



A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO – A APLICAÇÃO DAS FORMAS DE CUSTEIO PARA CONTROLE E TOMADA DE DECISÕES EMPRESARIAIS

Marco Antonio Damasio Filho¹

RESUMO: O universo atual das empresas apresenta-se muito amplo, tornando elevado o nível de diversificação de processos e tecnologias aplicadas, bem como a competitividade entre as empresas. Neste contexto, possuir o real conhecimento dos custos envolvidos nas operações torna-se de suma importância, pois a partir desta informação será possível atribuir a real margem de lucratividade, bem como mensurar a eficiência das atividades em relação ao planejamento inicial da empresa, tomando as devidas providências para a sua manutenção ou realizando eventuais mudanças. O objetivo deste trabalho é analisar a importância da Contabilidade de Custos como instrumento de gestão empresarial, capaz de influir na tomada de decisões. Para tanto, usou-se o método bibliográfico e método histórico, e partiu-se da análise de cada uma das formas de custeio existentes. Diante disto, concluiu-se que, embora a contabilidade tenha surgido inicialmente com a função principal de mensurar os estoques, com o passar do tempo, tornou-se uma importante ferramenta de análise, produzindo informações relevantes, capazes de influenciar na tomada de decisões gerenciais tanto em empresas comerciais quanto nas indústrias, através de planejamento e controle.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade de custos; Formas de custeio; Análise de custos.

1 INTRODUÇÃO

Para analisarmos a Contabilidade de Custos como um todo, é importante saber qual a sua função e as distintas áreas de utilização, mas primeiramente, saber sobre a sua origem e a mudança de comportamento em relação a seu uso através dos anos. Antes da Contabilidade de Custos, existia apenas a Contabilidade Geral, feita de forma não muito específica, uma vez que na época se trabalhava com empresas comerciais, estas que vivendo apenas do comércio, compravam as mercadorias manufaturadas e industrializadas por entidades que não constituíam pessoas jurídicas, sendo elas, apenas grupos de pessoas que viviam do artesanato. Na época da revolução industrial do séc. XVII, além as empresas comerciais e financeiras, passou a existir um tipo distinto de organização, o das Indústrias. Estas organizações não apenas compravam mercadorias para comercialização, mas também passaram a desenvolver e a produzir os bens que seriam posteriormente comercializados, sendo agora denominados produtos. Surge então a Contabilidade de Custos, devido à necessidade dos administradores, auditores e contadores, de mensurar o valor e custos de seus estoques, estes, que agora nas indústrias, eram compostos por uma série de fatores de produção, que ao contrário dos estoques das empresas comerciais, que eram mensurados apenas com a diferença dos estoques iniciais, mais compras, menos estoques finais.

O desenvolvimento de Contabilidade de Custos a princípio, se deu mais em razão dos estoques, resultados e a preocupação com sua mensuração, e não para fins administrativos. Com o crescimento e expansão das empresas e o grande distanciamento dos administradores em relação a seus administrados, a Contabilidade de Custos mostrou sua importância em um novo segmento, o gerencial. Hoje em muitas corporações, esta capacidade gerencial mostra-se mais decisiva e importante do que uma simples valoração de estoques, razão pela qual a própria Contabilidade de Custos foi desenvolvida.

Hoje, com o auxílio da tecnologia e informações mais precisas em relação aos departamentos e patrimônio das empresas, a Contabilidade de Custos mostra-se relevante também em empresas não industriais, onde se necessita de seu potencial para tomada de decisões. Foi partindo deste princípio que a Contabilidade de Custos desenvolveu outra importante função, a de controle e planejamento.

O objetivo deste trabalho é mostrar como a Contabilidade de Custos, além de simplesmente mensurar estoques, pode influenciar na tomada de decisão gerencial tanto em empresas comerciais quanto nas indústrias, através do controle e planejamento.

Essa nova função de Análise pode ser implantada através de diversas técnicas ou critérios, aplicando-os da melhor forma, de acordo com o caso. A partir do momento em que um determinado critério for implantado, o mesmo tem de ser encarado como de suma importância, já que uma boa análise só pode ser feita quando o planejado estiver sob o devido controle da empresa e seus responsáveis. É partindo deste princípio que a Contabilidade de Custos consegue exercer adequadamente a sua função de planejamento e controle, gerando informações com a precisão necessária.

¹ Graduado no Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Metropolitana de Maringá - FAMMA, Maringá – PR. Bolsista do ProUni. marcodfilho@hotmail.com.



2 MATERIAL E MÉTODOS

O presente trabalho foi realizado por meio de consulta a obras bibliográficas, das áreas de contabilidade, possuindo a análise do referencial teórico como metodologia empregada.

3 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Para que seja possível analisar melhor a função de Custos, como instrumento de controle e planejamento dentro das empresas, precisou-se primeiramente, entender a definição de controle. Controlar, segundo Martins (2008, p. 305) significa “Conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para a sua correção”. Partindo desta ideia, pode-se afirmar que qualquer organização só tem controle real de seus custos quando conhece os que estão sendo incorridos, analisa os mesmos em relação às expectativas, identifica as divergências ocorridas e toma providências para que estas sejam corrigidas o mais rápido possível. Desta forma, torna-se indispensável o uso da Contabilidade de Custos, por meio de seus sistemas de custeio.

O uso dos métodos de custeio para as empresas, apesar de ser de suma importância, nem sempre é facilmente implantado dentro delas, pois além do seu aspecto prático que é controlar os custos propriamente ditos, ele pode em certos casos, apresentar algumas dificuldades em relação ao aspecto comportamental dos funcionários em geral. Estas dificuldades consistem no fato de que o pessoal envolvido nas etapas de produção em que será feita a análise para a obtenção das informações necessárias deve sempre prestar contas do que acontece em seus departamentos, e também, fornecer informações sobre atividades que estão sobre sua responsabilidade, o que pode dar a entender que seu trabalho está sendo fiscalizado. Na realidade, a função primordial do controle de custos não tem relação direta com o controle de funções e sim apenas dos valores envolvidos nas etapas de produção analisadas. Além da possibilidade de que possam ocorrer determinados problemas no momento da implantação destes sistemas, é preciso que seja levada em consideração a necessidade destes controles, e o que eles viriam a acrescentar para a melhoria do desempenho da produção, e os problemas por sua vez, não devem ser exclusivamente, motivo para que um ou outro critério seja, ou não, adotado pela administração da empresa.

Se o objetivo é controlar os custos de produção é possível observar uma série de formas de custeio. Algumas delas focam suas atenções mais nos produtos, outras nos processos de produção e nos departamentos de uma empresa. O fato é o qual se deve escolher para cada situação. Trabalhando com a ideia de mensurar e identificar custos controláveis ou não controláveis, o mais eficiente seria analisar os custos por departamento e não por produto, uma vez que, os produtos passar por diversos setores de produção, onde apurar os custos se tornaria mais difícil. Analisando os departamentos, observa-se com mais clareza estes custos, pois se pode atribuir a responsabilidade por planejá-los ou controlá-los a uma determinada pessoa, neste caso, o responsável por cada departamento. Além disso, não se cria a necessidade da implantação de um sistema, já que esta análise é feita em uma fase normal no processo de produção e todo sistema aplicado, irá fornecer informações sobre o departamento, tais como, custos fixos e variáveis, diretos e indiretos, e as atividades, analisadas separadamente, dentro de cada um dos departamentos. Assim como ocorre nos departamentos, em relação aos produtos, no caso de empresas mais modernas e de maior porte, onde se trabalha com as células de manufatura, podem-se ajuntar as informações ligadas a vários departamentos ligados a uma mesma atividade.

A definição de Custos Controláveis e Não Controláveis consiste no fato de que muitas vezes, dentro de uma célula ou departamento, a responsabilidade por certos custos incorridos não se aplica aos respectivos responsáveis pelos mesmos, e sim, a outras pessoas como, por exemplo, a administração da produção, a direção da empresa ou pelos proprietários, o que irá influenciar diretamente no processo de produção; ficando assim, os custos neste tipo de situação classificados como Não Controláveis, sendo os Controláveis aqueles que são de inteira responsabilidade dos chefes dos departamentos. Apesar da dificuldade para separar os custos como controláveis ou não, deve se observar sua utilidade e buscar sempre, um melhor desempenho organizacional.

Sabendo que o Controle de custos serve como uma das bases do planejamento, e sua função não fica restrita apenas à produção e valoração dos estoques, é necessário que se façam comparações internas nos departamentos para analisar se o desempenho esperado está sendo alcançado, ou se não, os aspectos que precisam de uma maior atenção, para que o planejado seja executado. Estas Bases de Comparação funcionam de forma que os resultados mensais de cada departamento sejam comparados aos resultados de meses anteriores, para que se saiba o que se precisa mudar, ou quais as medidas devem ser tomadas para o crescimento, o aumento da produção na empresa. Além de bases de comparação é necessário também que hajam estimativas a serem alcançadas. Estas estimativas se dão através dos chamados custos estimados. Estes podem ser considerados como expectativas introduzidas no processo de custeio através de melhorias realizadas nos custos médios da empresa, fazendo-se a separação entre custos diretos e indiretos por departamento. Se a estimativa dos custos é feita utilizando um determinado critério, a fase de acompanhamento deverá ser feita pelo mesmo critério, tornando mais homogêneo este processo. Uma vez que os custos reais são levantados primeiro



por natureza, segundo por departamentos e em terceiro por produtos, é ideal que os custos estimados sejam feitos da mesma forma e mesma classificação, incluindo a mesma denominação se for possível.

Atualmente, para que as diversas empresas consigam manter-se bem sucedidas, elas usam para auxiliá-las uma série de orçamentos operacionais, que vão de encontro as suas necessidades, mantendo sempre os custos sob controle e reduzindo se possível, as despesas. Assim, segundo Vanderbeck e Nagy (2003, p.365), orçamento pode ser definido como: “Um dispositivo de planejamento que ajuda a empresa a estabelecer metas e que serve como um indicador contra o qual resultados reais podem ser medidos”. Os orçamentos são de forma geral, todas aquelas estimativas realizadas, inclusive no meio doméstico, onde, grande parte das pessoas se utiliza dele para controles internos, envolvendo contas e despesas e planejando uma série de mudanças, feitas de acordo com os resultados obtidos. No meio profissional, assim dizendo, os orçamentos servem da mesma forma, para mensurar gastos e para estabelecer parâmetros a serem seguidos, visando resultados já estabelecidos.

Basicamente, o objetivo da maioria das empresas é o de obter um maior volume de vendas, restringido os custos e desta forma, aumentar sua renda. O Planejamento e o controle, aliados ao processo orçamentário, são ferramentas que o gestor destas empresas poderá usar de forma eficiente para alcançar seus objetivos. Os princípios orçamentários gerais têm uma série de requisitos, tais como:

- Objetivos claramente definidos pela administração da empresa;
- Metas realistas e possíveis de serem alcançadas;
- Os orçamentos realizados devem considerar o ambiente de negócios da empresa como um todo, analisando e levando em consideração uma série de fatores de mercado e demanda, uma vez que mudanças inesperadas podem prejudicar o planejamento da empresa em se tratando de custos e vendas;
- É necessário um plano estabelecido e seguido de forma constante, para que se tenham bases realistas no momento das comparações com o planejado;
- Flexibilidade o bastante para que, caso resultados mais satisfatórios sejam observados, o orçamento possa se ajustar em função dos mesmos;
- Firmeza na previsão de custos e comprometimento com resultados reais, para que ocorra uma análise cautelosa e avaliação precisa.

Em suma, os orçamentos se apresentam de formas diferentes para as diversas empresas, podendo ser utilizados para os mais diversos fins de controle. Por exemplo; podem ser usados para controles de custos de manufatura, para as despesas administrativas e de vendas, caixa, contas a receber, dispêndio de capital; podendo inclusive ser alocados nos Balanços Patrimoniais, e Demonstrações de Resultados anuais, onde as previsões obtidas podem ser usadas para tomada de decisões como; programação de compra e venda, aquisições de bens, aumento nas instalações fabris, e até mesmo para planejar contratações ou demissões de funcionários.

Para que um determinado orçamento seja utilizado de forma correta e satisfatória pela empresa, é necessário que haja uma periódica comparação dos resultados obtidos na prática, e estes, comparados com os orçados anteriormente. Sem esta análise mais detalhada, o fato de planejar se torna completamente inútil. Se o desempenho da produção e dos demais setores depende dos responsáveis pelos departamentos e funcionários, os relatórios com o desempenho obtido devem ser distribuídos aos mesmos, para que as informações pertencentes a cada departamento sejam analisadas por seus respectivos encarregados. Desta forma os Proprietários ou acionistas recebem os relatórios de todas as áreas, podendo analisar a empresa como um todo, e os funcionários recebem, de acordo com o setor, os seus relatórios, para que as devidas providências sejam tomadas em relação a possíveis divergências, entre o produzido e o planejado.

De modo geral, preocupadas com seu desempenho, as empresas buscam alcançar ou ate mesmo superar os indicadores econômico-financeiros e para isso utilizam com peça fundamental na gestão de custos, a técnica do Custo-padrão, onde busca-se adaptar os custos estimados através do orçamento e fazer uma comparação com a realidade.

Segundo Oliveira e Perez (2009, p. 305) Custo-padrão:

São os custos predeterminados das operações, considerando a quantidade de 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 custos indiretos e fixos que serão incorridos, normais em relação à capacidade de produção. (OLIVEIRA E PEREZ, 2009, p. 305).

Portanto o Custo-padrão caracteriza-se pela determinação com antecedência dos custos de cada produto ou de uma linha de produção e sua comparação com a realidade, sempre baseado nas condições normais de operação. Esta técnica tem como objetivo servir de instrumento de controle de custos das operações através de comparação entre os valores calculados do Custo-padrão e o custo real, ou seja, conforme Martins (2008, p. 268)



“seu grande objetivo, portanto, é o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido”.

É conveniente destacar a possível confusão entre Custo-padrão e o custo ideal sendo que, Custo-padrão é elaborado considerando um bom desempenho operacional, porém levando em consideração as possíveis deficiências que venham ocorrer com materiais, mão-de-obra, entre outros; no custo ideal são consideradas as melhores e mais baratas matérias-primas, mão-de-obra, equipamentos, entre outros, chegando a ser uma utopia. De acordo com Perez, Oliveira e Costa (2003, p. 259) “o custo ideal seria, em suma, o chamado custo inatingível na realidade, apesar de ser o sonho dos empresários”.

Uma vez implantada a técnica do Custo-padrão, além de promover um controle nos gastos com a produção, além de uma vantagem de gerar uma espécie de meta que funciona como instrumento de avaliação e melhoria contínua. A partir do momento em que estabelecidas as metas, estas podem ser consideradas difíceis, porém, não impossíveis de serem alcançadas. A tendência é de integrar todos os setores com a finalidade de atingir o objetivo proposto com o Custo-padrão. Em se tratando das vantagens deste coadjuvante, pode-se citar:

- A eliminação de falhas nos processos produtivos: permite observar e apurar as falhas nos processos atuais de produção como, por exemplo, uso adequado das matérias-primas;
- O aprimoramento dos controles: este aprimoramento torna possível constatar desvios, irregularidades no uso dos recursos produtivos através de comparação com o desempenho real com os padrões;
- Instrumento de avaliação do desempenho: proporciona a avaliação periódica do desempenho dos profissionais em diversas áreas da empresa;
- O aprimoramento dos procedimentos de apuração do custo real: contribui para melhorar a organização como um todo, desde o setor produtivo até o fluxo de informações gerenciais para apuração de custo real do produto.
- Maior rapidez na obtenção das informações: aperfeiçoa a obtenção de informações e dados em um curto espaço de tempo quando implantada em diversos setores produtivos, pois facilita a valorização dos estoques e apuração dos custos de produção.

Para coletar e determinar com precisão os dados e informações é necessário à participação de toda equipe de funcionários, porém, a tarefa técnica é atribuída ao setor de contabilidade e engenharia de produção. O departamento de contabilidade desempenha a determinação dos padrões monetários, tais como, salários e encargos da mão-de-obra direta e indireta, custo com aluguel do prédio e das máquinas, entre outras despesas. O setor de engenharia de produção seria responsável pela obtenção detalhada das informações técnicas diretamente ligadas a produção como, por exemplo, consumo de matéria-prima, quantidade de mão-de-obra despendida na produção, entre outros dados. Desta forma cabe aos dois setores um bom entrosamento objetivando sucesso com esta técnica de custeio.

Usualmente o Custo-padrão é determinado fixando-se em elementos físicos baseados no processo produtivo. São considerados fatores produtivos: matérias-primas, materiais de embalagens (entre outros utilizados na produção), mão-de-obra direta e indireta, custos indiretos e fixos da produção. Após determinados exatamente os elementos consumidos no setor técnico de produção, é iniciada a quantificação dos mesmos, considerando as quebras e resíduos normais de cada material. Na visão de Perez, Oliveira e Costa (2003, p. 264), “Em seguida, associa-se o custo monetário a esses padrões de consumo de materiais e mão-de-obra, e o Custo-padrão será resultado da multiplicação dos padrões de consumo pelo respectivo padrão monetário”. Por este motivo é que o Custo-padrão tem encontrado uma boa receptividade dentro do custeio direto, uma vez que os custos indiretos não são apropriados aos produtos.

Definido um valor de Custo-padrão sobre a(s) atividade(s) da organização, confrontam-se esses dados e informações aos obtidos efetivamente com a produção dos bens, então, através de cálculo e análise podem ser constatadas variações entre o Custo-padrão e o custo real, consequentemente isso permite identificar as origens e motivos de tal diferença, e assim adotar providências necessárias para eliminar os desvios e ineficiências. Para avaliar essa diferença observada são adotados dois parâmetros, podendo ser: favoráveis ou desfavoráveis. Melhor explicando, de acordo com Perez, Oliveira e Costa (2003, p. 164): “A variação favorável ocorre quando o custo real é menor do que o Custo-padrão, ou seja, em princípio, a fábrica, os departamentos e os executivos envolvidos foram mais eficientes do que o esperado”. Partindo do princípio de que as variações favoráveis ocorrem quando o custo real é menor que o esperado, seja por economia de matéria-prima, maior eficiência da produção ou dos que nela estão envolvidos, conclui-se que, ao contrário disso, as variações desfavoráveis, ocorrem quando o custo real é maior do que o Custo-padrão, então, neste caso houve maior consumo de recursos produtivos do que o previsto nos padrões.

Para que se possa fazer uma correta avaliação, e posteriormente correção das variações, faz-se necessário entendermos sua origem, que pode ser externa ou interna. A origem externa engloba normalmente variações que não temos o poder de controlar, já as variações de origem interna, são constituídas de causas controláveis, como por exemplo, matérias-primas, mão-de-obra ou custos indiretos de fabricação. A variação de



matéria-prima, assim como as demais, é proveniente de origens externas e internas, as quais, as externas e não controláveis, não dependem da própria empresa, tais como: inflação e surgimento ou desaparecimento de fornecedores, entre outros.

Os custos controláveis que são de origem interna são passíveis do controle da empresa, desta forma, podendo ser modificados e controlados conforme as necessidades da mesma. Como variações controláveis, podemos mencionar a influência do preço no cálculo do Custo-padrão, como por exemplo, a adoção de um novo método de logística da empresa, oportunidades especiais de compras, tais como descontos, mudanças na forma de produção, o uso de novas máquinas, aumento da quebra, perda ou até mesmo reaproveitamento de insumos, entre outras variáveis. Nas variações de custo de mão-de-obra, as causas internas controláveis relacionam-se com a remuneração coletiva, por exemplo: pagamento de hora extra; relacionando-se também, com a eficiência de produção, assim como a compra de insumos inadequados para produção, fluxo de produção desequilibrado, falta de motivação dos funcionários, entre outros motivos. Já quanto à variação dos custos indiretos de produção, é importante desmembrar o dado obtido para atribuir adequadamente a cada setor responsável.

Estas variações podem ser relacionadas ao volume de produção, e ocorre quando não foi alcançada, ou superada a meta estipulada. A partir do momento que a meta não é atingida, ocorre também a variação no custo, pois o valor que se esperava com a apropriação dos custos fixos no cálculo do Custo-padrão também aumenta a cada unidade produzida. Portanto, uma eficiente coleta de dados, troca de informações e interpretação dos relatórios, auxilia a localização e a correta atribuição de responsabilidade ao setor em deficiência.

Para serem retificadas as falhas, o sistema de Custo-padrão deve contar com uma boa análise dos dados, comprometimento de todos os setores e seus responsáveis, agilidade nas informações e interesse em regularizar os problemas detectados. Sabendo-se que, quando o custo obtido em um determinado exercício é maior do que os padrões previamente estabelecidos, tanto em quantidade quanto em valor, o mesmo se encontra em condição desfavorável em relação ao esperado. Da mesma forma, acontece se de modo contrário, os padrões são, de alguma forma, superados pelos custos reais, sendo assim denominados favoráveis para a empresa.

A figura nº 1 mostra um exemplo do uso do Custo-padrão em comparação com o Custo real, bem como, as variações unitárias de quantidades e preços, e sua influência no total da produção.

Custo-padrão				
Matéria-Prima X	32 KG	R\$ 8,00/KG	R\$ 256,00	R\$ 680,00/UNI
Matéria-Prima Y	10 M	R\$ 20,00/M	R\$ 200,00	
Embalagem	160 FL	R\$ 1,40/FL	R\$ 224,00	
Custo Real				
Matéria-Prima X	38 KG	R\$ 8,40/ KG	R\$ 319,20	R\$ 740,00/UNI
Matéria-Prima Y	8 M	R\$ 27,10/M	R\$ 216,80	
Embalagem	150 FL	R\$ 1,36/FL	R\$ 204,00	
Variação Total				
Matéria-Prima X		DESFAVORÁVEL	-R\$ 63,20	D: R\$100,00/UNI
Matéria-Prima Y		DESFAVORÁVEL	-R\$ 16,80	
Embalagem		FAVORÁVEL	R\$ 20,00	

Figura 1: Comparação Custo-padrão e Custo real (Matéria-Prima e Embalagens)

Fonte: Dados da Pesquisa

Conforme o ilustrado na figura acima, nota-se que houve variações tanto na quantidade, quanto nos preços unitários dos itens exemplificados. Esta variação mostra uma situação desfavorável em R\$ 100,00 para a empresa. Apesar da diminuição dos custos em relação à quantidade e valor das embalagens, o aumento de 6 kg no consumo e de R\$ 0,40 no preço da unidade da Matéria-prima, representando um aumento de 18,76% e 5% respectivamente, foram responsáveis pela situação desfavorável, já que o aumento de preço e quantidade foi maior do que a diminuição dos custos.

As variações inerentes a mão-de-obra são analisadas da mesma forma que a referente aos materiais diretos, porém, por diferenças na nomenclatura chamam-se as variações de preço de variações de taxa, e de quantidade de variação de uso ou de eficiência. O que se atem aos preços e quantidades, diz respeito a taxas e a eficiência dos funcionários, ou seja, em valores e horas correspondentes. A figura 2 demonstra de forma mais clara o assunto.



Custo-padrão			
<i>Departamento 1</i>	<i>20 h</i>	<i>R\$ 2,40</i>	<i>R\$ 48,00</i>
<i>Departamento 2</i>	<i>10 h</i>	<i>R\$ 4,70</i>	<i>R\$ 47,00</i>
Total.....			R\$ 95,00
Custo Real			
<i>Departamento 1</i>	<i>23h</i>	<i>R\$ 2,50</i>	<i>R\$ 57,50</i>
<i>Departamento 2</i>	<i>12h</i>	<i>R\$ 5,00</i>	<i>R\$ 60,00</i>
Total.....			R\$ 117,50
Variação Total			
<i>Departamento 1</i>	<i>(3h)</i>	<i>R\$ 0,10</i>	<i>-R\$ 9,50</i>
<i>Departamento 2</i>	<i>(2h)</i>	<i>R\$ 0,30</i>	<i>-R\$ 13,00</i>
Variação total MOD			-R\$ 22,50

Figura 2: Comparação Custo-padrão e Custo real (Mão-de-obra Direta)

Fonte: Dados da Pesquisa

Da mesma forma que na variação de materiais diretos, houve também, na variação de mão de obra, alterações entre o custo real e o padrão. No caso dos Departamentos acima descritos, estas alterações foram em função do tempo e valor das horas de mão-de-obra. Pode-se notar que a diferença departamento n°1, foi de 3 horas, e de R\$ 0,10 no preço da hora, convertendo isto em uma diferença desfavorável de R\$ 9,50. No departamento n° 2, estas diferenças foram de 2 horas e R\$ 0,30, apontando um resultado também desfavorável de R\$ 13,00. Estes valores representam um aumento do percentual de 15% para as horas consumidas e de 4,17% no valor em reais no departamento n°1, e de 20% nas horas e 6,38% em valores monetários. Comparando estes dois departamentos, chega-se ao resultado total desfavorável de R\$ 22,50. Além dos cálculos realizados até o presente momento, é necessário que se faça uma análise mais bem detalhada dos fatos que geraram ou, causaram de certa forma, estas variações favoráveis ou não.

Em se tratando das variações desfavoráveis em relação às quantidades de Matéria-prima, podem ser responsáveis diversas razões, tais como, maior consumo provocado pelo uso de matéria-prima de qualidade inferior, mão-de-obra de baixa qualidade, perdas de matéria-prima devido ao uso de maquinário mal preparado, e demais problemas técnicos etc. Em certos casos as causas são de fácil localização, porém, em outros, o tempo empregado em sua pesquisa pode ser demasiado grande. Por isso, a empresa deve determinar um valor abaixo do qual não gastará tanto esforço em localizar a razão da variação, que pode ser em valores monetários ou percentuais, por exemplo, estabelecer um percentual mínimo de 5% nas variações. O indispensável é que a empresa utilize um critério de avaliação, que não a faça ter maiores despesas procurando os motivos que originaram as variações.

Além da variação de quantidades, ocorreu também uma variação no preço, e os motivos no qual se poderia atribuir esta variação desfavorável podem ser compras mal feitas, troca de fornecedores, ou decisões tomadas pela diretoria etc.

De acordo com Martins (2008 p. 331,332):

Dependendo da razão averiguada, far-se-á uma verificação da possibilidade de ser ela controlável ou não pela empresa. Se o for, deverá a pessoa responsável determinar a correção ou punir o causador da divergência, ou tomar outra medida adequada. Se a causa não for controlável, nada restará a fazer, a não ser anotar o evento para uma modificação para os padrões futuros. (MARTINS, 2008, p. 331,332).

Desta forma então se entende que, caso sejam as divergências de responsabilidade da empresa, ela mesma deverá tomar as devidas providências para erradicá-las. Caso contrário, nada se pode fazer a não ser, alterar o valor do próprio Custo-padrão para exercícios seguintes. Em relação a mão-de-obra, as razões das divergências ocorridas podem ser, ineficiência da mão-de-obra empregada na produção, aumento das taxas



devido à decisões da direção, legislação ou sindicatos, assim como padrão em horas muito limitado, considerando apenas elementos de habilidade, os quais a empresa talvez não possua em grande número e etc..

Quando bem utilizado o Custo-padrão alcança o seu objetivo primordial, o de controle. Por isso uma maior ênfase deve ser dada a esta etapa, já que um descaso da administração em relação a ela pode ocasionar um descrédito geral quanto às práticas da organização.

Os custos indiretos de produção estão vinculados ao custo por absorção, que consiste na apropriação dos custos fixos e variáveis ao produto. Uma vez que o volume de produção é o principal fator para o cálculo do padrão, caso ocorram variações no mesmo, o padrão também sofrerá mudanças. Sabendo que o custo por absorção varia de acordo com as quantidades produzidas no período, já que com o aumento da produção, têm se um custo fixo unitário menor, no entanto, caso a produção diminua, o custo unitário irá aumentar.

As variações totais podem divididas em duas, a Variação de Volume e de Custos, esta que pode se dividir entre eficiência e custos propriamente ditos.

A variação de Volume afeta somente o cálculo dos custos indiretos fixos por unidade, sendo assim, se o volume da produção padrão não for atingido ou superado ocorrerá uma variação desfavorável na apropriação dos mesmos.

Quadro 1: Variações do Custo-padrão e Custo real e suas conclusões.

	CUSTO REAL	CUSTO-PADRÃO	VARIAÇÃO	CONCLUSÃO
<i>Volume de produção</i>	210.000 unid.	300.000 unid.	10.000 unid.	Desfavorável
<i>Total dos custos fixos</i>	210.000,00	200.000,00	10.000,00	Desfavorável
<i>Custos fixos por unidade</i>	R\$ 0,750	R\$ 0,670	R\$ 0,167	Desfavorável
<i>Custos variáveis por unidade</i>	R\$ 3,500	R\$ 3,500	-	Nula
<i>Total dos custos ind. por unidade</i>	R\$ 5,000	R\$ 4,833	R\$ 0,167	Desfavorável
<i>Total do custo indireto</i>	R\$ 1.050.000,00	R\$ 1.500.000,00	R\$ 50.000,00	Desfavorável

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o Quadro 1, houve variação desfavorável de 10.000 unidades no volume de produção e de R\$ 0,167 no valor dos custos indiretos por unidade. Desta forma, a empresa tinha como objetivo, um custo fixo total de R\$ 200.000,00, distribuído em uma produção padrão de 150.000 unidades, porém, a fábrica não alcançou a meta e não produziu o planejado, produzindo apenas 140.000 unidades e a um custo maior, o de R\$ 210.000,00. O valor do custo fixo por unidade que a princípio seria de R\$ 0,67, devido às variações mudou para R\$ 0,75, representando um aumento de 12% por unidade.

Quadro 2: Variação de custo unitário entre o Custo-padrão e Custo real.

	CUSTO REAL	CUSTO - PADRÃO
<i>Total-padrão dos custos indiretos fixos</i>	R\$ 200.000,000	R\$ 200.000,000
<i>Volume-padrão de produção em unidades</i>	0,000 unid.	150.000 unid.
<i>Volume real de produção em unidades</i>	140.000 unid.	0,000 unid.
<i>CIF fixo por unidade</i>	R\$ 1,429	R\$ 1,333
<i>Variação entre o custo-padrão para 600.000 unidades e custo padrão para 560.000 unidades</i>	R\$ 0,096	

Fonte: Dados da pesquisa.

Mesmo utilizando o custo-padrão, se houver alguma variação nas quantidades produzidas, esta implicará em um aumento do custo unitário de cada produto. No Quadro 2 nota-se que mesmo dentro dos custos pré-programados de R\$ 200.000,00, a variação de 10.000 unidades produzidas a menos, influenciaram diretamente no valor dos CIF de cada unidade, que foi de R\$ 1,33 para R\$ 1,43, aumentando assim em aproximadamente R\$ 0,10, o que corresponde a 7,6%.

**Quadro 3:** Conclusões acerca da variação de custo unitário entre o Custo-padrão e Custo real.

Tipo de Variação	Valor	Conclusão
<i>Variação no volume</i>	<i>R\$ 0,10</i>	<i>Desfavorável</i>
<i>Variação nos custos</i>	<i>R\$ 0,07</i>	<i>Desfavorável</i>
Total	R\$ 0,17	Desfavorável

Fonte: Dados da pesquisa.

O valor da variação de R\$ 0,071 nos custos, surgiu a partir da variação total dos custos indiretos em relação a variação no volume de produção e pode ter sido ocasionado por exemplo, por uma compra de matéria-prima de má qualidade, ou por um custo superior ao padrão.

4 CONCLUSÃO

Através dos tempos, o comportamento da contabilidade sofreu influência com a expansão do comércio e indústria, necessitando cada vez mais de um planejamento e controle. Um dos ramos de maior destaque dessa evolução é o da contabilidade de custos, na qual se mostra fundamental no auxílio para tomada de decisão gerencial.

Para exercer com precisão a sua função de controle e influenciar na decisão, é necessário que se desprenda a atenção tanto nas diversas atividades, quanto nos departamentos da organização, a fim de se descobrir quais são os custos controláveis, ou não controláveis.

Este controle serve como base de planejamento e de comparação com a realidade. Uma das formas de se antecipar, ou provisionar as despesas é por meio dos Orçamentos, que são estimativas realizadas visando à mensuração de gastos e a implantação de parâmetros a serem seguidos, focando os esforços de determinadas áreas ou departamentos, para que os objetivos pré-fixados sejam realizados.

Outra ferramenta de controle é o chamado Custo-padrão, que consiste em relacionar custos estimados com a realidade da empresa, adotando critérios realistas em relação à produção. A análise destes custos é feita por meio das variações, onde sendo elas favoráveis apontam o sucesso na implantação dos padrões, assim como se desfavoráveis, indicam um maior consumo de recursos, ultrapassando os gastos pré-determinados pela empresa. Em certos casos, as variações desfavoráveis simbolizam apenas uma pequena parte da produção tornando-se irrelevantes, onde sua procura iria gerar um gasto adicional, sendo então dispensável para a empresa. É onde algumas organizações utilizam um desvio-padrão em dinheiro ou percentuais de produção, para que pequenas oscilações sejam consideradas normais.

A partir desse assunto conclui-se que, seja qual for o ramo de atividade desenvolvida ou critério adotado pela empresa, a utilização da análise dos custos é uma ferramenta de real importância para planejamento e controle. Desta forma é necessário um maior comprometimento da direção, dos departamentos de produção e seus respectivos responsáveis, para que esta ferramenta de controle funcione corretamente, cumprindo com a sua função.

REFERÊNCIAS:

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Estrutura e análise de custo**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

DE OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JUNIOR, J. H. **Contabilidade de custos para não contadores**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PEREZ JUNIOR, J. H.; DE OLIVEIRA, L. M.; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

VANDERBECK, E. Jr.; NAGY, C. F. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.