

# **O custeio padrão como instrumento de controle e informação gerencial: uma proposta de implementação do custo padrão x real numa cooperativa de laticínios.**

**Luiz Ivan dos Santos Silva** (UEFS, FAT, PMFS) - luizivanss@hotmail.com

**Carlos Alberto Oliveira Brito** (UEFS) - caobrito@uol.com.br

**Kelly Cristina Ribeiro Marques Cardoso** (UEFS) - kellycrm@terra.com.br

**Katya Suely Almeida Farias Cedraz** (PMFS) - jkcedraz@yahoo.com.br

**Daniel de Jesus Pereira** (UNEB, FSSS, FTC) - daniel\_resgate2002@yahoo.com.br

## **Resumo:**

*O Custo-padrão que dá suporte ao custeio padrão caracteriza-se por ser uma previsão de como os custos reais devem se comportar dentro de condições projetadas, servindo com uma base para o controle de custos e como uma medida da eficiência de produção, ou seja, sendo uma base para comparação, quando colocada diante dos custos reais. Ele fornece uma oportunidade para que os resultados correntes sejam analisados e as responsabilidades pelos desvios possam ser vistas. O objetivo desse trabalho foi de realizar um estudo do sistema de custos de uma cooperativa de laticínios e propiciar contribuições que contribuam para o aprimoramento do sistema existente. A pesquisa foi feita através de um estudo de caso, e evidenciou que a cooperativa não possuía um sistema de custos efetivo, apenas algumas incursões feitas por alguns profissionais visando determinar o custo dos produtos. Como contribuição do estudo, apresenta-se uma proposta de um sistema de custeio padrão para implementação na cooperativa, pois, o referido sistema dispõe de uma metodologia que permite controlar os custos e propiciar uma cultura de eficiência e eficácia por parte dos colaboradores e associados dirigentes. Afinal, o custeio padrão possibilita aos gestores informações relevantes para a melhoria das atividades operacionais, com reflexos nos resultados da empresa a partir de decisões mais eficazes na gestão da entidade.*

**Palavras-chave:** *Custo padrão; Sistemas; Gestão.*

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

## **O custeio padrão como instrumento de controle e informação gerencial: uma proposta de implementação do custo padrão x real numa cooperativa de laticínios.**

### **Resumo**

O Custo-padrão que dá suporte ao custeio padrão caracteriza-se por ser uma previsão de como os custos reais devem se comportar dentro de condições projetadas, servindo com uma base para o controle de custos e como uma medida da eficiência de produção, ou seja, sendo uma base para comparação, quando colocada diante dos custos reais. Ele fornece uma oportunidade para que os resultados correntes sejam analisados e as responsabilidades pelos desvios possam ser vistas. O objetivo desse trabalho foi de realizar um estudo do sistema de custos de uma cooperativa de laticínios e propiciar contribuições que contribuam para o aprimoramento do sistema existente. A pesquisa foi feita através de um estudo de caso, e evidenciou que a cooperativa não possuía um sistema de custos efetivo, apenas algumas incursões feitas por alguns profissionais visando determinar o custo dos produtos. Como contribuição do estudo, apresenta-se uma proposta de um sistema de custeio padrão para implementação na cooperativa, pois, o referido sistema dispõe de uma metodologia que permite controlar os custos e propiciar uma cultura de eficiência e eficácia por parte dos colaboradores e associados dirigentes. Afinal, o custeio padrão possibilita aos gestores informações relevantes para a melhoria das atividades operacionais, com reflexos nos resultados da empresa a partir de decisões mais eficazes na gestão da entidade.

Palavras chaves: Custo padrão; Sistemas; Gestão.

Área Temática: 4 - Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor.

### **1- Introdução**

Um sistema de custos objetiva proporcionar informações relevantes para a tomada de decisão, como ferramenta indispensável para prover o usuário na eficiência e eficácia da gestão. Por isso, os sistemas de custos devem ser elaborados considerando as diferentes necessidades dos seus usuários, já que é necessário definir as características da entidade, seu ramo de atividade e outros elementos como: tamanho, natureza, estrutura organizacional, localização etc.

O sistema de custeio é uma estrutura determinante dentro do sistema de informação de uma empresa para a tomada de decisões que propiciem o alcance dos resultados positivos e garanta sua continuidade no mercado, indispensável para o sistema contábil e gerencial da mesma.

A cooperativa é um tipo societário de características peculiares, principalmente quando comparadas às sociedades comerciais.

A Cooperativa Central de Laticínios da Bahia - CCLB apresenta um importante alcance social e econômico para a Região de Feira de Santana e para o próprio Estado, em função da sua capilaridade no atendimento dos produtores de leite, pela garantia na regulação da oferta do produto e porque gera emprego e renda para este setor primário da economia.

Freqüentemente, os gestores utilizam informações oriundas do sistema de custos para a tomada de decisão, sem que disponha de um controle que identifique se as informações são

fidedignas, confiáveis e tempestivas, para proporcionar a tomada de decisão mais adequada, ou se estão distorcidas, gerando, assim, graves problemas para a sobrevivência da organização.

Assim, este trabalho apresenta um estudo sobre o sistema de custeio e sua eficácia na gestão da Cooperativa Central de Laticínios da Bahia, visando a identificar como são realizadas a apropriação dos custos, as informações produzidas pelo sistema de custos e sua contribuição para a tomada de decisões gerenciais, no intuito de apresentar uma contribuição para este importante empreendimento dos produtores de leite do Estado da Bahia.

Uma cooperativa, embora não seja uma sociedade que vise lucro, depende de resultados positivos que permitam sobras que podem ser distribuídas aos seus cooperados ou investidas no próprio empreendimento para crescimento e propagação da sua atuação, evidenciando as vantagens do sistema cooperativista para aqueles que, ainda não enxergam as virtudes do associativismo ou da união de objetivos no mundo empresarial.

É certo que uma empresa, qualquer que seja sua finalidade, lucrativa ou não, tem que lutar para atingir seus objetivos sociais, sendo necessário desenvolver uma administração capaz de tomar decisões que proporcionem os resultados esperados. Assim, é fundamental que o corpo diretivo disponha de um sistema de informações o qual permita a tomada da decisão mais acertada para cada problema ou necessidade.

Considerando que em um sistema de informação empresarial é importante o sistema de custeio, como produtor de informações para a tomada de decisões gerenciais, coloca-se a seguinte questão: **as informações produzidas pelo sistema de custeio utilizado pela CCLB, proporcionam condições aos gestores na tomada de decisões?**

Analisar o sistema de apuração de custos utilizado pela Cooperativa Central de Laticínios da Bahia (CCLB), sua eficiência e eficácia na produção de informações para a tomada de decisões, por parte dos gestores da Cooperativa.

Conhecer o sistema de custeio utilizado pela CCLB, identificar as informações produzidas pelo mesmo, e apresentar sugestões para melhorias no referido sistema.

O presente trabalho foi desenvolvido através de um estudo de caso, abordando a Cooperativa Central de Leite da Bahia (CCLB), mediante levantamento bibliográfico para o embasamento teórico-doutrinário, constituindo-se, assim, em um marco conceitual dos assuntos envolvidos no objeto da investigação, proposto para a elaboração desta pesquisa, e de uma coleta física de dados na própria empresa, mediante entrevistas sobre a eficiência da gestão, em relação à tomada de decisões proporcionadas pelas informações produzidas pelo sistema de custos.

O estudo exploratório desenvolvido, visando à solução do problema formulado, pode ser caracterizado como uma pesquisa qualitativa, por avaliar as características do sistema de custeio utilizado pela CCLB e sua eficiência na gestão, objeto desta pesquisa

## **1.1 O subsistema de custos**

O sistema de custos, analisado dentro do sistema de informações gerenciais da empresa, faz parte do grupo de sistemas de apoio à gestão, constituindo-se, naturalmente, em um subsistema do mesmo. Padoveze (1998, p. 222) cita, que não tem sido muito comum a formatação de sistemas de custos, de forma genérica, para utilização na empresa. Obviamente se trata de uma constatação lógica, em função das particularidades de funcionamento das entidades, devido à formatação da sua estrutura. Ele acresce a essas dificuldades, a diversidade de métodos desenvolvidos pela contabilidade, para custear um produto.

A apuração do custo unitário dos produtos fabricados por uma empresa constitui-se em um dos principais objetivos do sistema de custos, porém, dependendo das necessidades do usuário, pode-se determinar o custo unitário das atividades ou de outros objetos de custos.

Para que o subsistema de custos atenda aos objetivos do usuário, é necessário estar atento para a dinamicidade de contexto em que o mesmo opera, já que se requer rapidez e flexibilidade, para proporcionar informações de custos ao processo decisório, favorecendo ao atingimento dos seus objetivos.

Os relatórios gerados por esse sistema irão depender muito das necessidades dos usuários, porém, conforme cita Padoveze (1998, p. 228), alguns relatórios rotineiros são gerados como:

- a) Custo unitário dos produtos;
- b) Comparação entre preços de venda praticados x preços de venda calculados;
- c) Levantamento de custo das ordens de trabalho, no custeio por ordem;
- d) Custo de fabricação por setor ou departamento, no custeio por processo;
- e) Análise das variações entre o custo-padrão e o custo real.

Logo, atendendo aos objetivos do próprio sistema, em consonância com os requeridos pelos usuários, o subsistema de custos produzirá informações importantes e necessárias ao sistema empresarial, proporcionando relevante contribuição para que o mesmo funcione adequadamente e consiga atingir a eficácia de sua aplicação, que é a continuidade do empreendimento organizacional, mediante alcance dos resultados pretendidos pela entidade.

## 1.2 O custeio-padrão

O custeio-padrão se baseia no custo-padrão que pode ser definido da seguinte forma:

Custo-padrão é uma previsão ou predeterminação do que os custos reais devem ser dentro de condições projetadas, servindo com uma base para o controle de custos e como uma medida da eficiência de produção (padrão de comparação), quando colocada diante dos custos reais. Ele fornece uma oportunidade para que os resultados correntes sejam analisados e as responsabilidades pelos desvios possam ser apontadas. (ERIC KOHLER, 1975 apud LEONE, 1997, p. 281).

Já Perez Junior et al (1999, p. 154) diz que o custo-padrão “caracteriza-se pela determinação, com antecedência e com base em análises e estudos especializados, dos custos de cada produto ou de uma linha de produção”.

É o custo predeterminado das operações, considerando a quantidade das matérias-primas, o tempo de mão-de-obra que se calcula necessários em condições normais de operação, os valores que se espera pagar por materiais e salários, durante determinado período, e ainda os custos indiretos e fixos que serão incorridos, normais em relação à capacidade de produção. (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 1999, p. 154).

Viceconti e Neves (2000, p. 173) definem o custo-padrão como “um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando-se em consideração as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume desta”. Eles citam três tipos de custo-padrão, os quais são: o ideal, o estimado e o corrente.

“O custo-padrão ideal é um custo determinado da forma mais científica possível pela Engenharia de Produção da empresa, dentro de condições ideais de qualidade dos materiais, de eficiência de mão-de-obra e com o mínimo de desperdício de todos os insumos envolvidos” (VICECONTI; NEVES, 2000, p. 173).

Logo, percebe-se que, pela sua própria definição, que o padrão ideal é muito difícil de ser obtido em condições normais de trabalho, por causa das ineficiências comumente presentes no processo de produção.

O custo-padrão estimado é aquele determinado simplesmente através de uma projeção, para o futuro, de uma média dos custos observados no passado, sem qualquer preocupação de se avaliar se ocorreram ineficiências na produção (por exemplo, se o nível de desperdício dos materiais poderia ser diminuído, se a

produtividade da mão-de-obra poderia ser melhorada, se os preços pagos pelos insumos poderiam ser menores, etc). (VICECONTI; NEVES, 2000, p. 173-174).

O padrão estimado é o custo que deverá ser, ou seja, é o custo que a empresa deverá obter.

O custo-padrão corrente diz respeito ao 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 existentes em termos de qualidade de materiais, mão-de-obra, equipamentos, fornecimento de energia etc. É um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível. (MARTINS, 2000, p. 332).

Segundo Martins (2000, p. 333), “o padrão corrente é o custo que deveria ser”, ou seja, é aquele em que “a empresa deveria alcançar, se conseguisse atingir certos níveis de desempenho”.

Diante das definições, pode-se evidenciar que o objetivo dos custos-padrão é estabelecer, conforme Leone (1997, p. 285), “[...] uma medida planejada que será usada para compará-los com os custos reais ou históricos (aqueles que aconteceram e foram registrados pela Contabilidade) com a finalidade de revelar desvios que serão analisados e corrigidos, mantendo, assim, o desempenho operacional dentro dos rumos previamente estabelecidos”.

Evidente que, diante do exposto, é fundamental estabelecer um custo-padrão bem definido, bem como um custo real bem determinado, pois, conforme destaca Martins (2000, p. 333), “a grande finalidade do custo-padrão é o controle dos custos”, e “seu grande objetivo é a fixação de uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido”. (MARTINS, 2000, p. 34).

As características do custo-padrão segundo Gadonski (1986), são as seguintes:

- 1) Buscam-se valores, dados e subsídios em diversas fontes, objetivando uma computação justa e correta de quantidade e valores programados para vigor em um determinado período.
- 2) Na elaboração deste sistema, deve-se ter sempre muito cuidado com as oscilações de mercado, com a inflação e outros fatores que poderão distorcer as previsões dos custos imputados.
- 3) O custo-padrão deve ser seguido do custo histórico, e da comparação entre ambos é que se estabelecem as variações aritméticas para mais ou para menos, dando-nos condições de ajustá-las contabilmente.
- 4) O custo-padrão, para se tornar eficiente, deverá ser coordenado com o orçamento, para o respectivo período, principalmente quanto à previsão do volume de produção.
- 5) É através da pesquisa da análise das variações entre os custos-padrões e históricos que determinamos as distorções que deverão ser corrigidas e ajustadas, além do que elas nos fornecem dados e informações gerenciais muito importantes, tais como: desperdício de material e deficiência do pessoal nos meios de produção, nas compras e na administração executiva; incorreções e erros na programação, nos cálculos do custo histórico e no custo-padrão; além de sabermos a respeito de desfalques.
- 6) Quando utilizado para avaliação dos estoques, as variações dos custos reais deverão ser contabilizadas, para que haja o integral fechamento (custo x contabilidade), no mínimo até o encerramento do exercício social. (GADONSKI, 1986, p. 49).

No estabelecimento dos padrões, é necessária a participação dos funcionários da empresa, com destaque para os da área de contabilidade e da engenharia da produção. Para isso é necessário detalhar os fatores de produção, como a matéria-prima, por exemplo, em termos de quantidade, através de unidades específicas a cada tipo (quilo, litro, tonelada etc.) e o custo por unidade de consumo (custo do metro, do quilo, do litro etc.).

O Quadro 01, extraído de Perez Junior et al, evidencia as responsabilidades dos setores de contabilidade e de engenharia na determinação dos padrões.

<b>RESPONSABILIDADE PARA DETERMINAÇÃO DOS PADRÕES</b>	
<b>Contabilidade de Custos</b>	<b>Engenharia da produção</b>
Ao pessoal da Contabilidade, caberia a determinação dos padrões monetários como: custo das matérias-primas e demais materiais; salários e encargos da mão-de-obra direta e indireta; custos com aluguel do prédio e das máquinas; custos com seguros; valor da depreciação das máquinas, prédio e demais ativos utilizados na produção; valor do consumo de água, energia elétrica, telefone, fax etc.	Os engenheiros da produção seriam responsáveis, por sua vez, pela obtenção dos padrões técnicos e quantitativos, como: Consumo de matérias-primas e demais materiais por unidade produzida; nível e qualificação da mão-de-obra nos processos de produção; quantidade de horas de mão-de-obra direta por unidade produzida; quantidade de horas-máquina necessárias; nível de desperdício de matérias-primas aceitáveis; espaço físico ocupado pelos departamentos ou setores produtivos.

Fonte: PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA (1999, p. 157).

#### **Quadro 01 - Responsabilidade para Determinação dos Padrões.**

Para determinação do custo-padrão, é necessário, conforme Perez Junior et al (1999), quantificar o consumo e o uso das matérias-primas, da mão-de-obra, dos custos indiretos de fabricação e dos demais materiais e insumos requeridos à produção de uma unidade do produto e associar o custo monetário a esses padrões de consumo, obtendo o custo padrão no resultado da multiplicação dos padrões de consumo pelo respectivo padrão monetário.

O autor citado demonstra um resumo dos procedimentos para a definição dos diversos padrões, o qual é apresentado no Quadro 02.

<b>Padrão a ser determinado</b>	<b>Procedimentos ou critério utilizado</b>
Padrão físico de consumo das matérias-primas e demais materiais	Pesagens e/ou medições, levando em consideração também as perdas e quebras normais no processo produtivo
Padrão de valor das matérias-primas e demais materiais	Custos correntes de reposição ou os custos incorridos nas últimas compras
Padrão técnico de utilização da mão-de-obra	Quantificados por cronometragem de tempo das operações produtivas, de acordo com amostragens estatísticas. Deve ser levado em consideração o desempenho normal de um operário, em condições normais de produção, incluindo as perdas normais de tempo para trocas de ferramentas, substituição de matérias-primas, deslocamentos periódicos do setor etc.
Padrão de taxas horárias da mão-de-obra	Calculada considerando o custo com salários, encargos sociais e outros benefícios
Padrão monetário dos custos indiretos de fabricação	A taxa unitária decorre da divisão do total dos custos indiretos conhecidos pela fator escolhido para apropriação aos produtos

Fonte: PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 1999, p. 159.

#### **Quadro 02 - Procedimentos para Definição de Padrões:**

Assim, uma empresa pode tomar decisões e direcionar responsabilidades, visando à otimização dos seus custos.

É fundamental fazer a análise dos desvios entre o custo-padrão e o efetivamente ocorrido (real), mas é imprescindível conforme Leone (2000), que se tome às medidas corretivas adequadas e que também se proceda a um acompanhamento constante das medidas que foram postas em prática e à influência que as mesmas possam estar desencadeando em outra atividade operacional.

As variações podem ocorrer nos materiais, pela diferença entre o custo-padrão e o seu custo real, podendo haver uma variação de preço do material ou de uso, ou seja, a quantidade do material. Em uma indústria por processo, a variação de uso ainda pode ser analisada em função da composição e do rendimento.

A variação de salários diretos (salários ditos reais com salários padrão) deve ser avaliada em função da variação de taxa salarial e da eficiência da mão-de-obra, e as variações de custo indireto ocorridos da diferença entre o custo indireto de fabricação e o custo indireto padrão podem ser analisadas por variações de volume, custo e eficiência.

As variações favoráveis ou desfavoráveis dos custos-padrão, em relação aos custos reais, são ajustadas aos produtos acabados, quando se tem o conhecimento de todos os custos despendidos para a elaboração do produto.

Para determinação das variações dos materiais diretos, da mão-de-obra direta e dos custos indiretos de fabricação (CIF) são utilizados os seguintes procedimentos conforme Martins (2000):

Na determinação das variações dos materiais diretos são utilizadas as variações de quantidade, de preço e mista, sendo:

Varição de Quantidade (VQ) = Diferença da Quantidade (DQ) x Preço Padrão (PP);

Varição de Preço (VP) = Diferença de Preço (DP) x Quantidade Padrão (QP);

Varição Mista (VM) = Diferença na Quantidade (DQ) x Diferença no Preço (DP).

As variações de mão-de-obra direta são determinadas por:

Varição de Eficiência (VE) = Diferença de Horas (DH) x Taxa Padrão (TP);

Varição de Taxa (VT) = Diferença de Taxa (DT) x Horas Padrão (HP);

Varição Mista (VM) = Diferença de Horas (DH) x Diferença de Taxa (DT).

Enquanto as variações de CIF são calculadas mediante:

Varição de Volume = CIF Aplicados – CIF Padrão ajustado ao nível real da produção;

Varição de Custo VC= CIF Padrão ao nível Real ajustado pela ineficiência - CIF Real;

Varição de Eficiência = CIF que seria Padrão ao nível Real – CIF Padrão ao nível Real ajustado pela ineficiência.

As variações favoráveis ou desfavoráveis dos custos-padrão, em relação aos custos reais, são ajustadas aos produtos acabados, quando se tem o conhecimento de todos os custos despendidos para a elaboração do produto. Evidente que a ocorrência de situações favoráveis pode ensejar o estabelecimento de novos padrões, enquanto que a de situações desfavoráveis possibilita à empresa detectar as ineficiências e, assim, procurar corrigi-las, visando à diminuição de custos e ao aumento da sua lucratividade.

Na verdade, para alcançar o seu maior objetivo que é o controle dos custos reais, segundo Viceconti e Neves (2000, p. 175), “não há necessidade de o custo-padrão servir de base para os lançamentos contábeis da empresa. A comparação entre o custo real e o padrão pode ser feita de forma extra-contábil, através de relatórios especiais”, porém existem empresas que controlam as variações entre o custo real e o padrão na contabilidade da empresa, mediante o custeio-padrão.

Viceconti e Neves (2000, p. 175) destacam que “uma das formas de custeio-padrão consiste em se registrar todos os custos pelos seus valores-padrão nas contas referentes aos produtos em elaboração e controlar suas variações entre o real e o padrão em contas especiais que deverão ser encerradas contra a conta custo dos produtos vendidos (CPV)”.

Martins (2000, p. 336) destaca que “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”.

O custo-padrão é útil quando funciona em conjunto com qualquer sistema, ou técnica, que usa custos históricos: sistemas com base na filosofia do custo por absorção ou com base no conceito de custos diretos e variáveis técnicas como o

custeamento pelas Unidades de Esforço de Produção e, dependendo dos tipos de recursos analisados, o custeamento baseado em atividades. (LEONE, 1997, p. 286).

O custo-padrão é um sistema de custeio muito utilizado pelas empresas em função do acompanhamento e do controle que exerce nos processos fabris.

Bornia (2002, p. 89) diz que “o método do custo-padrão consiste em:

- a) fixar um custo-padrão, que servirá de referência para a análise dos custos;
- b) determinar o custo realmente incorrido;
- c) levantar a variação (desvio) ocorrida entre o padrão e o real;
- d) analisar a variação a fim de auxiliar na procura das causas (motivos) que levaram aos desvios”.

Os sistemas de custos-padrão destinam-se a controlar os custos das operações contínuas e em série, envolvendo os custos operacionais, ou seja, aqueles que se relacionam com as atividades operacionais: custos diretos e variáveis. Já o sistema de custo estimado se direciona para o controle dos custos dos produtos e serviços, feitos por encomenda, e é também dirigido aos custos operacionais.

Eles podem ser adicionados ao sistema de custos por responsabilidade, que visa a definir centros de responsabilidade, na intenção de controlar os custos ditos indiretos ou gerais, os quais servem a mais de um produto ou operação, são também denominados de custos estruturais, custos de manutenção etc. Na verdade, o centro de responsabilidade base desse sistema, é um componente organizacional cujo gestor é o responsável pelos custos ali incorridos.

## **2- Discussão dos resultados**

Os resultados obtidos nesta investigação tiveram, como pressupostos, a busca de respostas às perguntas de pesquisas que orientaram e conduziram a elaboração deste trabalho. Assim, a discussão dos resultados foi ordenada, tendo em vista a obtenção das respostas às seguintes questões: a) Como se faz o custeamento dos produtos na CCLB? b) As informações provenientes do sistema de custos são utilizadas para tomada de decisões gerenciais? c) Quais as características do sistema de custeio utilizado pela CCLB? d) É relevante a utilização do sistema de custos como ferramenta gerencial?

Das respostas obtidas nesta pesquisa, relativas à primeira questão, pode-se perceber que o corpo gerencial da Cooperativa Central de Laticínios da Bahia Ltda direciona as respostas para a busca de informações com a gerência comercial, pois é o mesmo que formatou uma metodologia de apropriações de valores para chegar ao custo dos produtos.

Evidente que o custeamento dos produtos segue uma formatação peculiar do seu elaborador, conforme evidenciado pelos entrevistados e serve muito mais como parâmetro de controle do que como informação para se utilizar na tomada de decisões gerenciais.

Apesar de existirem as informações, realmente é necessária a sistematização para implementação de um sistema de custos, o qual deve ser integrado à contabilidade, para que exista a produção de informações gerenciais capazes de propiciar a tomada de decisão, contribuindo para a otimização dos resultados da cooperativa.

Com relação às características do sistema de custeio utilizado pela CCLB, na verdade, não se pode afirmar, pelas respostas obtidas, que se trata de um sistema, mas de um processo de acumulação de custos mediante a aglutinação de dados dos diversos departamentos. Nesse aspecto, vale ressaltar uma declaração do gerente comercial “ainda necessitamos da integração, pois muitos gastos são realizados, mas não são informados razão pela qual os custos operacionais ficam comprometidos”.

De uma maneira geral, portanto, o que predomina é o reconhecimento de que é necessária a implantação de um sistema de custos integrado à contabilidade. Os entrevistados

não souberam precisar as características técnicas do sistema de gestão que está sendo adquirido e se o mesmo é adaptado para a realidade da cooperativa.

No mercado existe um sistema de custos desenvolvido pelo Instituto Cândido Tostes em convênio com a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária - EMBRAPA e comercializado pela Gemini denominado de Sis 1000 que, segundo alguns gerentes de controladoria, são muito bem concebidos.

É necessário todo um conhecimento da empresa, da sua cultura, da vontade da sua diretoria e dos funcionários, para que um sistema de gestão e, dentro deste, um sistema de custos possam obter sucesso, pois é necessário o comprometimento de todos com os dados fornecidos, de forma que as informações sejam fidedignas, confiáveis e possibilitem a tomada de decisões gerenciais.

Como sugestão, apresenta-se uma proposta de custos-padrão x custo real, a qual, no campo gerencial revela-se muito vasta nas informações prestadas e pode também ser usada como desafiadora para os colaboradores que desenvolvem suas atividades laborais no processo produtivo, visando à busca pela eficiência das tarefas realizadas dos processos desenvolvidos, de forma a propiciar um controle eficaz e a contribuir para a otimização de resultados, diminuições de desperdícios e aumento da rentabilidade.

### **3- Proposta de sistema de custo integrado padrão x real para a CCLB.**

Optou-se por propor um sistema de custo integrado padrão com real para a CCLB por entender que o mesmo propicia inesgotável fonte de controle e informações, de forma a proporcionar que a direção possa tomar decisões que garantam a eficácia da gestão mediante otimização dos processos e resultados operacionais.

Afinal, conforme destaca Perez Junior et al (1999), o sistema de custo padrão permite que se proceda a correção de falhas nos processos produtivos, o aprimoramento dos controles, permite avaliação de desempenho nas diversas atividades, contribui para o aprimoramento dos procedimentos de apuração do custo real e rapidez na obtenção das informações.

Logo, o sistema deverá:

- Pré-determinar os custos sob condições operacionais específicas;
- Possibilitar o controle, evidenciando as eficiências e ineficiências retratadas através das variações entre o padrão e o real;
- Estabelecer responsabilidades pelos resultados, nos diversos níveis de supervisão.

A pré-determinação dos custos sob condições operacionais específicas visa, sobretudo dotar um padrão que pode ser alcançado com o máximo de produtividade, isso irá permitir a mensuração da eficiência fabril pelas comparações entre o real e o padrão verificando as variações ocorridas e assim identificar responsabilidades pelos resultados nos diversos níveis de supervisão.

Evidente que para determinação e implantação de um sistema de custo-padrão devem ser envolvidos os funcionários da empresa, especialmente os da área de contabilidade de custos e os da engenharia da produção, na elaboração de estudos que propiciem a determinação dos padrões de todos os fatores de produção.

O sistema deverá ainda suprir as seguintes necessidades:

- Valoração de inventários.
- Análises imediatas de custo sem a necessidade de estatísticas adicionais.
- Possibilidade de exercer controle dos custos.

Evidente que é imprescindível a valoração dos inventários para que a cooperativa possa controlar seus estoques e permitir a integração das informações com a contabilidade de forma fidedigna e dentro dos princípios legais.

Para implementação do sistema é primordial que se faça a identificação dos centros de custos, os quais podemos separá-los em diretos e indiretos seguindo o fluxograma geral de fabricação que ficam assim definidos:

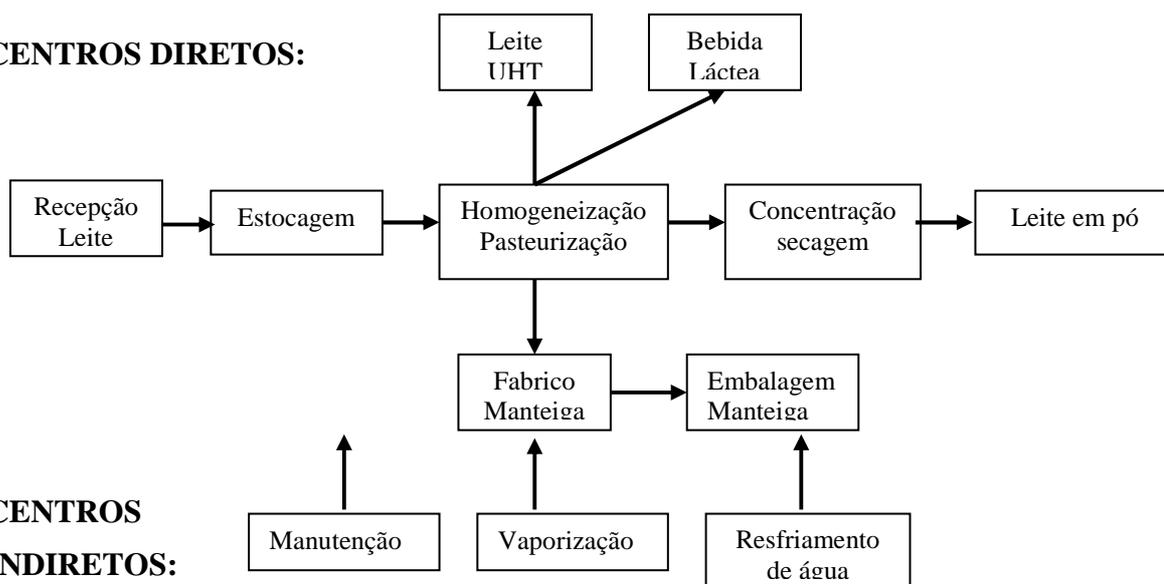
**Diretos**

- Recepção de Leite
- Tanque resfriamento / Estocagem
- Homogeneização / pasteurização
- Concentrador / Secagem
- Embalagem Leite pó
- Acondicionamento Leite Longa Vida
- Fabricação de manteiga
- Acondicionamento manteiga
- Bebida Láctea

**Indiretos**

- Manutenção
- Vapor
- Resfriamento água

**CENTROS DIRETOS:**



Fonte: Autor

**Figura 1 – Fluxograma de Produção na CCLB**

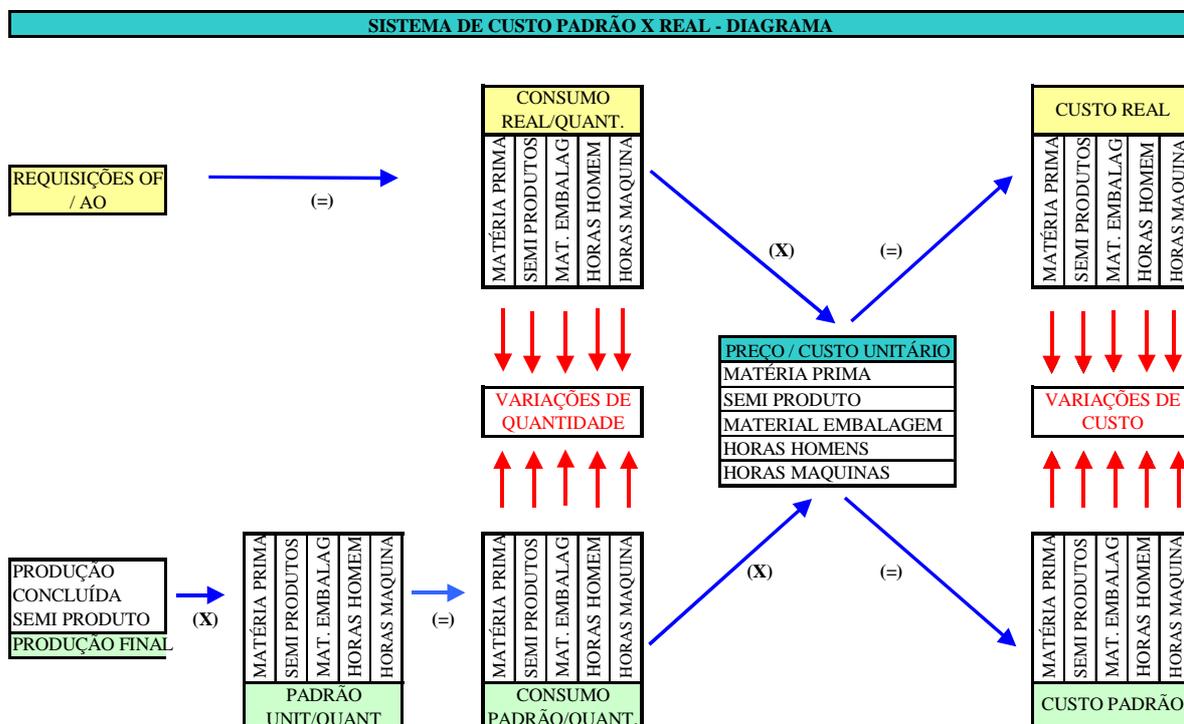
Em seguida devem ser estabelecidos os padrões de trabalho e para isso são previstos os seguintes formulários:

- Padrão de Trabalho - Insumos
- Padrão de Trabalho – Horas
- Padrão por Produto

Os padrões devem refletir de acordo com o produto, as quantidades e custos de materiais, mão de obra e tempo de processamento, não só do produto final, mas também em cada fase de produção do mesmo.

Devem ser baseados em eficiência razoáveis, estabelecidos com grau uniforme de rigidez.

No diagrama mostrado na figura 2, apresentamos o funcionamento estrutural do custeio padrão, evidenciando a obtenção do custo real dos produtos, comparados com o custo padrão e verificados as variações de quantidade e de valores.



**Figura 2 - Sistema de Custo Padrão X Real**

Assim, conforme evidencia a figura 2, na parte superior são apropriados os custos realmente obtidos em função das requisições feitas do consumo de matéria prima, semiprodutos quando ocorridos, material de embalagem, a utilização de mão-de-obra e máquinas pelo tempo de uso, que multiplicados pelo custo unitário de cada componente irá proporcionar a mensuração do custo real do produto.

Na parte inferior da referida figura vemos que, com base na produção concluída e os semiprodutos existentes multiplicamos pela quantidade padrão de cada componente o qual mostrará as quantidades consumidas que multiplicadas pelo valor unitário produzirá o custo padrão.

Isso possibilita efetuar a comparação das variações das quantidades gastas no processo fabril, bem como, comparar os valores dos custos entre o real e o padrão. Assim, pode-se identificar onde existiram as variações físicas e onde ocorreram as variações de valores. Identificados conseqüentemente onde podem ser melhorados os índices no caso do padrão (em caso de repetidas variações favoráveis, ou seja, em que o custo real mostra-se mais eficiente que o padrão), ou onde podem ser perseguidas melhorias para atingimento dos padrões (quando as variações são ditas desfavoráveis, ou seja, quando o custo real não atinge os padrões propostos).

A Ficha de Movimentação de Materiais controla todos os itens de estoques e suas movimentações demonstrando os locais de remessa e recebimento dos materiais assim como, sua quantidade e descrição.

A contabilidade de custos ficará responsável pela alocação de cada material em sua correspondente folha de custo. A mesma é apresentada na figura 3.



Na ficha de padrão de trabalho – insumos, apresentada na figura 4, são registrados os valores padrões da produção, bem como, as previsões das rentabilidades das máquinas e equipamentos previstas por seus manuais de fabricação e indicados no campo de rendimento.

Nesta ficha são registrados o produto com indicação da sua descrição, a produção por hora o grau de acidez e a quantidade em Kg quando for leite em pó e manteiga e litros quando se tratar de leite longa vida ou achocolatado.

Na coluna de materiais e semiprodutos se indica a descrição dos mesmos e a unidade. Na coluna de consumo teórico evidencia-se a quantidade padrão por lote e por unidade. O percentual de rendimento demonstra a variação percentual da rentabilidade dos processos realizados por máquinas em relação aos seus manuais de fabricação; enquanto o consumo padrão por unidade é o resultado da multiplicação da unidade padrão pelo rendimento real obtido pela máquina em operação, evidenciando um padrão viável para ser atingido.

### Folha de Custo Padrão

Neste formulário, fundamentado nas informações da produção e nos dados do formulário Padrão de Trabalho, serão calculados os custos teóricos de cada fase da produção assim como, o custo de cada produto final fabricado. Servirá de instrumento para avaliação de cada etapa do processo fabril visto que identificará as variações ocorridas em todas as etapas do processo. O mesmo pode ser visto na figura 5.

CUSTO PADRÃO POR PRODUTO																	
PRODUTO: CÓDIGO:			UNIDADE: PESO POR UNIDADE:														
IN SUMOS			PADRÃO DA PRODUÇÃO - UNIT		CUSTO PADRÃO DA PRODUÇÃO MENSAL												
			CONF. PADRÃO DE TRABALHO	ALTERAÇÕES	MÊS: QUANT PROD			MÊS: QUANT PROD			MÊS: QUANT PROD						
Cód.	Descrição	Un	Quantidades	Quantidades	Cons	Unit	Total	C.Unit	Cons	Unit	Total	C.Unit	Cons	Unit	Total	C.Unit	
1	MATÉRIA PRIMA																
2	SEMI-PRODUTO																
3	MAT. AUXILIAR																
4	MAT. EMBALAG																
5	PROD ACABADO																
6	G. G. F.																
	C.C																
	DIRETOS																
	INDIRETOS																
	TOTAL																

Fonte: Autor

Figura 5 – Formulário Custo Padrão por Produto

No formulário Folha de Custo serão alocados todos os elementos que compõem o custo do produto, e os gastos proporcionados pelos materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação, através do controle evidenciado pelo saldo inicial em processo, mais a movimentação existente no mês, proporcionando o total dos gastos de materiais, mão-de-obra e despesas gerais de fabricação no processo final, e apresentado informações sobre a produção concluída, conforme se vê na figura 6.

FOLHA DE CUSTO															
CÓDIGO:		PRODUTO:						UNIDADE:						MÊS: ANO:	
I N S U M O S		(+)-PROCESSO INICIAL			-)MOVIMENTO NO MÊS			(-)PROCESSO FINAL			PRODUÇÃO CONCLUÍDA			SUMOS - QUANTIDADE	
Cód	Descrição	Un	Quant.	Prç.Unit	Valor	Quant.	Prç.Unit	Valor	Quant.	Prç.Unit	Valor	Quant.	Prç.Unit	Valor	OF / AO - N°.
1	MATÉRIA PRIMA														
2	SEMI-PRODUTO														
3	MAT. AUXILIAR														
4	MAT. EMBALAG														
5	PROD ACABADO														
6	G. G. F.														
	C.C														
	DIRETOS														
	INDIRETOS														
<b>TOTAL</b>															
ESTATÍSTICA DA PRODUÇÃO		PROCESSO INICIAL			MOVIMENTO NO MÊS			PROCESSO FINAL			PRODUÇÃO CONCLUÍDA				
		OF/AO	PROD.	PREVIST	OF/AO	PROD.	PREVIST	OF/AO	PROD.	PREVIST	OF/AO	Kg.	Unid	Dúzias	Caixas

Fonte: Autor

Figura 6 – Folha de custos

Logo, procedidos todos os passos e controles conforme evidenciados a CCLB pode dispor de um valioso instrumento de controle dos seus custos, um sistema bem concebido e que possibilita um elevado grau de informações e conseqüentemente proporciona condições para a tomada de decisões gerenciais, que visem a eficiência e a eficácia dos processos e otimização dos resultados de forma a contribuir para que a Cooperativa possa crescer e aumentar cada vez mais suas ações em prol da pecuária leiteira da Bahia.

Ressaltamos que atingimos o objetivo do questionamento proposto no trabalho ao identificar que a apuração dos custos desenvolvida atualmente pela CCLB não proporciona informações fidedignas para a tomada de decisão sendo necessário procedimentos que visem sua adequação no sentido de adotar um sistema de custos que proporcione eficientemente a apuração dos custos dos produtos, e proporcione eficácia na gestão empresarial com a utilização das suas informações.

A contribuição proposta através do sistema de custos padrão se adotado temos a certeza que será extremamente útil para atingir os objetivos da Cooperativa municiando seus dirigentes com informações indispensáveis para o controle e tomada de decisão.

#### 4- Conclusões

Considerando o porte da Cooperativa e a estrutura competitiva dos dias atuais, era de se esperar que a CCLB possuísse um sistema de custeio que proporcionasse confiabilidade nas informações prestadas e que operasse permanentemente, de modo que suas informações pudessem ser melhor utilizadas, contribuindo para que a administração tomasse informações gerenciais que proporcionassem eficiência da gestão.

Porém, a pesquisa constatou a inexistência de um sistema de custos, já que a forma utilizada para apuração dos custos de fabricação existente não evidencia um sistema.

Nas entrevistas, houve uma convergência nas informações em que a apuração dos custos na CCLB tem características peculiares do seu elaborador que é o Gerente Comercial, devido este ser um profissional com larga experiência no setor de laticínio e em particular na própria CCLB.

Assim, os custos são obtidos através das informações emanadas do setor produtivo e do setor financeiro, propiciando a alocação dos custos e despesas diretas de cada produto e rateando os custos e despesas indiretas aos mesmos em função de alguns critérios como horas trabalhadas, quilowatt hora, de acordo com as informações prestadas pela produção, sem qualquer integração dos dados.

Por não contribuir com a tomada de decisão, a estrutura de apuração de custos existente na CCLB revela-se ineficaz em um de seus objetivos fundamentais.

Logo, é necessário que a administração implante um sistema de custos, visando a obter informações que facilite a tomada de decisões viabilizando o alcance de melhores resultados.

Afinal, administrar de forma amadorista no competitivo mundo dos negócios é razão para o insucesso de muitas empresas, haja visto que, ou estas se profissionalizam, ou, certamente, serão eliminadas do mercado pela falta de competitividade.

Em uma entidade em que é forte a visão social, onde existe um grande número de pessoas envolvidas (associados, fornecedores, clientes) e que dependem direta ou indiretamente da sua continuidade, como é o caso das cooperativas, em particular a CCLB, é fundamental que se procure estabelecer estruturas de gestão modernas e eficientes, adaptadas aos novos tempos, tornando-as, assim, cada vez mais ágeis e competentes no mercado em que atua, para atingimento dos seus objetivos sociais.

Os sistemas de custos-padrão destinam-se a controlar os custos das operações envolvendo os custos operacionais, ou seja, aqueles que se relacionam com as atividades operacionais: custos diretos e variáveis, com a finalidade de revelar desvios que serão analisados e corrigidos, mantendo, assim, o desempenho operacional dentro dos rumos previamente estabelecidos. Constituem-se assim, o sistema de custeio-padrão em um poderoso sistema de controle de custos que permite aos gestores disporem de uma ferramenta extremamente importante para possibilitar a melhoria dos processos visando a eficácia das operações e aumento da produtividade com conseqüente reflexos na rentabilidade mediante controle efetivo dos custos de produção.

## 5- Referências

- BECKER, Morton; JACOBSEN, Lyle. **Contabilidade de custos: um enfoque de administração de empresas.** Rio de Janeiro: McGraw-Hill, 1979. 2 v.
- \_\_\_\_\_. **Custos, um enfoque cooperativista.** São Paulo: OCESP, 1992. 285 p.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos.** Porto Alegre: Bookman, 2002. 203 p.
- BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades.** Trad. Antônio Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.
- COGAN, Samuel. **Activity-Based Costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial.** 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1995. 130 p.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de Contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 1999. 242 p.
- GADONSKI, José Floriano W. Custo-padrão ou standard. **Revista de Contabilidade do CRCRS,** Porto Alegre, n. 46, p. 48-52, out./dez. 1986.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle.** Tradução Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira, 2001. 783 p.

- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Tradução de José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 717 p.
- LEONE, George S. Guerra. Instrumentos contábeis para a redução de custos. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, DF, n. 62, p. 20-24, jul./set. 1987.
- \_\_\_\_\_. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 518 p.
- \_\_\_\_\_. **Curso de Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997. 457 p.
- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- KOLIVER, Olívio. As mudanças estruturais nas entidades e o comportamento dos custos. **Revista de Contabilidade do CRCRS**, Porto Alegre, n. 94, p. 7-14, out. 1998.
- \_\_\_\_\_. A Contabilidade de custos: Algo de novo sob o sol? **Revista de Contabilidade do CRCRS**, Porto Alegre, n. 78, p. 3-18, jul./set. 1994.
- \_\_\_\_\_. As técnicas de apropriação dos custos indiretos. **Revista de Contabilidade do CRCRS**, Porto Alegre, n. 74, p. 8-15, jul./set. 1993.
- MARTINS, Elizeu. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 388 p.
- MATZ, Adolph; CURRY, Othel J.; FRANK, George W. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1978. v. 1.
- ORNSTEIN, Rudolf. Custeio por absorção e custeio integral. **Revista de Contabilidade do CRCRS**, Porto Alegre, n. 34, p. 19-23, jan./mar. 1998.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. São Paulo: Atlas, 1998.
- \_\_\_\_\_. O paradoxo da utilização do método de custeio: Custeio variável versus custeio por absorção. **Revista de Contabilidade do CRCSP**, São Paulo, ano 4, n. 12, p. 43-58, jun. 2000.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999. 312 p.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000. 280 p.
- ROCCHI, Carlos A. de; LUZ, Odone S. da. Estrutura e funcionamento dos sistemas de apuração e análise de custos. **Revista de Contabilidade do CRCRS**, Porto Alegre, n. 93, p. 21-30. abr./jun. 1998.
- VICECONTI, Paulo E. V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 6. ed. São Paulo: Frase, 2000. 248 p.