CUSTO-PADRÃO E ANÁLISE DE SUAS VARIAÇÕES EM UMA EMPRESA DO SEGMENTO TÊXTIL

Orlando Vieira de Castro Júnior – orlandocastro@yahoo.com
Francisco Wagner da Silva Santos – wagner@noolhar.com.br

Resumo

Com o objetivo de avaliar a eficiência na gestão dos recursos, os gestores precisam de instrumentos que permitam o planejamento e controle dos custos incorridos na produção. Assim, o custo-padrão tem sido utilizado pela empresas para permitir o estabelecimento de uma base de comparação entre os custos planejados e os realizados. Este artigo faz uma breve revisão sobre a utilização do custo-padrão e da análise de suas variações como ferramenta gerencial apresentando, como caso prático, de que forma uma indústria têxtil de grande porte utiliza o custo-padrão para fins gerenciais e como informação relevante para a elaboração de seu planejamento orçamentário.

Palavras-Chave: Indústria têxtil; Custos; Custo-Padrão; Orçamento

1 – Introdução

Ao se definir Contabilidade de Custos, a idéia básica é a de que os custos são determinados segundo o fim a que se destinam. Dos muitos instrumentos de controle que o administrador têm em suas mãos, a maioria baseia-se em dados de custos. Para Leone (1985:248), o seu estabelecimento é principalmente para atender as necessidades de controle das operações.

Assim, existem diferentes tipos de custos para finalidades diversas. Os custos-padrão, dentre estes, atendem às finalidades de controle das operações.

Longe de ser o custo ideal de fabricação, onde se chegaria a um custo conseguido com a melhor matéria-prima possível e mão-de-obra viável, cronometragem perfeita, 100% da capacidade da empresa etc., o custo-padrão leva em conta as deficiências existentes na empresa, o que o torna difícil, mas não impossível, de ser alcançado. O custo ideal, por sua vez, sendo de longo prazo, pode nunca ser alcançado. O padrão, ao contrário, é uma meta de curto e médio prazos que a empresa se empenha em alcançar no próximo período.

2 – Custo-Padrão

Teoricamente, em se tratando de Contabilidade de Custos, padrão significa aquilo que serve de base ou norma para a avaliação de qualidade ou quantidade. É um termo que, por suas muitas implicações, determinaria, em longo prazo, o custo ideal de fabricação de um item específico. Segundo Martins (1995:332), seria uma espécie de custo perfeito, onde todos os cálculos (matéria-prima, mão de obra, capacidade da empresa etc.) alcançariam a mais alta eficiência. Esta é uma

idéia de certa forma inválida para o custo padrão, uma vez que, pelo conceito científico, não é este o seu objetivo.

Para Matz (1987:532), custo-padrão é o custo cientificamente predeterminado para a produção de uma única unidade, ou um número de unidades do produto, durante um período específico no futuro imediato. Custo-padrão é o custo planejado de um produto, segundo condições de operação correntes e/ou previstas. Baseia-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume, especialmente com respeito à despesa indireta de produção.

Custos-padrão são, segundo Atkinson et al (2000, p.151), parâmetros baseados em padrões projetados para a quantidade de recursos que devem ser consumidos por um produto e o preço desses recursos. Com base nos padrões estabelecidos para quantidades e preços é possível estimar os custos para os diferentes níveis de produção. Segundo os autores, o uso de um sistema de custo-padrão tem aplicabilidade na (1) estimativa dos custos do produto, (2) na elaboração de orçamentos de custos e despesas e (3) no controle dos custos relativos aos padrões.

De fato, uma vez estabelecidas as quantidades-padrão e os preços-padrão dos recursos utilizados na elaboração do produto, é possível prever os custos e as despesas que serão incorridas em função dos níveis planejados de produção. Estas informações são a base para a elaboração dos orçamentos que servirão de base para a comparação com os custos realizados. Os gestores devem, então, proceder a análise das variações entre custo-padrão e custo realizado indicando as causas de tais variações e propondo ações que visem minimizá-las.

Segundo Iudícibus (1991:190), custo-padrão é um sistema de custeamento de produtos e tem filosofia de controle das operações da empresa.

O custo-padrão é baseado nas condições normais ou ideais de eficiência e volume, sendo o custo planejado de um produto destas condições (principalmente com respeito aos custos indiretos de fabricação). Quando comparado aos custos reais, através da análise das diferenças verificadas, permite o controle e avaliação de desempenho, sendo desta forma reconhecido como medida de eficiência de produção.

3 – Tipos de Custo-Padrão

Segundo Matz (1987:533), existem dois tipos de custo-padrão: o básico e o corrente.

O **custo-padrão básico** compara os desempenhos previstos com os reais, uma medida-padrão; o corrente é um padrão para um determinado período, condições e circunstâncias.

No custo-padrão básico, os resultados posteriores são comparados a um número-índice, medida que só será modificada se mudarem os métodos de produção, produto ou componentes básicos importantes. O **custo-padrão corrente** toma o lugar de um custo real, sendo as variações

entre os custos (reais e padrão), considerados como lucros ou perdas. Gerencialmente, permite a análise das eficiências ou ineficiências relativas, sendo por isso adotado pela maioria das empresas.

Segundo Martins (2001:230) são três os tipos de custo padrão: ideal, estimado e corrente.

Custo-padrão ideal. Seria o custo obtido em condições ideais onde a empresa operaria com 100% de eficiência. Esta situação configura-se inatingível, pois pressupõe as melhores matérias-primas, os melhores equipamentos e colaboradores e menores índices de perdas. O custo-padrão ideal é pouco utilizado por ser um custo demasiado teórico.

Custo-padrão estimado. É um custo projetado com base em dados históricos e que não leva muito em consideração as ineficiências dos processos como desperdícios, produtividade, preços e insumos.

Custo-padrão corrente. É um custo planejado levando em consideração a deficiência existente na produção no que se refere principalmente a desperdícios devido a qualidade dos materiais, mão-de-obra, equipamentos etc. É um custo que deveria ser alcançado se fossem obtidas certas melhorias no desempenho. O custo-padrão corrente é um meio termo entre o custo-padrão ideal e o custo-padrão estimado sendo um bom valor para ser utilizado como objetivo a ser perseguido pela empresa devido a ser mais desafiador que o custo-padrão estimado, e mais factível que o custo-padrão ideal.

4 – Finalidades do Custo-Padrão

Para Martins (1998:333), a grande finalidade do custo-padrão é o controle de custos. Para Matz (1987:534), "a eficácia do controle e redução de custos e da promoção e medição de eficiências depende da qualidade dos padrões".

Analisando o que ocorreu do que deveria ter ocorrido, a partir da fixação de uma base de comparação, a administração torna-se consciente das variações dos custos, tomando as decisões necessárias à condução dos negócios.

O padrão é uma base de comparação para o real. Desta forma, constitui-se uma técnica auxiliar de contabilização de custos, onde há uma comparação com o custo real. Segundo Martins (1998:334), "a implantação do Padrão só pode ser bem sucedida onde já exista um bom sistema de Custo Real".

Para Padoveze (1996:286), o custo-padrão só fornece informações preciosas se estiver acoplado a outro sistema de custeamento com base em custos reais.

Segundo Matz (1987:534), usa-se o custo-padrão para:

? Promover e medir eficiências.

? Controlar e reduzir custos.

? Simplificar os procedimentos de custo.

? Avaliar inventários.

? Fixar preços de venda.

Contabilmente, o custo-padrão reduz a mão-de-obra de escriturários e despesas, simplificando o procedimento de determinação de custo. Significa também, em certo ponto, a simplificação da contabilização dos estoques por valores já fixados, facilitando e agilizando a elaboração dos relatórios mensais, uma vez que não há necessidade de apuração. Além disso, permite fechar custos trimestralmente, sem eliminar balancetes e balanços mensais.

O custo-padrão também simplifica a avaliação dos inventários de matéria-prima, da produção em processo e de produtos acabados, a partir de um arquivo completo por peças e operações. Também é usado para estimar preços de venda e simplificar o problema de absorção das despesas fixas e das adequadas elevações de preços (Matz, 1987:535).

De qualquer forma, não é finalidade precípua do custo-padrão simplificar a vida da empresa, uma vez que implica sempre adoção de mais trabalho, devido à sua comparação com o Real, análise de variações ocorridos e processo de correção, significando maior elevação de serviço.

De acordo com Martins (1998:334), também há o efeito psicológico sobre o pessoal, o qual pode ser positivo ou negativo. Tudo dependerá da forma como foi fixado (considerando metas difíceis, mas não impossíveis, ou com base no conceito ideal, inatingível).

As diferenças encontradas entre o Padrão e o Real, por ocasião de suas comparações, quando bem localizadas e saneadas, é que determinarão o sucesso do custo-padrão. Assim, tanto o alto escalão da empresa quanto os níveis inferiores deverão conscientizar-se da necessidade de soluções adequadas para as diferenças encontradas, que deverão ser reduzidas ou eliminadas.

5 – Fixação de Padrões

Um custo-padrão deve ter seus padrões estabelecidos da forma mais segura e exata possível, do que dependerá seu êxito. Para isso, são fixados em quantidades físicas e valores (de materiais, mão-de-obra etc.) através da ação conjunta entre Engenharia de Produção e Contabilidade de Custos.

Segundo Martins (1998:336), cabe à Contabilidade de Custos a transformação dos padrões físicos em reais; à Engenharia de Produção, a especialização nos aspectos técnicos da produção (levantamentos de horas, toneladas etc. dos fatores de produção dados como padrão).

Por tratar-se de uma forma de controle, a fixação não precisa ser totalmente imposta à empresa, mas apenas onde se julga necessário (por exemplo, para certos produtos ou departamentos, ou para certos tipos de custos), e até mesmo de forma gradual.

Normalmente, o custo-padrão, logo que é implantado, não funciona de forma perfeita, devido sobretudo ao seu aspecto dinâmico. Isso se dará com o passar do tempo, a partir da experiência adquirida. Erros e imperfeições serão corrigidos, introduzindo-se melhorias na sua utilidade, colaborando para o seu sucesso.

Na fixação do custo-padrão, deve ser definido o que são variações grandes e pequenas, a fim de que a sua comparação com o custo real possa ser feita de forma prudente, e não haja decisões precipitadas. Isto é feito pela própria administração, em conjunto com contadores de custo e o pessoal de operações.

O organograma a seguir ilustra os passos e os departamentos envolvidos na construção do custo-padrão de um produto.

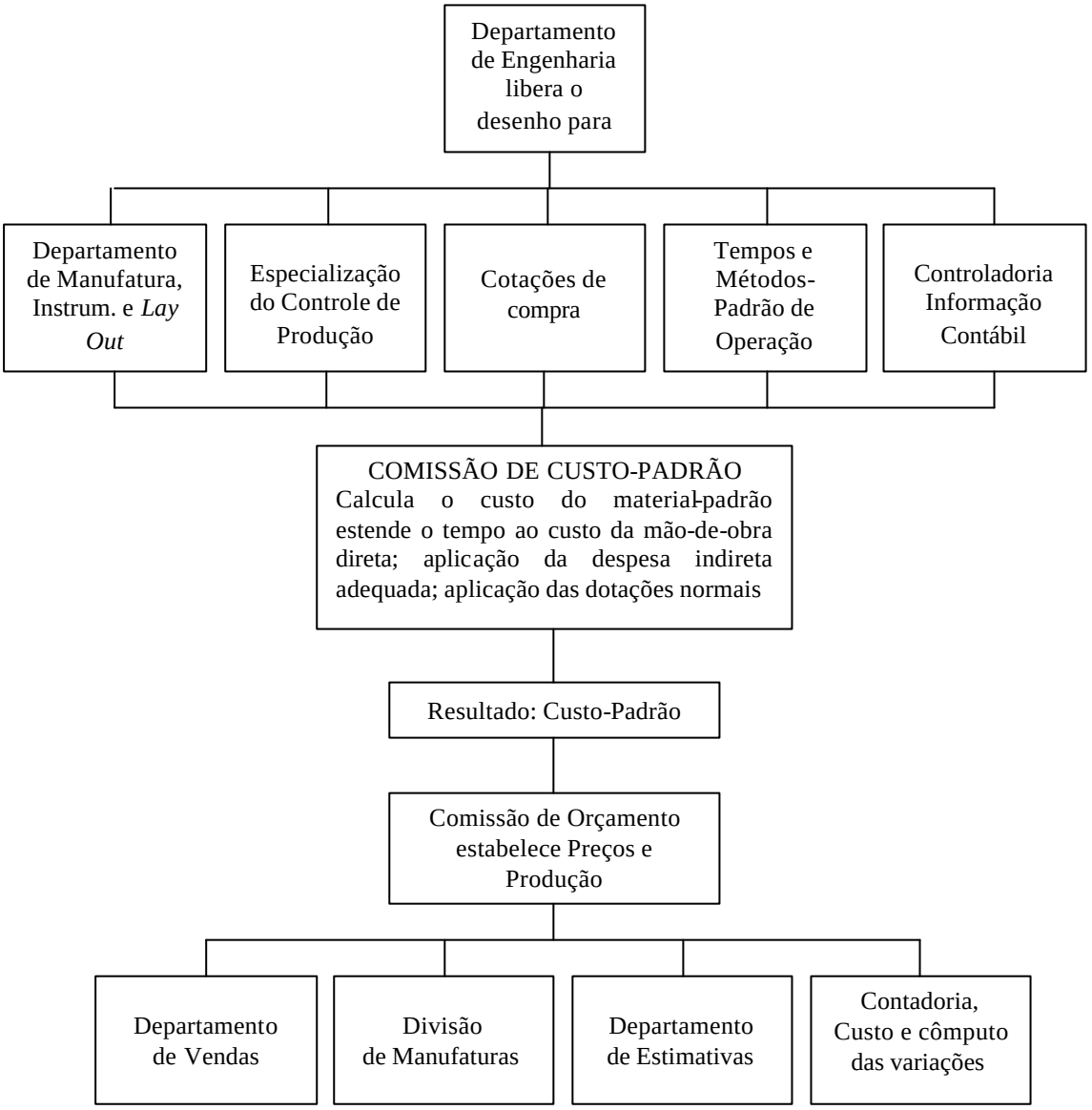

Figura 1: Organograma Demonstrativo da Construção e Uso Subseqüentes de Custo-padrão

Fonte: Matz, 1987:536

6 – Custo Padrão e Orçamento

A grande arma global de controle de uma empresa é o orçamento. Para Martins (1998:336), o custo-padrão não deixa de ser uma espécie de orçamento.

Como visto anteriormente, o custo padrão também serve de instrumento psicológico de motivação, o que pode ser estendido ao próprio orçamento global, razão pela qual estão intimamente ligados.

Com o custo-padrão, torna-se fácil a elaboração do orçamento da parte relativa à produção, sendo necessária somente a definição dos volumes de vendas. Desta forma, torna-se ferramenta de

base na própria construção do orçamento, tornando-a mais simplificada. Contudo, por ser mais rigoroso que o Real, não se vale totalmente para a elaboração de orçamentos de preços de venda.

7 – Procedimentos Contábeis do Custo-Padrão

Segundo Leone (1985:276), existem vários métodos para a contabilização dos custos padronizados, sendo que seu emprego depende das necessidades da empresa, dos processos de fabricação e de seus recursos burocráticos em termos de equipamentos, pessoal e organização.

De acordo com o mesmo autor, os dois métodos mais empregados de contabilização de custos padronizados se fundamentam na conta de Produtos em Processo, que é a conta mais importante para acumulação dos custos, sendo o centro de qualquer sistema de custos industriais. Ei-los:

? Débito à conta Produtos em Processo, pelos custos reais, e crédito pelos custos-padrão.

? Débito a crédito à conta Produtos em Processo pelos custos-padrão.

As variações, lançadas diretamente contra Resultado, são consideradas variações de desempenho do período.

O custo-padrão não precisa ser obrigatoriamente inserido na contabilidade. Sua comparação com os valores reais seria feita extracontabilmente, em relatórios especiais.

Segundo Matz (1987:559), o custo-padrão se incorpora ao sistema contábil regular, mas algumas empresas preferem mantê-lo apenas para efeito estatístico, de modo que em qualquer caso as variações podem ser analisadas.

Quando o custo-padrão for inserido na contabilidade, serão criadas contas que registrarão as variações entre Real e Padrão, as quais terão de ser eliminadas pela sua distribuição, de modo que, para Balanço, os valores de Estoques e de Custo de Produtos Vendidos voltem a valores reais.

8 – Análise das Variações no Custo-Padrão

Compreende-se como variação qualquer afastamento de uma variável em relação a um parâmetro pré-estabelecido, e dessa maneira fica implícito de que será necessária uma base quantitativa para se mensurar o evento (custo-padrão), a fim de permitir uma análise qualitativa dos desvios a partir da variação.

As variações se verificam normalmente em qualquer organização, dado a dinamicidade da economia e das inúmeras variáveis que circundam a vida de qualquer empresa. A capacidade

administrativa de um gerente pode ser medida através das variações que incorrem em seu departamento num determinado período.

Fixado o padrão e posto em prática, sua composição final abrangerá materiais diretos, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, e cuja variação trará desvios em três significativos aspectos:

Variação de preços. Assim compreendido qualquer desvio entre o preço estabelecido e o preço realizado. O mercado é o responsável por tais variações e o critério de reduzi-las ao mínimo é através de estudos econômicos baseados no conceito de preço de mercado e na estrutura em que se encontra a indústria em questão (monopólio, oligopólio, concorrência, etc.).

Para os materiais diretos é calculada como a diferença entre o custo unitário real e o custo-padrão unitário dos materiais comprados, multiplicado pela quantidade padrão. Analogamente, para a mão-de-obra direta, porém sob o nome variação de taxa, é a diferença entre a taxa salarial real e a taxa salarial padrão da mão-de-obra multiplicada pelo número de horas padrão.

Variação de quantidades. É a relação entre a quantidade de insumos estabelecida para a produção sob análise e aquela efetivamente ocorrida. São variações de natureza técnica, e a melhor forma de controle é aquela realizada concomitante ao processo de fabricação, e sua eliminação torna-se relativamente fácil, salvo casos de matérias-primas deficientes ou mãos-de-obra despreparadas.

Nos materiais diretos essa variação é o calculo da diferença entre as quantidades reais usadas de materiais diretos e as quantidades-padrão consideradas, multiplicada pelo custo-padrão unitário. Já para a mão-de-obra direta, agora sob o nome de variação de eficiência, e calculada como a diferença entre o numero de horas de mão-de-obra direta reais trabalhadas e o numero de horas de horas-padrão de mão-de-obra consideradas multiplicada pela taxa salarial padrão de mão-de-obra.

Variação mista. Neste caso ocorre o efeito das variações de preços nas variações de quantidades e seu isolamento deve ser realizado, dado sua importância nas análises.
Para os materiais diretos é calculada como a diferença de quantidade multiplicada pela diferença de preço, e para a mão-de-obra direta é encontrada através da multiplicação da diferença de horas pela diferença de taxas.

9 - Utilização do Custo Padrão em uma Indústria Têxtil

Apresentamos a seguir um exemplo do uso do custo-padrão e da análise das suas variações em uma empresa do segmento têxtil. Trata-se de uma tecelagem que, atualmente, produz mais de 50 diferentes artigos e que atende a clientes nacionais e internacionais.

A gestão com base no custo-padrão por artigo é feita em seis etapas:

a) Definição das características técnicas do artigo;
b) Definição das quantidades-padrão de insumos, materiais e mão-de-obra consumida por unidade de produto;
c) Definição dos preços-padrão para cada elemento consumido;
d) Cálculo do custo-padrão unitário;
e) Comparação com o custo real e análise das variações;
f) Ajuste do custo-padrão.

a) Definição das características técnicas do artigo

Nesta etapa, o setor de desenvolvimento determina, baseado em pesquisas de mercado conduzidas pelo departamento de marketing, as características do novo artigo. Neste momento é definida a forma de fabricação do tecido: que tipo de fio será necessário, tipos de corantes a serem usados, que máquinas serão utilizadas em sua produção, velocidade de máquinas, tipo de acabamento e embalagem.

b) Definição das quantidades-padrão

Para todas as informações citadas no item anterior são determinadas, através de experiências realizadas junto com a área de produção, as quantidades consumidas. De posse destes dados, o departamento de desenvolvimento elabora a Ficha Técnica do Artigo que encaminhada ao departamento de custos.

c) Definição dos preços-padrão

A partir dos dados da Ficha Técnica do Artigo, o departamento de custos levanta os preços de cada elemento utilizado na produção do artigo. Os preços são obtidos nos sistemas informatizados da empresa que contém as informações de valores dos itens em estoque, salários, energia, água etc. Estes preços são mantidos atualizados automaticamente a cada recebimento.

d) Cálculo do custo-padrão unitário

O custo-padrão é calculado mediante a aplicação dos preços-padrão às quantidades-padrão definidas nas fichas técnicas.

e) Comparação com o Custo Real

Para cada mês, a empresa estima o seu custo de produção com base nos custos-padrão e nas quantidades a produzir planejadas para cada artigo. Ao final do mês, são apurados os custos reais de

produção e realizada uma análise das variações entre o custo total planejado e o custo realizado. Devido ao grande número de artigos produzidos, apenas quando as variações no custo total são significativas, são realizadas análises por artigo. Estas variações são, então, discutidas com o pessoal da produção e o departamento de desenvolvimento para avaliar as suas causas.

f) Ajuste do Custo-Padrão

Mensalmente os custos-padrão são recalculados e atualizados para refletir mais adequadamente modificações no processo produtivo, reajustes de preços de materiais, insumos e salários.

A empresa analisada elabora, anualmente, seu planejamento orçamentário de produção com base nas informações dos custos-padrão por artigo e no plano de produção anual. O orçamento de produção é acompanhado mensalmente e as principais variações devem ser justificadas para a diretoria através de um sistema informatizado que pode ser consultado por todos os líderes da empresa.

10 – Considerações Finais

Como arma de controle de custos, o custo-padrão é uma ferramenta de grande utilidade gerencial, podendo ser aplicado, entre outras coisas, para promover e medir eficiências, simplificar procedimentos de custos (além de controlá-los e reduzi-los, uma vez que passam a ser conhecidos antecipadamente) e fixar preços de venda.

Através da análise de valores calculados pelo sistema de custo-padrão, o que é feito de forma científica, permite-se a tomada de decisões mais eficazes, através de sua comparação com o Real, contribuindo para a eficiência dos processos.

Como instrumento psicológico, colabora para a melhoria do desempenho de pessoal, quando bem utilizado.

O custo-padrão permite não apenas que se calculem as variações, mas também que sejam localizadas e combatidas. Como medida de análise decisorial, promove o crescimento da organização, na medida em que possibilita a tomada de decisões seguras, e consequentemente se consiga o diferencial da competitividade, medida perfeitamente viável diante do atual contexto de globalização.

O conhecimento do custo-padrão é importante como instrumento de avaliação da performance da empresa. Uma vez comparado com os custos reais, e conhecidas as suas variações, a empresa deve buscar as causas das variações e tomar contramedidas eficazes que eliminem as

principais fontes das variações, muitas vezes decorrentes de ineficiências e desperdícios durante o processo produtivo (variações de quantidades) ou falhas na política de compras e negociação com fornecedores (variações de preços).

No exemplo apresentado, consideramos a utilização do custo-padrão ainda deficiente pois, a simples análise comparativa do custo total realizado com o custo planejado com base nos custos-padrão dos artigos pode ocultar grandes variações nos custos unitários por artigos. Há que se considerar também a influência dos rateios dos custos indiretos uma vez que a empresa não utiliza o custeio baseado em atividades.

Como ponto positivo, percebemos a integração entre as áreas de marketing, desenvolvimento, produção e controladoria na busca pela identificação dos custos-padrão e a preocupação em manter atualizada esta informação de grande importância para a empresa.

11 – Bibliografia

? IUDÍCIBUS, Sérgio de. CONTABILIDADE GERENCIAL. 4.ª ed. 0São Paulo: Editora Atlas, 1986.

? LEONE, George Guerra. CUSTOS: UM ENFOQUE ADMINISTRATIVO. 8.ª ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1985.

? MARTINS, Eliseu. CONTABILIDADE DE CUSTOS, 8ª edição, São Paulo: Editora Atlas, 2001.

? MARTINS, Eliseu. CONTABILIDADE DE CUSTOS. 6.ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1998.

? MATZ, Adolph. CONTABILIDADE DE CUSTOS. 2.ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 1987.

? PADOVEZE, Clóvis Luís. CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ENFOQUE EM SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL. São Paulo: Editora Atlas, 1996.