

CUSTO PADRÃO UM SISTEMA PARA TOMADA DE DECISÃO E CONTROLE GERENCIAL

Paulo César de Melo Mendes

Resumo:

Muitos sistemas de contabilidade registram os fatos pretéritos sem se preocupar com o presente, dificultando assim um controle no futuro próximo. Os custos históricos são úteis para satisfazer as demandas do relatório financeiro, através da obtenção dos custos de produto, para avaliar estoques (balanço patrimonial) e para determinar o custo de bens vendidos (demonstração de resultado). Mas os custos históricos não contêm quaisquer controles embutidos ou mesmo benchmarks de como os custos deveriam ser; eles somente registram como de fato foram os custos. Um número relatado de overhead, absorvido em excesso ou abaixo do que deveria ser, carrega algumas informações sobre se a fábrica ou a instalação satisfaz ou não as expectativas no que diz respeito às despesas gerais indiretas. Mas não há pontos de referência para se saber se o número da mão-de-obra direta ou do material direto está muito alto ou muito baixo, exceto através da comparação entre os números reais com os mesmos números em períodos anteriores. Os custos históricos somente são úteis para a tomada de decisão quando se espera que os custos futuros sejam semelhantes aos custos passados. O presente artigo, tenta demonstrar a importância do custo padrão nas empresas, no auxílio na tomada de decisão e no controle gerencial. Demonstramos as variações da mão-de-obra direta e material direto, forte ferramenta no processo operacional e concluímos com os benefícios dos sistemas de custo-padrão.

Palavras-chave:

Área temática: *A Gestão de Custos e os Sistemas de Informação*

CUSTO PADRÃO UM SISTEMA PARA TOMADA DE DECISÃO E CONTROLE GERENCIAL

Paulo César de Melo Mendes – mestrando
Universidade de Brasília
SRIA QI 31 Lote 10 Bloco A Apto. 607 – Guará II – Brasília-DF – CEP 71065 033
<mailto:mendes@conj.baracat.com.br>
Aluno do Programa de Mestrado Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências
Contábeis da UNB – UFPB – UFPE – UFRN

Área Temática: A Gestão de Custos e os Sistemas de Informação
Estudante participando da Seção Especial para Estudantes de Graduação

CUSTO PADRÃO UM SISTEMA PARA TOMADA DE DECISÃO E CONTROLE GERENCIAL

Área Temática: A Gestão de Custos e os Sistemas de Informação
Estudante participando da Seção Especial para Estudantes de Graduação

RESUMO

Muitos sistemas de contabilidade registram os fatos pretéritos sem se preocupar com o presente, dificultando assim um controle no futuro próximo. Os custos históricos são úteis para satisfazer as demandas do relatório financeiro, através da obtenção dos custos de produto, para avaliar estoques (balanço patrimonial) e para determinar o custo de bens vendidos (demonstração de resultado). Mas os custos históricos não contêm quaisquer controles embutidos ou mesmo “benchmarks” de como os custos deveriam ser; eles somente registram como de fato foram os custos. Um número relatado de “overhead”, absorvido em excesso ou abaixo do que deveria ser, carrega algumas informações sobre se a fábrica ou a instalação satisfaz ou não as expectativas no que diz respeito às despesas gerais indiretas. Mas não há pontos de referência para se saber se o número da mão-de-obra direta ou do material direto está muito alto ou muito baixo, exceto através da comparação entre os números reais com os mesmos números em períodos anteriores. Os custos históricos somente são úteis para a tomada de decisão quando se espera que os custos futuros sejam semelhantes aos custos passados. O presente artigo, tenta demonstrar a importância do custo padrão nas empresas, no auxílio na tomada de decisão e no controle gerencial. Demonstramos as variações da mão-de-obra direta e material direto, forte ferramenta no processo operacional e concluímos com os benefícios dos sistemas de custo-padrão.

INTRODUÇÃO

Os custo-padrão fornecem, um ponto de referência ou destaque denominado de “benchmark” que os custos históricos não possuem. Representa o custo esperado de um produto, processo ou subcomponente. Uma vez que os padrões são fixados, os gerentes podem analisar o desempenho fazendo a comparação entre os resultados operacionais obtidos e os padrões estipulados. A quantia pela qual os custos reais diferem dos padrões é chamada de variação padrão dos custos.

Segundo Padoveze, em citação ao KELLER E FERRARA, “o principal objetivo dos padrões é medir as diferenças entre que custos são e que custos deveriam ser, para propósitos de controle de custos”. Assim, analisar as discrepâncias ou variações para controle atual e tempestivo para atingir metas futuras. As oscilações apontadas são extremamente úteis no processo decisivo, pois auxiliam a tomada de decisões indicando, ou melhor direcionando as medidas que devem ser aplicadas para aperfeiçoamento do controle, fornecendo, assim informações para a avaliação de desempenho. Além disso, para o seu papel

no controle, os custos-padrão são úteis na tomada de decisões sobre preços de produtos, o que é considerado a melhor utilização do custo-padrão pelo Padoveze, o que não comungamos da mesma opinião, pois achamos várias utilizações para o custo padrão e cada uma com sua importância fundamental, para cada ponto abordado.

As variações ou discrepâncias fornecem informações úteis para administração em sua averiguação de controle no sistema de produção, fornecendo o ponto de referências para controle, “benchmark”, se o processo produtivo está bem ou mal, descrevendo o uso dos custos-padrão na tomada de decisão e no controle. Os “trade offs” entre gerenciamento de decisão e o controle de decisão, alertando para a escolha acertada e suas conseqüências.

Ao elaborar o orçamento anual a administração deverá determinar o custo unitário dos bens fabricados, o volume esperado de produção e os preços a serem cobrados pela produção. Implantando dessa forma o custo padrão para o período determinado, concomitantemente com o orçamento.

A diferença entre custos orçados ou estimados e custo-padrão está em que os custos orçados procuram identificar os custos que deveriam ocorrer no futuro, enquanto o custo-padrão pode incorporar metas de realização de custos. Os custos orçados têm por base antecipar os gastos que deverão ocorrer e que afetarão o custeamento dos produtos.

Dessa forma podemos conceituar o custo-padrão como o custo ideal, calculado meticulosamente para cada processo de produção. “É o custo esperado razoável que é necessário para um determinado objetivo sob condições específicas”¹

O estabelecimento de padrões (para os custos diretos) e a estimação dos custos normais (para os custos indiretos) fornecem à gerência valores previstos que atendem à função de planejamento e, ao mesmo tempo, quando comparados com os valores reais ou históricos, atendem à função de controle.

Martins afirmou em sua obra que a forma mais eficaz de se controlar custo é a partir da institucionalização do custo-padrão, que tanto pode ser usado com o absorção como com o variável ou Direto.

OBEJTIVO

O objetivo principal dos custos-padrão é estabelecer 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. O funcionamento do sistema de custos-padrão é análogo a muitos outros sistemas ou métodos praticados no dia-a-dia e muito conhecidos. Por exemplo, podemos fazer uma comparação dos custos-padrão com a atividade de

¹ PADOVEZE, Clóvis Luís, Contabilidade Gerencial, Atlas, 1997.

navegação de um cargueiro. Ao sair do porto, o comandante traça o rumo e as diversas etapas da viagem. Periodicamente, o oficial encarregado da navegação determina o ponto onde se encontra o navio. Se houver desvio, e sempre há, o rumo é corrigido para que o navio volte, em pouco tempo, ao rumo inicialmente estabelecido, e se as etapas não estão sendo alcançadas, por causa de correntes e ventos contrários, o comando manda imprimir maior velocidade para que o barco passe a atingir as etapas nos momentos planejados.

Os custos-padrão são úteis para a administração e controle de decisão, tais como: avaliação do preço de produto, licitação de contratos, decisões de terceirização e avaliação de tecnologias alternativas de produção. “Os preços de mercado não existem para guiar as alocações de recurso dentro das firmas. Ao invés disso, dispositivos administrativos são usados para carregar informações sobre usos alternativos para recursos escassos. Os custo-padrão fazem parte do repetitivo processo de contratação dentro da firma”.²

Os custo-padrão também fornecem informações sobre o que seria o ponto de referência (benchmark) para o controle de decisão. Grandes diferenças entre o padrão e os custos reais sinalizam que um determinado processo ou insumo de matéria-prima diferem significativamente do que se esperava quando o padrão foi fixado. Em padrões de mão-de-obra, as variações podem ser localizadas em processos específicos e nos operadores de máquina individualmente. As variações do custo-padrão não incorporam necessariamente informações sobre se um gerente cumpriu suas metas de produção ou se a qualidade das unidades produzidas estão dentro das especificações as excederam.

As divergências entre os custos reais e os custos-padrão, para processos individuais ou para o uso de materiais, são esperadas e são inevitáveis. Variações fortuitas causarão tais divergências. Mas quando somadas durante um dia, uma semana ou um mês, estas divergências entram no conjunto positivo ou no negativo? As flutuações aleatórias vão sendo compensadas com o passar do tempo. As variações positivas compensarão as variações negativas de modo que a variação total deve se aproximar de zero se o processo estiver sob controle.

Os custos-padrão são penetrantes nos processos de fabricação. Em uma amostragem aleatória de 112 empresas de Nova Iorque e que tinham ações negociadas na Bolsa de Valores Americana, 85% responderam que usam o sistema de custo-padrão. Em outra pesquisa envolvendo 219 empresas de capital aberto, 85% também afirmaram que eles usavam o sistema de custo-padrão. Enquanto os sistemas de custo-padrão são comuns em empresas industriais, alguns administradores questionam os custos e os benefícios que o sistema pode apresentar. Algumas empresas estão desconfiadas da eficácia dos custos-padrão, mudando o modo como elas calculam estes custos ou até mesmo abandonando seus sistemas de custo-padrão.

² ZIMMERMAN, Jerold L., Accounting for decision making and control, Irwin/Mcgraw-Hill.

DEFICIÊNCIAS DO SISTEMA

O sistema de custos-padrão não tem utilidade se for implantado solitariamente. Ele só fornece informações preciosas se estiver acoplado a outro sistema de custeamento com base em custos reais. Entretanto, em termos de processo fabril, o sistema padronizado dá bons resultados quando implantados com fábricas de produção contínua, em serviços de realização contínua e em atividades repetitivas ou em fábricas que produzem produtos sob encomenda quando o processo fabril é desenvolvido através de bateladas, cada uma com uma quantidade grande de unidades iguais.

Quando a fábrica produz sob encomenda, quando os produtos são diferenciados, em pouca quantidade, quando são bastante individualizados, com início e fim determinados, a empresa adota o sistema de acumulação de custos por ordens de produção. É muito comum que, nesses casos, a contabilidade de custos, em conjunto com as demais funções (fabris, comerciais e administrativas), elabore orçamentos baseados em custos estimados. Esses orçamentos têm como primeira finalidade servir de apoio às funções de controle dos custos e das operações. Como os produtos são praticamente diferentes uns dos outros, não há possibilidade de empregar custos-padrão.

Não há um método comumente aceito para se definir os custos-padrão, e na prática, existe muita variação e muito debate sobre qual é o melhor método. *Um custo-padrão é o produto de uma quantidade padrão e de um preço padrão.* A quantidade padrão normalmente é definida pela característica técnica do processo de produção e é, freqüentemente, calculada através de estudos de engenharia industrial, o qual examina quanto tempo um determinado processo industrial leva ou quanta matéria-prima é necessária para se produzir um determinado produto. Os preços padrões normalmente são previstos no começo do ano e são parte das suposições fundamentais de planejamento no processo de orçamento de uma empresa.

FIXANDO E REVISANDO PADROES

Alguns peritos argumentam que os custos-padrão (quantidade-padrão multiplicada pelo preço-padrão) deveriam ser aqueles que são atualmente atingíveis, que é o custo que é realizável se prevalecer o esforço normal e nada inesperado acontecer. Outros argumentam que os custos-padrão deveriam ser aqueles que ocorreriam se for necessários um esforço anormal e ocorrer fatos inesperados. O quão “apertado” os padrões deveriam ser e quanto peso deve-se colocar na meta de mantê-los na avaliação de desempenho são questões importantes ao se projetar a estrutura organizacional da empresa. Na pesquisa acima mencionada das 219 empresas norte-americanas de capital aberto, 50% das empresas afirmam que fixaram padrões, ainda que difíceis de atingir, baseados em custos reais, 42% fixaram o padrão baseado na média do desempenho passado, e 8% fixaram o padrão como o nível máximo de eficiência teórica.

Algumas empresas propositadamente fixam custos-padrão abaixo dos custos reais esperados. Uma razão para a tendência do custo-padrão descendente é exercer mais pressão sobre os gerentes para que eles eliminem o desperdício e outras ineficiências operacionais. Outras empresas fixam custos-padrão acima dos custos reais esperados para prevenir a fixação de preços de venda muitos baixos.

A administração de decisão exige a reunião do conhecimento especializado que, freqüentemente, encontra-se na pessoa ou na unidade da empresa que, no final das contas, será julgado a partir do padrão fixado (controle de decisão). Por exemplo, o departamento de compras tem o conhecimento especializado para estabelecer o preço-padrão de uma matéria-prima em particular usada no processo industrial. Mas se o departamento de compras também tem o direito de decisão para fixar o padrão de preço de compra, então o padrão se torna menos útil para se avaliar o desempenho do gerente do departamento de compras. Uma solução seria separar a administração de decisão (fixação do padrão) do controle de decisão (ratificação e monitoração do padrão).

A maioria das empresas reluta bastante em mudar os padrões durante o ano. Uma vez que um padrão é fixado no começo do ano, raramente ele é revisado no decorrer deste mesmo ano. Contudo, se os padrões freqüentemente são revisados durante o ano, os gerentes operacionais têm menos incentivos para controlar os custos. As variações desfavoráveis serão eliminadas mudando-se os padrões. Portanto, a decisão de revisar os padrões durante o ano envolve o “trade-off” entre a administração de decisão e o controle de decisão. Revisões freqüentes de padrões melhoram a administração de decisão mas comprometem o controle de decisão.

CUSTO PADRAO E CUSTEIO ALVO

A abordagem tradicional para se chegar aos custos-padrão é uma técnica “bottom-up”, começando de baixo para cima. Normalmente, o gerente que será mantido responsável por atingir o padrão submete uma estimativa inicial, a qual é revisada e ratificada por engenheiros industriais, superintendentes, e gerentes de níveis mais altos. O custo-padrão de cada fator é calculado e o seu produto é completo construído a partir da soma destes custos individuais.

O custeio-alvo é uma abordagem “top-down”, de cima para baixo, conduzida durante o planejamento de um novo produto. Ele começa com o preço de lançamento (freqüentemente calculado pelo departamento de “marketing”) necessário para alcançar uma desejada quota de mercado. A partir desse preço, o retorno sobre o investimento necessário (lucro) é subtraído para se obter um custo-alvo total do produto. Este custo-alvo total é então dividido em custos de subcomponentes, incluindo custos de venda e de distribuição. Estes custos de subcomponentes se tornam os objetivos ou padrões a serem alcançados se a empresa quiser satisfazer suas metas de penetração no mercado, de redução de custos e de retorno sobre capital. Os custos-alvo se tornam parte do sistema de avaliação de desempenho.

ANÁLISE DAS VARIAÇÕES

A administração admite como aceitável os desvios que ficam dentro de um determinado espaço. LEONE (2000, 288), relata a seguinte comparação:

“Quais os desvios aceitáveis para um veículo que consome em média 8 km com um 1 litro? Um consumo médio de 7 km com um litro é um sinal vermelho? Você mandaria seu carro para oficina por causa do desvio de 1 km? E 2 km ? Será que um desvio de 2 km é aceitável?”

A média e o desvio-padrão estabelecerão os limites do espaço de tolerância aceitáveis, indicando a fronteira máxima e mínima onde os desvio podem atingir sendo considerado aceitável, levando em conta todas as variáveis possíveis que contribuíram para o determinado desvio.

Para melhor entendimento devemos fazer menção as medidas de dispersão (desvio-padrão e a variância) que têm a função de mostrar como os dados se dispersam em torno da média.

1. VARIAÇÕES DE MÃO-DE-OBRA DIRETA

A diferença entre o que a mão-de-obra direta realmente custa e o que ela deveria ter custado (a variação da mão-de-obra direta) pode ser desagregada em variação de remuneração e variações de eficiência da seguinte maneira:

Varição da mão-de-obra direta = Custo real da mão-de-obra - Custo-padrão da mão-de-obra = (Remuneração real x Horas reais)
 (Remuneração padrão x Horas padrão) = (Remuneração real - Remuneração padrão) x Horas Reais + (Horas Reais - Horas Padrão) x Remuneração Padrão
 = Variação de remuneração + Variação de Eficiência

A análise é ilustrada graficamente na Figura 12-1, onde W designa a taxa de remuneração, H designa horas, o "a" subscrito designa as quantias reais, e o "s" subscrito designa as quantias padrão. O retângulo $W_s \times H_s$, representa o que a mão-de-obra deveria ter custado e o retângulo $W_a \times H_a$ representa o que a mão-de-obra custou de fato. A composição total da variação de mão-de-obra é a diferença entre o que a composição custou de fato e o que deveria ter custado, $W_a H_a - W_s H_s$. Esta diferença é a área sombreada na Figura 12-1, que é dividida ou desagregada em uma variação de remuneração (o retângulo sombreado superior) e em uma variação de eficiência (o retângulo sombreado à direita).

A variação de mão-de-obra total pode ser desagregada algebricamente como a seguir:

Varição de mão-de-obra total	$W_a H_a - W_s H_s$
Varição de remuneração	$(W_a - W_s) \times H_a$
Varição de eficiência	$(H_a - H_s) \times W_s$

Note que a soma da variação de remuneração com a variação de eficiência é a variação total da mão-de-obra de composição gráfica:

Variação de remuneração + Variação de eficiência = Variação total de mão-de-obra

suponha que 50 horas de impressora são usadas a um custo de \$41 por hora. Para calcular as variações de mão-de-obra das impressoras, aplicamos as fórmulas anteriores:

Variação total de mão-de-obra de Impressora:

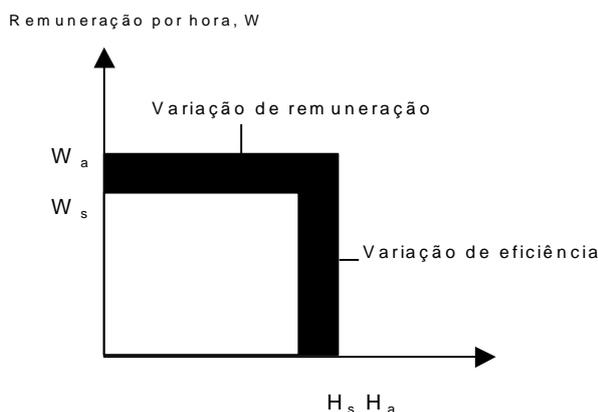
$$W_a H_a - W_s H_s = \$41 \times 50 - \$40 \times 55 = \$2,050 - 2,200 = - \$150 \text{ (favorável)}$$

Variação de remuneração: $(W_a - W_s) \times H_a = (\$41 - 40) \times 50 = \$50$ (desfavorável)

Variação de eficiência: $(H_a - H_s) \times W_s = (50 - 55) \times \$40 = - \$200$ (favorável)

Note que a variação de remuneração é desfavorável, já que a taxa de remuneração real excede a taxa padrão de remuneração. Contudo, a variação de eficiência é favorável, como se denota pelo sinal de menos. As horas reais de impressora foram menos do que o padrão. O sinal de menos ocorre porque nós definimos a variação como a diferença entre o real e o padrão. (Tivéssemos definido a variação como a diferença entre o padrão e o real, então um sinal de menos designaria uma variação desfavorável. É arbitrário se a variação é calculada como a diferença algébrica entre o real e o padrão ou como a diferença algébrica entre o padrão e o real, contanto que haja consistência.)

FIGURA 12-1
Variações de mão-de-obra direta



W_a é a remuneração real; H_a é quantidade real de horas.

W_s é a remuneração padrão; H_s é quantidade de horas padrão.

Variação de mão-de-obra total = $W_a H_a - W_s H_s$

Variação de remuneração = $(W_a - W_s) \times H_a$

Variação de eficiência = $(H_a - H_s) \times W_s$

Só porque uma grande variação desfavorável é relatada, isto não significa que a pessoa responsável está trabalhando abaixo das expectativas. O padrão pode ter sido fixado a um nível não realista e inacessível. Também, os

números reais e os padrões poderão divergir devido a causas inesperadas e aleatórias. Pequenas variações (favoráveis/desfavoráveis) provavelmente não valerão o tempo gasto pela administração sênior para investigá-las. Se uma variação for de 1 a 2% do número orçado, os custos de investigar a variação provavelmente excederão os benefícios de se apreender a causa de tal variação. Claramente, a decisão de investigar uma variação depende da variabilidade inerente ao item (incerteza). As variações dos padrões sujeitas a maior variabilidade exigem um maior limiar, podendo ser alertado pelo desvio padrão da média.

As grandes variações favoráveis não são necessariamente boas notícias porque elas podem significar que a qualidade está sendo reduzida. Por exemplo, um modo de gerar variações favoráveis de eficiência de mão-de-obra é usar muito menos horas de mão-de-obra e produzir produtos de baixa qualidade. Igualmente, variações favoráveis de remuneração podem significar que trabalhadores menos qualificados, sub-pagos foram usados mais do que o esperado; isto também pode comprometer a qualidade do produto. O departamento de recursos humanos é mantido responsável pela variação de remuneração se aquele departamento tem os direitos de decisão de contratar os trabalhadores com as habilidades necessárias para uma determinada tarefa a uma determinada taxa de remuneração padrão. Em outros casos, o gerente de pessoal na fábrica é mantido responsável pelas variações de remuneração se ele puder selecionar os diferentes trabalhadores com suas diferentes habilidades e puder fixar as diferentes taxas de remuneração para se produzir o produto. Se tal gerente pode mudar a composição de trabalhadores e, conseqüentemente, o custo da tarefa, usando trabalhadores mais ou menos qualificados a diferentes taxas de remuneração, então a ele normalmente é atribuído a variação total de mão-de-obra direta. Assim, não há razão alguma para se computar separadamente uma variação de remuneração e uma variação de eficiência, exceto para se fornecer informações sobre o que causou tal variação de mão-de-obra. Até que ponto as variações de remuneração e de eficiência são usadas para medir o desempenho e o peso que elas recebem na avaliação de desempenho de um gerente depende de três coisas: da confiança nos padrões fundamentais, da variabilidade inerente das remunerações e das horas, devido a flutuações aleatórias, e de quanto da variação é potencialmente controlável pelo gerente ou pelo administrador. Algumas empresas colocam um peso elevado nas variações quando da avaliação de desempenho; outras colocam pouco ou nenhum peso sobre elas.

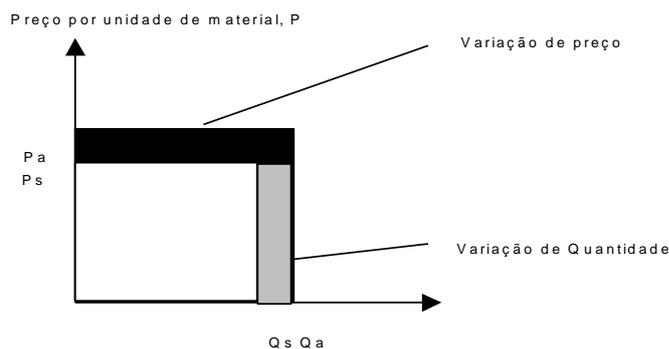
2.- Variação de Materiais Diretos

As variações de materiais diretos são idênticas àquelas computadas para mão-de-obra direta. A Figura 12-2 retrata as variações de material. P designa o preço unitário do material, Q designa a quantidade do material, e as letras "a" e "s" subscritas novamente designam as quantias reais e padrão, respectivamente. Como com a mão-de-obra direta, a variação total de materiais pode ser dividida em uma variação de preço e em uma variação de quantidade.

A análise na Figura 12-2 supõe que todas as compras ou aquisições são imediatamente usadas para produção; não existe um estoque de matérias-primas. (Esta suposição será mudada mais à frente). Contudo, no caso atual, as matérias-primas são compradas para estoque e então liberadas para produção à medida que necessário, de acordo com a programação de produção. Apenas em um sistema de produção just-in-time ou em uma fabricação especial sob encomenda é que as matérias-primas são recebidas e usadas simultaneamente. Na Figura 12-2, a variação total é a diferença entre o que o material custou de fato e o que deveria ter custado, $PaQa - PsQs$. Como na Figura 12-1, esta diferença é dividida em duas variações: uma variação de preço e uma variação de quantidade (usada). A variação de preço tipicamente é relatada ao gerente de compras e é uma medida do desempenho desse gerente de compras. Outras medidas de desempenho para a área de compras poderiam incluir a porcentagem de entrega “on-time” (na hora) de materiais e a qualidade de tais materiais. A variação de quantidade é relatada ao gerente responsável pelo uso eficiente dos materiais (normalmente o supervisor de loja) e é uma medida do desempenho deste gerente.

FIGURA 12-2

Variação de materiais diretos (materiais usados à medida que são comprados)



P_s é o preço padrão; - P_a é o preço real

Q_s é a quantidade padrão; Q_a é a quantidade real

Variação total de materiais = $P_aQ_a - P_sQ_s$

Variação de Preço = $(P_a - P_s) \times Q_a$

Variação de Quantidade = $(Q_s - Q_a) \times P_a$

A variação de preço e a variação de quantidade freqüentemente estão inter-relacionadas. Por exemplo, se materiais inferiores são comprados a um preço abaixo do preço padrão, normalmente uma variação desfavorável de quantidade de materiais é gerada porque são usados mais materiais do que o padrão estabelecido. Se uma pintura mais barata para o exterior de uma casa for contratada, provavelmente mais trabalho e mais tinta serão necessários para se ter a mesma cobertura que uma pintura de alta qualidade e de maior preço usaria. Uma variação em uma área provavelmente está relacionada com outras variações. Uma variação favorável de preço poderia causar uma variação desfavorável de quantidade, ou uma variação favorável de quantidade de mão-de-obra poderia ser o resultado de outra variação desfavorável de quantidade de mão-de-obra se um tipo de mão-de-obra for substituído por outro. Uma variação favorável de preço de materiais e uma conseqüente

variação desfavorável de quantidade de materiais podem causar variações desfavoráveis de eficiência de mão-de-obra se materiais e mão-de-obra extras forem usados devido à baixa qualidade de tais materiais. Uma pintura da parte exterior de uma casa, que seja mais barata, exige mais da mão-de-obra para aplicar mais pinceladas de tinta. Portanto, para se avaliar o desempenho no processo de fabricação, todas as variações devem ser analisadas como um todo integrado.

Em um sistema de custo-padrão, os materiais são registrados na conta de estoque de matérias-primas a um custo-padrão. Isto é, o inventário é lançado ao preço-padrão, não ao preço real. A variação de preço é registrada em uma conta separada no razão, que normalmente é baixada ao custo de bens vendidos ao término do ano, em vez de fluir a custo de estoque e a custo de produto.

A variação de quantidade de matérias-primas, $(Q_a - Q_s)P_s$, é a diferença entre a quantidade real e quantidade padrão vezes o preço padrão. Ela mede o uso ineficiente ou eficiente de matérias-primas

C. Efeitos de Incentivo das Variações de Mão-de-obra Direta e de Materiais

Os custos-padrão e as variações, quando usados como parte do sistema de avaliação de desempenho, criam incentivos para que os gerentes controlem seus custos; este é um dos seus propósitos. Os padrões são parte do sistema de avaliação de desempenho. Contudo, se o sistema de custo-padrão não for projetado corretamente e consistentemente integrado com as outras partes dos sistemas de avaliação de desempenho e recompensa e com o sistema de racionalização de decisão, então um comportamento disfuncional pode ser o resultado. A falha não reside no sistema de custo-padrão em si, mas sim em como ele é implementado dentro de cada empresa em particular. (Semelhantemente, os remédios modernos são extremamente importantes no tratamento de novas doenças, mas eles podem também ser usados erroneamente).

CONCLUSÃO

Um sistema de custo-padrão deve ser projetado cuidadosamente para maximizar o valor da firma. Os sistemas de custo-padrão negligentemente projetados, que venham a servir como esquemas de avaliação de desempenho, podem conduzir a um comportamento disfuncional. Por exemplo, se for colocada muita ênfase nas variações de eficiência de mão-de-obra, então são criados incentivos que podem conduzir a grandes estoques de trabalho em processo e também a certas regras de programação dentro da fábrica, os quais mantêm os trabalhadores ocupados com outras coisas, em vez de se ocuparem em produzir produtos que maximizem os lucros da firma. Em algumas instalações, células de fabricação com poucas máquinas são os recursos escassos ou são gargalos (pontos que desaceleram a produção). Para maximizar os lucros da firma, estes gargalos ou pontos de desaceleração

deveriam ser programados para maximizar a margem de contribuição por unidade de recurso escasso. Manter os recursos que não desaceleram a produção operando a plena capacidade não aumenta o problema do gargalo e pode de fato reduzi-lo se o excesso de estoque que está na fila para ser processado impedir o fluxo das unidades de alta margem de contribuição no gargalo.

Os sistemas de custo-padrão podem produzir tomada de decisão disfuncionais se eles forem projetados inadequadamente e usados junto com outros sistemas de avaliação de desempenho e de recompensa. O sistema de custo-padrão pode não ser culpado por uma falha no sistema de recompensa de desempenho. Os custos-padrão usados em um sistema de recompensa de desempenho criam incentivos para os gerentes (1) mudarem comportamentos e maximizarem as medidas de desempenho e/ou (2) manipularem os padrões. A primeira opção é um propósito do sistema de custo-padrão. Contudo, a segunda alternativa ocorre com muita frequência e o gerente com o conhecimento específico exigido para fixar um padrão será avaliado com base no padrão, criando incentivos para que o gerente influencie o padrão. Esta não é uma falha do sistema de custo-padrão, mas sim do sistema de recompensa de desempenho.

BIBLIOGRAFIA

ATKINSON, Anthony A., Banker, Rajiv D., Kaplan Robert S., Young, S. Mark, Contabilidade Gerencial, 2ª Edição, Atlas, 2000

HORNGREN, Charles T., Introdução à Contabilidade Gerencial, 5ª Edição, Rio de Janeiro, 1985.

_____, FOSTER, George & DATAR, Srikant M., Contabilidade de Custos, 9ª Edição, Rio de Janeiro: LTC, 2000, Tradução de Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 1997, por José Luiz

IUDÍCIBUS, Sérgio de, Contabilidade Gerencial, 6ª Edição, Atlas, 1998.

LEONE, George S. Guerra, Curso de Contabilidade de Custos, 2ª Edição, Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu, Contabilidade de Custos, 7ª Edição, Atlas, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki, Gestão de Custos, Conceito, Sistemas e Implementação, Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís, Contabilidade Gerencial – Um enfoque em sistema de informação contábil, Atlas, 1997.

SAKURAI, Michiharu, Gerenciamento Integrado de Custos, Atlas, 1997.

SHANK, John K., GAVIUNDARAGEN, Vijay, Gestão Estratégica de Custos: Uma nova ferramenta para a vantagem competitiva, Rio de Janeiro, Campus, 1995.

STEVENSON, William J., Estatística Aplicada à Administração, Ed. Harbra Ltda, 1981.

ZIMMERMAN, Jerold L., Accounting for decision making and control, Irwin/Mcgraw-Hill.