eficiência da empresa, o custo-padrão também serve como uma ferramenta para auxiliar nos preços de venda e avaliar o desempenho das empresas.

Crepaldi (2010) e Bruni (2008) destacam que o principal objetivo da utilização do sistema de custeio-padrão como instrumento de gestão é controlar e reduzir os custos a partir de metas pré-fixadas com condições normais de trabalho, bem como proporcionar à administração informações precisas para tomada de decisão. Além disso, de identificar as causas das falhas encontradas durante o processo de fabricação, adotar medidas corretivas para evitar a reincidência dos erros e melhorar o desempenho dos processos.

O custo-padrão é uma ferramenta de controle que tem como objetivo demonstrar a forma correta para utilizar os fatores de produção, além de controlar as operações da empresa. A principal finalidade do custo-padrão está em controlar os custos das empresas. Porém, para que o controle seja eficaz, é necessário que os desvios/falhas sejam corrigidos para que não se repitam novamente.

Segundo Bornia (2002), o método de custo-padrão consiste em:

- a) fixar um padrão que servirá para análise de custos;
- b) demonstrar o custo real;
- c) apurar as variações entre o custo-padrão e o custo real;
- d) analisar as distorções, a fim de encontrar as causas e corrigi-las.

Negra, Magalhães e Fraga (2004) explicam que as diferenças entre o custo- padrão e o custo real denominam-se variações, as quais devem ser analisadas em termos quantitativos e qualitativos. Em termos qualitativos, têm-se as variações favoráveis ou desfavoráveis, ou seja, são os resultados obtidos através da comparação do custo-padrão versus o custo efetivo ocorrido. Quanto ao aspecto qualitativo, irá verificar as causas das variações, a fim de observá-los para após implantar ações corretivas. O aspecto qualitativo é mais difícil de analisar, pois irá trabalhar com os recursos operacionais e com o elemento humano, com o objetivo de cumprir as metas do custo-padrão.

Segundo Viceconti (2003), a comparação entre o padrão e o real permite que as empresas controlem seus custos e verifiquem as ineficiências da produção. Para Viceconti (2003, p. 192), "A análise das razões das diferenças entre o Custo Real e o Padrão é a parte mais importante do uso do Custeio-Padrão para fins de Controle".

De acordo com Bruni (2008) e Viceconti (2003), as variações podem ser decompostas em variação de preço, variação de quantidade e variação conjunta/ mista.

Bruni (2008, p. 134) considera que "As variações de preço analisam exclusivamente o efeito da diferença ocorrida entre o preço-padrão e o preço real". Viceconti (2003) reforça que, a variação de preço considera apenas as variações no custo. A variação de preço pode ser apresentada na Figura 2:

Figura 2 - Variação de preço

$$\text{Variação de Preço} = (\text{Preço Real} - \text{Preço Padrão}) \times \text{Quantidade-padrão}$$

Fonte: Bruni (2008, p. 134)

No entendimento de Bruni (2008, p. 134), "A Variação de quantidade analisa apenas as diferenças encontradas entre o consumo-padrão previsto e o consumo real verificado". Viceconti (2003) completa que, a variação de quantidade considera apenas as variações de quantidades consumidas. A variação de quantidade pode ser apresentada na Figura 3:

Figura 3 - Variação de quantidade

$$\text{Variação de Quantidade} = (\text{Quantidade Real} - \text{Quantidade - Padrão}) \times \text{Preço-padrão}$$

Fonte: Bruni (2008, p. 134)

Na consideração de Bruni (2008, p. 134), "A Variação conjunta os efeitos mistos das variações de preços e quantidades. Equivale ao produto das diferenças". Para Viceconti (2003), a variação mista é calculada através da multiplicação da diferença de preço (preço real – preço-padrão) pela diferença de quantidade (quantidade real – quantidade-padrão). A variação conjunta/mista pode ser apresentada na figura 4:

Figura 4 - Variação de conjunta/mista

$$\text{Variação Conjunta} = (\text{Preço Real} - \text{Preço-padrão}) \times (\text{Quantidade Real} - \text{Quantidade-Padrão})$$

Fonte: Bruni (2008, p. 134)

Viceconti (2003) analisa que este tipo de variação é pouco usada, pois é difícil identificar o responsável pela variação, uma vez que a variação mista corresponde à multiplicação do preço-padrão pela quantidade-padrão.

Ainda para Viceconti (2003, p. 195), "a verdadeira utilidade do *Custo-Padrão* vai se revelar no momento em que se começa a analisar as causas, tanto da *Variação do Preço* quanto da *Variação da Quantidade*". É neste momento que os setores terão que explicar as diferenças ocorridas.

Segundo Negra, Magalhães e Fraga (2004), tão importante quanto analisar o custo-padrão é identificar as causas e efeitos das variações, apurar a sua importância, identificar os responsáveis, com a finalidade de que a empresa corrija essas ineficiências e atinja maior produtividade com a minimização de custos.

O ato de identificar as causas e responsáveis pelas variações deve ser feita com muito cuidado, observando o contexto como um todo e com intuito corretivo, pois julgamentos precipitados e isolados podem ser errôneos, desmotivando os funcionários.

Para Negra, Magalhães e Fraga (2004), o custo-padrão "É utilizado, principalmente, para o planejamento e controle da gestão, atuando como forma de *feedback* para os gestores da execução dos objetivos organizacionais". Pode-se concluir que, independente do resultado do *feedback* ser positivo ou negativo, é importante que seja apresentado aos funcionários.

Se o *feedback* for negativo, é fundamental que os funcionários envolvidos no processo participem em conjunto com os gestores, a fim de encontrar soluções para corrigir as variações. Deve-se lembrar que grande parte do sucesso do custo-padrão está associada ao elemento humano. Negra, Magalhães e Fraga (2004) dizem que "É fundamental acreditar e ser ativo no processo, pois a participação motiva o indivíduo, transforma-o em colaborador rumo à eficiência individual e coletiva".

Quando o *feedback* for positivo, deve-se também apresentá-lo aos funcionários, pois, dessa forma, eles se sentirão mais animados, valorizados e motivados para atingir as metas estabelecidas.

O custo-padrão pode ser aplicado em toda a empresa ou em áreas isoladas, conforme o gestor achar necessário. Na compreensão de Negra, Magalhães e Fraga (2004), o custo-padrão é aplicado geralmente nos custos diretos, destacando-se: matéria-prima, mão de obra direta e consumo de materiais. Ele também pode ser aplicado nas vendas.

4. Estudo de caso em uma indústria plástica

A empresa em estudo iniciou suas atividades em 1988, como microempresa, no Estado do Rio Grande do Sul, produzindo ferragens e componentes para a indústria. Na época, contava com a colaboração de 30 funcionários, e seus principais clientes eram fabricantes de peças plásticas.

Atualmente, é considerada uma das maiores empresas do Brasil no segmento de moldes e plásticos. Conta com a colaboração de 180 funcionários entre matriz e filial. Sua linha de produção atende aos segmentos: automotivo, agronegócio, eletroeletrônico e náutico.

O estudo proposto tem a finalidade de aumentar o conhecimento sobre um dos assuntos mais discutidos pelas empresas atualmente, que é a redução de custos. Para obter sucesso, as empresas necessitam de controle e análise de custos. O Custo-padrão é um dos métodos utilizados para que as empresas consigam atingir seus principais alvos: reduzir custo e prever o custo do produto ainda na fase do orçamento.

Para auxiliar na compreensão do tema custo-padrão, foi desenvolvida a Tabela 1, utilizando valores fictícios que simulam as variações do custo-padrão.

Segundo os autores Bruni (2008), Crepaldi (2010) e Martins (2001), através do custo-padrão os gestores possuem um excelente instrumento de controle, pois, através deste, é

possível comparar o custo real do produto versus o custo pré-determinado, bem como identificar as causas das variações no processo, para após corrigi-las.

Tanto Viceconti (2003) quanto Negra, Magalhães e Fraga (2004) afirmam que, tão importante quanto analisar o custo-padrão, é verificar as causas, apurar a sua importância, identificar os responsáveis e corrigir as ineficiências (variações).

Congresso Brasileiro de Custos

Tabela 1 - Variações do Custo - Padrão

Comp	Quantidade					Custo (preço)					Situação	Variação geral
	Padrão (kgs)	Real (kgs)	Dif	Variação (R\$)	Variação	Padrão	Real	Dif	Variação (R\$)	Variação		
MP	10	10	0	R\$ -	Nula	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ -	R\$ -	Nula	1	<i>Variação Nula (não houve variação de quantidade de matéria-prima nem de valor. Não causou variação no custo do produto)</i>
MP	10	10	0	R\$ -	Nula	R\$ 30,00	R\$ 33,00	R\$ 3,00	R\$ 30,00	Desfavorável	2	<i>Variação desfavorável (aumentou o preço da matéria-prima e conseqüentemente o custo do produto)</i>
MP	10	10	0	R\$ -	Nula	R\$ 30,00	R\$ 27,00	-R\$ 3,00	-R\$ 30,00	Favorável	3	<i>Variação favorável (houve diminuição de preço da matéria-prima, logo, ocorreu diminuição no custo do produto)</i>
MP	10	9	-1	-R\$ 30,00	Favorável	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ -	R\$ -	Nula	4	<i>Variação favorável (pois foi utilizada quantidade menor de matéria-prima, ou seja, houve diminuição no custo do produto)</i>
MP	10	9	-1	-R\$ 30,00	Favorável	R\$ 30,00	R\$ 33,00	R\$ 3,00	R\$ 30,00	Desfavorável	5	<i>Variação nula (pois foi utilizada uma quantidade menor de matéria-prima, porém com um custo maior, na mesma proporção)</i>
MP	10	9	-1	-R\$ 30,00	Favorável	R\$ 30,00	R\$ 27,00	-R\$ 3,00	-R\$ 30,00	Favorável	6	<i>Variação favorável (pois diminuiu a quantidade utilizada e o valor, diminuindo o custo do produto)</i>
MP	10	11	1	R\$ 30,00	Desfavorável	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ -	R\$ -	Nula	7	<i>Variação desfavorável (consumiu uma quantidade maior de matéria-prima, aumentando o custo do produto)</i>
MP	10	11	1	R\$ 30,00	Desfavorável	R\$ 30,00	R\$ 33,00	R\$ 3,00	R\$ 30,00	Desfavorável	8	<i>Variação desfavorável (aumentou a quantidade consumida e o preço da matéria-prima, conseqüentemente aumentou o custo do produto)</i>
MP	10	11	1	R\$ 30,00	Desfavorável	R\$ 30,00	R\$ 27,00	-R\$ 3,00	-R\$ 30,00	Favorável	9	<i>Variação nula (pois foi utilizada uma quantidade maior de matéria-prima, porém com um custo menor, na mesma proporção)</i>

Fonte: Elaborada pelos autores

A empresa em estudo trabalha com o custo real em conjunto com o custo por absorção. O custo histórico ou real é o custo realmente ocorrido no processo produtivo num determinado período. O custo real é baseado em dados reais da contabilidade e é determinado após o produto estar finalizado. A demora na apuração dos custos reais limita a gerência na tomada de decisões. No custeio por absorção são atribuídos ao custo do produto todos os custos fixos e os custos variáveis ocorridos durante a fabricação do produto de forma direta ou indireta (rateios). Embora este método seja aceito pela Legislação Brasileira, Santos (2011) considera este método falho por utilizar rateios para distribuir os custos fixos. Para o autor, os rateios podem ser criados de forma errônea.

O produto escolhido para o estudo de caso foi criado em abril/2015. A partir de informações disponibilizadas pela empresa, tais como: orçamento, ordens de produção, ficha técnica e acompanhamento no chão de fábrica, foi possível realizar o levantamento do produto desde a fase inicial até o produto estar finalizado.

Inicialmente foi realizado o orçamento do produto X pela engenharia de produto e, após, definidas as quantidades, conforme a Tabela 2:

Tabela 2 - Orçamento do Produto X

	Qd	Custo	Total
MP (kg)	1,1	R\$ 8,000	R\$ 8,80
Palhet (un)	0,0042	R\$ 0,009	R\$ 0,00
Fita arquear (m)	0,28	R\$ 0,040	R\$ 0,01
Custo h. maq	57	R\$ 0,003	R\$ 0,15
MC (Margem Contribuição)		18%	R\$ 3,60
Custo do produto X			R\$ 12,56
Preço de Venda			R\$ 20,00

Fonte: Elaborada pelos autores

Na primeira produção (lote-piloto) foram injetadas algumas peças e enviadas para o cliente aprovar o produto. Nesta fase, é observado se o orçamento do produto foi feito corretamente ou se é necessário fazer algumas adequações. De acordo com o cliente, as peças estavam quebrando com facilidade. A fim de sanar o problema, a engenharia do produto precisou redefinir a composição da matéria-prima no produto, com o objetivo de garantir a qualidade do mesmo.

Feita a alteração, foram injetadas mais algumas peças e enviadas novamente ao cliente que aprovou o produto. Em seguida, a engenharia do produto passou a ter as quantidades, conforme a Tabela 3. Dessa forma, tem-se definido o custo-padrão do Produto X.

Tabela 3 - Engenharia do Produto X

	Qd	Custo	Total
MP (kg)	1,645	R\$ 8,000	R\$ 13,16
Palhet (un)	0,0042	R\$ 0,009	R\$ 0,00
Fita arquear (m)	0,28	R\$ 0,040	R\$ 0,01
Custo h. maq	57	R\$ 0,003	R\$ 0,15
MC (Margem Contribuição)		18%	R\$ 3,60
Custo do produto X			R\$ 16,92
Preço de Venda			R\$ 30,00

Fonte: Elaborada pelos autores

Após a aprovação do produto, o setor comercial negociou a venda de 5.560 peças, distribuídos em dois pedidos. O primeiro pedido foi de 1.000 peças e o segundo de 4.560 peças.

Segundo informações disponibilizadas pela empresa no primeiro pedido de venda de 1.000 peças, foram rejeitadas 10 peças. Pode-se observar essas variações conforme a Tabela 4:

Tabela 4 - Primeiro pedido do Produto X de 1.000 peças

Quantidade						
	Padrão	Real	Dif	Variação	% Var	Situação
MP (kg)	1645	1661,45	16,45	R\$ 131,60	1%	Desfavorável
Palhet (und)	4,166	4,166	0	R\$ 0,00	0%	Nula
Fita arquear (m)	280	280	0	R\$ 0,00	0%	Nula
Preço						
	Padrão	Real	Dif	Variação	% Var	Situação
MP (kg)	R\$ 8,00	R\$ 8,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	Nula
Palhet (und)	R\$ 0,0085	R\$ 0,0085	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	Nula
Fita arquear (m)	R\$ 0,04	R\$ 0,04	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	Nula

Fonte: Elaborada pelos autores

Ao analisar os dados produzidos no primeiro pedido do produto X, pode-se observar que ocorreu uma variação de quantidade desfavorável, ou seja, foram consumidos 16,45 kg a mais de matéria-prima para injetar novamente as 10 peças rejeitadas e encerrar a ordem de produção com as 1.000 peças solicitadas.

Pode-se concluir que as 10 peças rejeitadas representam para a empresa um gasto de 16,45 kg de matéria-prima e um custo de R\$ 131,60. Esta situação pode ser verificada na Tabela 1, linha 7, que foi desenvolvida para auxiliar na compreensão. Essa variação desfavorável fez com que o custo do produto ficasse maior.

Pode-se observar, conforme Tabela 5, que esta rejeição de 10 peças, ocasionou perda de 1,29% no lucro bruto devido ao aumento do CPV decorrente do consumo maior de matéria-prima. Segundo o gerente de produção, 1% peças rejeitadas é aceitável, pois algumas se perdem ao ajustar a máquina.

Tabela 5 - DRE - Produto X - Pedido de 1.000 peças

Custo Padrão		Custo Real	
DRE		DRE	
Receita Bruta	R\$ 30.000,00	Receita Bruta	R\$ 30.000,00
(-) CPV	R\$ 16.920,00	(-) CPV	R\$ -
Lucro Bruto	R\$ 13.080,00	Lucro Bruto	R\$ 30.000,00
	43,60%		100,00%
	-1,29%		

Fonte: Elaborada pelos autores

Diante dessa colocação, pode-se verificar a eficiência da fábrica que produziu as peças seguindo as quantidades estabelecidas pelo custo-padrão. Nota-se também que a colaboração dos funcionários é fundamental para atingir as metas. No entendimento de Negra, Magalhães e Fraga (2004), "É fundamental acreditar e ser ativo no processo, pois a participação motiva o indivíduo, transforma-o em colaborador rumo a eficiência individual e coletiva".

Conforme informações disponibilizadas pela empresa no segundo o pedido de venda de 4.560 peças, foram rejeitadas 219 peças. Pode-se verificar os resultados dessa produção na Tabela 6.

Tabela 6 - Segundo pedido do Produto X de 4.560 peças

	Quantidade					
	Padrão	Real	Dif	Variação	% Var	Situação
MP (kg)	7501,2	7861,455	360,26	R\$ 2.882,04	4,80%	Desfavorável
Palhet (und)	18,99696	18,99696	0	R\$ 0,0000	0%	Nula
Fita arquear (m)	1276,8	1276,8	0	R\$ 0,0000	0%	Nula
	Preço					
	Padrão	Real	Dif	Variação	% Var	Situação
MP (kg)	R\$ 8,00	R\$ 9,50	R\$ 1,50	R\$ 11.251,80	18,75%	Desfavorável
Palhet (und)	R\$ 0,0085	R\$ 0,0085	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	Nula
Fita arquear (m)	R\$ 0,04	R\$ 0,04	R\$ 0,00	R\$ 0,00	0%	Nula

Fonte: Elaborada pelos autores

Ao analisar os dados produzidos no segundo pedido do produto X, pode-se verificar que ocorreu uma variação de quantidade desfavorável, ou seja, para produzir as 4.560 peças solicitadas, foi necessário consumir 360,26 kg a mais de matéria-prima, devido às 219 peças rejeitadas. Esta rejeição representou 4,80% da matéria-prima consumida, e um gasto adicional para empresa no valor de R\$ 2.882,04.

Segundo Bruni (2008), a variação de quantidade analisa apenas o consumo. É calculada através da diferença entre o consumo-padrão e o consumo real multiplicado pelo preço-padrão.

Para analisar as origens das peças rejeitadas, o gestor convocou uma reunião com os funcionários envolvidos na produção do produto X, com a intenção de encontrar soluções

para corrigir as variações, evitando, dessa maneira, julgamentos precipitados e errôneos. Sobre as peças rejeitadas foram analisadas as causas e se chegou às seguintes conclusões:

- a) peças fora do diâmetro especificado pelo cliente;
- b) variação na cor (pigmento fora do padrão) – setor compra;
- c) erro na preparação do material;
- d) variação de peso;
- e) aprovar a produção sem conferir a peça-padrão (inspetor da qualidade).

Após verificadas as causas, as ações corretivas encontradas pelos funcionários em conjunto com o gestor foram:

- a) realizar alteração do molde para ajustar o diâmetro da peça;
- b) segregar e devolver ao fornecedor o pigmento que está fora do padrão;
- c) solicitar mais atenção ao preparar o material;
- d) regular corretamente a máquina, a fim de evitar variação de peso;
- e) reforçar o treinamento com a inspetora de qualidade para que não aconteça novamente.

No segundo pedido, pode-se observar também que ocorreu uma variação de preço desfavorável, ou seja, ocorreu um aumento de custo de R\$ 1,50. Esta variação de preço representou um gasto adicional para a empresa no valor de R\$ 11.251,80. Questionado o setor de compras sobre o aumento da matéria-prima, este respondeu que foi devido ao aumento do dólar que reajustou o valor da mercadoria. Bruni (2008) interpreta que a variação de preço analisa apenas o custo. Ela é calculada através da diferença entre o preço-padrão e o preço real, multiplicado pela quantidade-padrão.

Tabela 7 - DRE - Produto X - Pedido de 4.560 peças

Custo Total	R\$	16,92	Custo Total	R\$	16,92
Preço Venda	R\$	30,00	Preço Venda	R\$	30,00
Qd produz		4560 pçs	Qd produz		4560 pçs
			rej		219 pçs (4,80% + 18,75%)
<u>Custo Padrão</u>			<u>Custo Real</u>		
DRE			DRE		
Receita Bruta	R\$	136.800,00	Receita Bruta	R\$	136.800,00
(-) CPV	R\$	77.155,20	(-) CPV	R\$	95.325,25
Lucro Bruto	R\$	59.644,80	Lucro Bruto	R\$	41.474,75
		43,60%			30,31%
		-30,46%			

Fonte: Elaborada pelos autores

Pode-se observar, conforme a Tabela 7, que a rejeição de 219 peças, mais o aumento no custo da matéria-prima, ocasionou uma redução significativa no lucro bruto da empresa no valor de R\$ 18.170,05. A empresa teve um lucro bruto menor, em 30,46%, decorrente do aumento no consumo e aumento do custo da matéria-prima, ou seja, houve variação de quantidade e variação de preço, ambas desfavoráveis. Essa situação aumentou o custo do produto, sendo que tal fato pode ser verificado na Tabela 1, linha 8.

Segundo Negra, Magalhães e Fraga (2004), tão importante quanto analisar o custo-padrão é identificar as causas das variações, a importância e o responsável, afim de que a empresa corrija esses desvios/falhas.

A partir da análise das variações do produto X, é possível verificar o quanto a empresa teve prejuízo com as perdas na injeção, que muitas vezes passam despercebidos pelos gerentes, se estes não possuírem controles com informações corretas que mostrem estas variações.

Os autores Crepaldi (2010) e Bruni (2008), concordam que o principal objetivo da utilização do sistema de custeio-padrão como instrumento de gestão é controlar e reduzir os custos a partir de metas pré-fixadas em condições normais de trabalho e proporcionar à administração informações precisas para tomada de decisão. Além disso, identificar as causas das falhas encontradas durante o processo de fabricação, adotar medidas corretivas para evitar a reincidência dos erros e melhorar o desempenho dos processos.

Tanto a variação de quantidade desfavorável quanto a variação de preço desfavorável interfere diretamente no lucro da empresa. Nas duas situações, se não houver redução de custos, ou seja, correção das falhas no processo produtivo, a empresa será obrigada a repassar o aumento para o cliente, reduzindo, dessa forma, o faturamento.

Conforme foi demonstrado, a variação entre o custo-padrão e o custo real pode ocorrer de inúmeras maneiras e por vários motivos. Independente dos fatores que ocasionaram as variações, estas impactaram de forma positiva ou negativa no lucro bruto da empresa. Por esse motivo, é importante que os gestores acompanhem o custo-padrão e o custo real para verificar se são necessários alguns ajustes.

5. Conclusão

O objetivo geral de pesquisa deste estudo foi verificar de que forma o custo-padrão pode auxiliar na gestão de uma indústria gaúcha de injeção plástica.

Para alcançar o objetivo proposto, primeiramente buscou-se identificar o método de custeio utilizado na empresa em estudo. Constatou-se que a empresa utiliza custo real e o custeio por absorção. Posteriormente, utilizou-se um produto para verificar os custos dos itens orçados. Com as informações dos custos e dos itens orçados foi possível comparar o custo-padrão com o custo real.

Com o estudo de caso, identificou-se que podem ocorrer inúmeras variações seja na quantidade como no preço da matéria-prima, sendo que essas variações interferem diretamente de forma positiva ou negativa no lucro bruto da empresa.

Verificou-se, também, que custo é uma ferramenta gerencial muito importante, e que está presente no dia a dia das empresas. A partir dos dados disponibilizados pela contabilidade (real) e pelos processos (padrão), é possível identificar os pontos fracos ou falhas que devem ser corrigidos, a fim de melhorar o desempenho da fábrica, melhorando os resultados esperados pela empresa.

Para obter lucro e reduzir custo, é aconselhável que as empresas adotem algum sistema de custeio. Neste trabalho é demonstrada a importância do custo-padrão como uma ferramenta para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão.

O custo-padrão é considerado um excelente instrumento de controle. E tem como objetivo controlar e reduzir os custos a partir de metas pré-fixadas, considerando condições normais de trabalho, ou seja, ineficiências na produção, bem como produzir para a administração informações rápidas e precisas para a tomada de decisão.

Para isso, é preciso comparar o custo-padrão versus o custo real, e em seguida verificar quais as causas das variações para corrigi-las e melhorar o desempenho. Segundo Bruni (2008, p. 131), custo-padrão "representa o que determinado produto deveria custar, em condições normais de eficiência".

O custo-padrão é um custo pré-determinado antes da produção, enquanto que o custo real é o custo realmente ocorrido no processo produtivo, sendo determinado após o produto

estar finalizado. Essa demora na apuração dos custos reais limita a gerência na tomada de decisões.

O custo-padrão pode apresentar variações de preços e quantidades favoráveis ou desfavoráveis. Variação favorável ocorre quando o custo real está menor que o custo-padrão. Quando o custo real for maior que o custo-padrão, tem-se uma variação desfavorável. Para Viceconti (2003, p. 192), "A análise das razões das diferenças entre o Custo Real e o Padrão é a parte mais importante do uso do Custeio Padrão para fins de Controle".

Para os autores Negra, Magalhães e Fraga (2004) e Viceconti (2003), tão importante quanto analisar o custo-padrão é verificar as causas, apurar a sua importância, identificar os responsáveis e corrigir as ineficiências (variações).

O custo-padrão apresenta como vantagens: eliminação de falhas no processo produtivo; aprimoramento dos controles, que quando bem empregados servem como uma ferramenta de controle interno; instrumento de avaliação de desempenho através dos *feedbacks* positivos e negativos; e rapidez nas informações, pois o custo-padrão é obtido antes de o produto estar pronto.

Embora o custo-padrão apresente diversos benefícios e é adotado por diversas empresas, este método de custeio, na visão dos críticos, concentra-se apenas na eficiência interna, o que limita a interpretação dos efeitos no mercado externo.

Assim sendo, o custo-padrão é uma ferramenta de controle que tem como objetivo demonstrar a forma correta para utilizar os fatores de produção, além de controlar as operações da empresa.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Antony A; et al. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BIASIO, Roberto. **Contabilidade de custos: para o exame de suficiência do CFC**. São Paulo: Edipro, 2012.

_____. **Apostila de Contabilidade de Custos - Elaboração Prof. Dr. Roberto Biasio**. Caxias do sul: [s.n.], 2015. Disponível em: <[http://www.biasio.pro.br/custos-e-precos/Downloads/apostila_contabilidade_custos%20\(5\).pdf](http://www.biasio.pro.br/custos-e-precos/Downloads/apostila_contabilidade_custos%20(5).pdf)>. Acesso em: 01 Mai 2015.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRUNI, Adriano Leal. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise**. 1. ed. São Paulo: Thomson, 1999.

_____. **Custos e preços: formação e análise**. 1. ed. São Paulo: Thomson, 2002.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CRUZ, Cássia Vanessa Olask Alves; ROCHA, Wellington. Custeio-alvo: reflexões sobre definição, finalidades e procedimentos. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, ISSN 1807-1821, UFSC, Florianópolis, ano 05, v.1, n.10, p. 31-15, jul/dez, 2008).

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 4. ed. São Paulo, 1995.

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson, 2007.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GOOGLE. **Congresso Brasileiro de Custos, XI., 2004, Porto Seguro**.

anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/2377/2377 Porto Seguro- BA, 2004.

Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/Downloads/2377-2377-1-PB.pdf>>. Acesso em: 05. Mai 2015.

HANSEN, D.R.; MOWEN, M.M. **Gestão de custos: contabilidade de controle**. São Paulo: Pioneira, 2003.

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**, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 42-60, jan./abr. 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de redução de custos: custo alvo e custo kaisen**. Porto Alegre: Bookman, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico Gerencial de custos**. São Paulo: Thomson, 2003.

PASSARELLI, João; BONFIM, Eunir de Amorim. **Custos: análise e controle**. 3. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos fácil**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos: modelo contábil, Métodos de depreciação, ABC - Custeio Baseado em Atividades, Análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custo de tributos sobre compras e vendas**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Custos Industriais**. Curitiba: IBPEX, 2005.

SILVA, Raimundo Nonato Souza; LINS, Luiz dos Santos. **Gestão de custos: contabilidade, controle e análise**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SILVESTRE, William Celso. **Sistema de custos ABC: uma visão avançada para tecnologia de informação e avaliação de desempenho**. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, Marcos Antonio; FONTANA, Fernando Batista; BOFF, Caroline Dal solto. Planejamento e controle de Custos: Um estudo sobre as práticas adotadas por Empresas industriais de Caxias do Sul - RS. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 21, n. 2, p. 121 – 151, abr./jun. 2010.

VANDERBECK, Edward J e Nagy, Charles F. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silverio das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 8. ed. São Paulo: Frase Editora, 2008.