

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

**APLICABILIDADE DO “CUSTO PADRÃO” COMO FERRAMENTA DE
ANÁLISE E CONTROLE DAS VARIAÇÕES DE CUSTOS**

Celso da Rosa

Orientador: Prof. Vicente Pacheco

CURITIBA
1.998

CELSO DA ROSA

APLICABILIDADE DO “CUSTO PADRÃO” COMO FERRAMENTA DE
ANÁLISE E CONTROLE DAS VARIAÇÕES DE CUSTOS

Monografia apresentada como requisito a obtenção do grau de Especialista no Curso de pós-graduação em Contabilidade e Finanças, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Contabilidade. Universidade Federal do Paraná.
Orientador: Prof. Vicente Pacheco

CURITIBA
1.998

CELSO DA ROSA

APLICABILIDADE DO “CUSTO PADRÃO” COMO FERRAMENTA DE
ANÁLISE E CONTROLE DAS VARIAÇÕES DE CUSTOS

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau de Especialista no curso de pós-graduação em Contabilidade e Finanças, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Contabilidade, pela comissão formada pelos professores:

Orientador: Prof. Vicente Pacheco
Setor de Ciências Sociais Aplicadas - UFPR
Departamento de Contabilidade

Coordenador do Curso: Prof. Moisés Prates Silveira
Setor de Ciências Sociais Aplicadas

Chefe de Departamento: Prof. Wilson da Silva Espinosa
Setor de Ciências Sociais Aplicadas - UFPR

Curitiba, 15 de Maio de 1.998.

Epígrafe:

“Na era da Globalização com a livre concorrência, as empresas necessitam acompanhar cuidadosamente seus Custos de Produção, sob pena de amargar duras quedas no mercado”.

Willian Celso Silvestre

Agradecimentos:

A todas as pessoas de meu convívio, em especial àqueles que desejam o nosso crescimento e desenvolvimento intelectual; para no futuro, como multiplicador potencial, permitir o crescimento de outrém, construindo assim uma sociedade melhor.

SUMÁRIO	pag.
1 - INTRODUÇÃO	6
2 - REVISÃO DA LITERATURA	8
2.1 - CONCEITOS	8
2.2 - APLICAÇÕES	13
2.3 - FIXAÇÃO DO CUSTO PADRÃO	15
2.4 - IDENTIFICAÇÃO DE VARIAÇÕES MOD	18
2.5 - IDENTIFICAÇÃO DE VARIAÇÕES NO MP	24
2.6 - IDENTIFICAÇÃO DE VARIAÇÕES NO CIF	32
2.7 - IDENTIFICAÇÃO DE VARIAÇÕES MISTAS	41
3 - APLICABILIDADE DO CUSTO PADRÃO	47
3.1 - TIPO DE EMPRESAS	47
3.2 - RESULTADO DAS ANÁLISES	47
3.3 - RECOMENDAÇÕES	48
4 - CONCLUSÃO	50
5 - REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	55

INTRODUÇÃO

Existem a rigor dois tipos de dirigentes e administradores de indústrias. Um é aquele que utiliza modernos conceitos e tecnologia no controle e análise de variação e composição de custos dos produtos. O outro atua no improvisado utilizando ferramentas não muito adequadas para fins de controle análise e composição de custos.

Os dois extremos traçados acima, foi extraído de uma palestra ministrada em um curso, onde, o palestrante nada menos que o responsável pelo controle de custos da Fiat em Betim, o Sr. Willian Celso Silvestre, apresentou como consequências, quebras e desespero de administradores de indústrias, com o advento da globalização.

Temos orgulho em apresentar novamente este assunto pois, sabemos que trata-se de uma contribuição vital para empresas, cujos empreendedores e administradores são nosso público alvo em dias de uma batalha cujas armas são: a estratégia, o planejamento e controle de variáveis que influenciam na composição de preço de produtos.

Quando optamos por este título “Aplicabilidade do Custo Padrão como ferramenta de análise e controle das variações de custos”, o fazemos no sentido de ressaltarmos ao meio acadêmico, a importância e a maneira de

emprego, para obtenção de um maior diferencial administrativo e como ferramenta de base no controle e análise da composição das variáveis que compõe os custos dos produtos, estigma máximo na competitividade empresarial atual.

O pressuposto é o de que necessitamos acompanhar internamente nas empresas o conjunto elementos (MP, MOD, CIF), os quais formam a totalidade de custos, para a partir de uma análise criteriosa, identificar adequadamente as suas variações adequando a tomada de decisão a nuância do mercado em dado momento.

Quando falamos de controle, nos referimos a uma das funções pelas quais os managers estão ocupados, outra de suas funções é predizer, para tanto, valem-se de informações precisas, e esse negócio de informações é que aqui vamos abordar através de aplicação de um conceito base o *Custo Padrão*, sua aplicabilidade facilitando a análise e controle de variações na composição de custos.

2 - REVISÃO DA LITERATURA

2.1 - CONCEITOS:

Segundo Eliseu Martins², existem diversas acepções de Custo-padrão. Muitas vezes é entendido como sendo o custo ideal de fabricação de um determinado item. Seria, então o valor conseguido com o uso das melhores matérias-primas possíveis, com a mais eficiente mão-de-obra viável, a 100% da capacidade da empresa, sem nenhuma parada por qualquer motivo, a não ser as já programadas em função de uma perfeita manutenção preventiva etc. Esta idéia de Custo-padrão Ideal, em franco desuso, nasceu da tentativa de se fabricar um custo "em laboratório". Isto é, os cálculos relativos a tempo de fabricação (de homem ou máquina), por exemplo, seriam feitos com base em estudos minuciosos de Tempos e Movimentos, com experiências usando o operário mais bem habilitado, sem se considerar sua produtividade oscilante durante o dia. mas aquela medida num intervalo de tempo observado no teste. As perdas de material seriam apenas as mínimas admitidas como impossíveis de serem eliminadas pela Engenharia da Produção, e assim por diante. No final, Custo-padrão Ideal seria um objetivo da empresa a longo prazo, e não a meta fixada para o próximo ano ou para um determinado mês.

O uso do Custo-padrão Ideal é extremamente restrito, já que serviria apenas para comparações realizadas no máximo uma vez ao ano, por exemplo, pare se ter uma idéia de quanto se evoluiu com relação a anos anteriores.

Há um outro conceito de Custo-padrão muito mais válido e prático. Trata-se do Custo-padrão Corrente. Este 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.

Diferencia-se o Padrão Corrente do Ideal em diversos pontos. O Corrente considera algumas ineficiências da empresa, só excluindo aquelas que a empresa julga possam de fato ser sanadas; o Ideal só exclui as que "cientificamente" não podem ser eliminadas. O Corrente é levantado com base não só em estudos teóricos, mas também em "pesquisas e testes práticos", mediante estudos e cálculos muitas vezes distanciados da realidade. O Corrente leva em conta os fatores de produção que a empresa realmente tem a sua disposição, como máquina que possui, mão-de-obra na qualidade que detém ou

pode recrutar no período etc.; o Ideal considera os melhores fatores de produção que a empresa deveria ter, mesmo que isso não fosse viável para ela de imediato. O Corrente é uma meta de curto e médio prazos, enquanto o Ideal é de longo. Aquele fixa um montante que a empresa deverá empenhar-se para alcançar no próximo período, e este um valor do qual deverá aproximar-se ao longo de vários anos, sem provavelmente jamais alcançá-lo.

No que se diferencia então o Custo-padrão Corrente do Custo Estimado? Talvez a forma mais simples de se responder seja dizendo que o Padrão Corrente é o custo que deveria ser, enquanto o Estimado é o que deverá ser. Aquele é o que a empresa deveria alcançar, se conseguisse atingir certos níveis de desempenho, enquanto este é o que normalmente a empresa deverá obter. O Custo-padrão Corrente é mais elaborado; exige que determinados estudos sejam feitos, enquanto o Estimado parte da hipótese de que a média do passado é um número válido e apenas introduz algumas modificações esperadas, tais como volume de atividade, mudança de equipamentos etc. Por exemplo, para a fixação do Custo-padrão Corrente, exige-se que a empresa faça uma averiguação da produtividade de cada máquina, considerando-se suas características técnicas, tais como volume que deveria produzir (talvez fornecida pelo próprio fabricante), consumo de energia e lubrificantes que deveria ter etc. Para o Custo Estimado,

pegar-se-ia simplesmente a média passada, e se por um problema de regulação a máquina estivesse consumindo mais energia do que deveria, esse fato nem seria percebido.

O Custo-padrão Corrente é mais "científico", no sentido de que faz a união entre aspectos teóricos e práticos da produção, enquanto o Custo Estimado só levaria em conta os aspectos práticos, podendo por isso nunca apontar defeitos ou ineficiência que seriam sanados com aquele. (O Custo-padrão Ideal tende a ser, por outro lado, extremamente teórico.)

Outros conceitos de Custo-padrão existem; entretanto, para fins da presente monografia utilizaremos o custo-padrão corrente por este preencher as condições de levar em consideração as condições de produção disponíveis, adequando-se a realidade específica de cada produtor.

Segundo Deakin M.&Maher ³, o custo padrão é a importância que se pode considerar característica do custo de artigo ou de um fator qualquer, suscetível de empesgo com bastante precisão para fins administrativos e de controle de custos. Podem empregar-se os custos padronizados na administração para a determinação de programas, medida de resultados, bem como, apuração de

responsabilidade pelas realizações que ficarem abaixo do padrão, ou reconhecimento das que excedem esse mesmo padrão.

Outros autores foram pesquisados sendo este o referencial vinculado aos autores citados, perfazendo o conjunto de definições, conceitos e entendimentos adequados para a tratativa que se deseja expor.

2.2 - APLICAÇÕES

Podem utilizar-se os custos padronizados para quaisquer fatores que entrem na contabilidade de custos. Haverá um custo padronizado para cada artigo, operação ou departamento ou para cada classe de custos. O emprego correto e completo dos custos padronizados exige a existência de padrões para todos esses elementos, eis que por outra forma poder-se-ia frustrar o emprego dos padrões em virtude de deficiência ou falta de exatidão.

Sob muitos aspectos a teoria dos custos padronizados assemelha-se à aplicação do custo indireto predeterminado. Quando se aplica este à produção, tenta-se distribuir o custo pela produção em percentagens uniformes, sem levar em conta as variações do valor do custo que se dão de tempos em tempos.

Procura-se com os custos padronizados aplicar a mesma idéia geral a todos os elementos do custo exprimindo o que deveriam ser os custos mais do que realmente são. Assim, como as variações entre o custo indireto real e aplicado conduzem ao exame do custo real no sentido de conservá-los dentro de limites normais, os custos padronizados dão origem ao exame de todos os

elementos de custo e respectivos fatores, como tempo, quantidade, e condições, com o intuito de trazer os custos reais para mais perto dos padrões.

2.3 - FIXAÇÃO DO CUSTO PADRÃO

O custo-padrão deve, sempre que possível, ser fixado em quantidades físicas e valores, quer de materiais, mão-de-obra, kwh, horas-máquina etc. E essas fixações físicas são muito mais uma tarefa da Engenharia da Produção do que da Contabilidade de Custos.

Cabe a Contabilidade de Custos a transformação dos padrões físicos em reais. Não é papel de Custos fazer o levantamento das horas, toneladas etc. dos fatores de produção dados como Padrão; cabe-lhe a transformação desses itens em valores reais e o levantamento posterior do Real; se ficar a fixação do Padrão como tarefa de Custos, poderá esta fazer simplesmente da média passada o próprio Padrão, o que não é absolutamente desejável. A finalidade de Custos não é ter pessoal especializado nos aspectos técnicos da produção ; e o Padrão depende totalmente dessas características técnicas.

Portanto, a fixação final do Custo-padrão de cada bem ou serviço produzido depende de um trabalho conjunto entre a Engenharia de Produção e a Contabilidade de Custos.

Essa fixação não precisa ser imposta totalmente a empresa. É comum a existência de padrões apenas para certos produtos ou departamentos, ou para certos tipos de custos (matéria-prima ou mão-de-obra direta etc.). Já que Custo-padrão é uma forma de controle, instala-se tal controle onde se julga necessário, não obrigatoriamente em toda a fábrica.

Alem disso , pode haver (e deve , na maioria dos casos) implantação gradual, para melhor sucesso do próprio Sistema. Primeiramente estabelece-se o Padrão de um produto ou setor da fabricação, para alguns meses depois ampliar-se a outros etc.

A própria qualidade do custo-padrão é também de um aspecto dinâmico na primeira vez que for estabelecido, estará sujeito a uma serie de erros e imperfeições. Com o decorrer do tempo existirão, com certeza, melhorias introduzidas, que o tornarão cada vez mais acreditável e útil.

Com as mudanças cada vez mais frequentes que existem nos processos de produção e devido ao fato de o Custo-padrão Corrente precisar ser anualmente revisto, esse aspecto dinâmico do Custo-padrão tende a se acentuar, o que, por sinal, prolonga a sua vida útil. Qualquer Sistema, se tomado como valido

eternamente, tende a morrer em pouco tempo. A Produção é dinâmica, inclusive sua tecnologia; assim também tem de ser a forma de custea-la e controla-la.

2.4 - IDENTIFICAÇÃO DE VARIAÇÕES DA MÃO-DE-OBRA DIRETA

Variações da Mão-de-Obra.

A mão-de-obra direta, como os demais componentes de custos pode variar do padrão por duas maneiras:

(1) Preço ou salário horário e,

(2) Quantidade ou eficiência. Podem detalhar-se ainda melhor essas variações por qualquer motivo específico se a administração o julgar necessário. Como aqui se trata de discussão fundamental da contabilidade de custos padronizados, não se fará qualquer tentativa no sentido de expor toda a análise detalhada possível.

Variações do Preço ou da Percentagem da Mão-de-Obra.

Ocorre variação do preço da mão-de-obra quando um trabalhador recebe uma percentagem de paga diferente da que se empregou para a determinação do custo padrão relativo à atividade em causa. A situação da mão-de-obra no plano atual de produção torna excepcional o recebimento de percentagens diferentes de paga por parte de trabalhadores que executam o mesmo trabalho. Assim sendo, a maior parte das variações do preço da mão-de-obra será devida a algum motivo específico. Sob planos de incentivo de salário

ou de percentagem por peça, poderá verificar-se uma variação do preço da mão-de-obra no débito em circunstâncias em que certo trabalhador não produza unidades em número suficiente para atingir o ganho diário garantido. Pode originar-se uma variação de preço da mão-de-obra para o crédito ou para o débito em relação a redistribuição temporária dos trabalhadores, ao se distribuir a indivíduos que recebem certa percentagem básica de pagamento um trabalho que corresponda a percentagem diferente. Disto resultaria em geral uma variação de débito, visto como não seria possível reduzir a paga do operário que recebe percentagem mais elevada quando a êle se distribui tarefa que corresponda a taxa mais baixa. Por igual maneira, os trabalhadores esperam receber o benefício da designação para tarefas de paga mais elevada. Todavia, algumas companhias adotam a prática de alterar a percentagem paga ao trabalhador para o período de pagamento que se seguir à redistribuição. Originam-se igualmente variações do preço ou percentagem da mão-de-obra quando as percentagens utilizadas para o cômputo dos custos padronizados não foram ajustadas às percentagens correntes que prevaleçam nos pagamentos realmente realizados. Tal seria a situação se o empregador não fizesse qualquer esforço para conservar os custos padronizados nos níveis correntes, ou se não tivesse havido tempo suficiente para ajustar os custos padronizados aos aumentos para a fábrica inteira como os que resultam de novo contrato com o

sindicato ou de aumento geral devido a inflação. Em situações como a da indústria automobilística, em que se produzem anualmente novos modelos, seria simplesmente prático esperar pela determinação do custo padronizado do modelo novo antes de levar em conta as novas percentagens de mão-de-obra no custo padronizado.

Bonificações, Prêmios, por trabalho noturno e bonificação por trabalho extraordinário são fatores de preço que exigem consideração especial. Trata-se freqüentemente a bonificação por trabalho extraordinário como variação do preço da mão-de-obra, mas tal maneira não é apropriada porque fundamentalmente a decisão para trabalhar em excesso do tempo, nove horas por dia, seis dias por semana, ou duas ou três turmas é decisão mais administrativa do que da produção. Fica fora do alcance do trabalhador ou do capataz o pagamento da bonificação. A sua inclusão na variação do preço global obscurece ao invés de esclarecer a interpretação da variação do preço acumulado da mão-de-obra. Por igual maneira, supondo-se que as taxas de pagamento empregadas para a determinação dos custos padronizados são adequadas a cada tarefa específica, qualquer porção direta de tempo paga em excesso do padrão considerar-se-ia como perda. Embora as bonificações dêem em resultado menores lucros do que se o trabalho se realizasse conforme as

percentagens diárias usuais, essa redução não representa uma perda, porque a companhia recebe aquilo pelo que paga, isto é, serviços durante horas que não as normais. Desde que a bonificação representa custo administrativo ou global, acumula-se melhor como elemento de custo indireto, distribuído por toda a produção ao invés de somente à produção que acaso se houvesse processado durante o período correspondente de bonificação. Consegue-se melhor controle das bonificações quando se revelam pela totalidade, por centros, para certo período mais do que se misturados à variação de preço por produto.

Quantidade de Mão-de-Obra ou Eficiência da Variação.

A variação na quantidade de mão-de-obra surge quando o trabalhador gasta mais tempo para realizar certa operação do que se planeou. Fixam-se por várias maneiras os padrões das porções de tempo da mão-de-obra,—por estudos do tempo, estimativas dos capatazes, estudo de realizações precedentes, e outros mais; cada um desses processos pode ser rigoroso ou impreciso. Contudo, como uma estimativa se baseia provavelmente em certo número de unidades por dia dividido pelo dia de trabalho, é mais provável que penda para o lado impreciso. Os padrões baseados em estudos de tempo devem levar em conta a diferença na eficiência dos tratados em partes diversas do dia. necessidades pessoais , "a pausa que refresca" ou os períodos de descanso

incluídos no contrato. Mais provável que tais padrões pendam para o lado rigoroso se não se tiver o devido cuidado.

Como o objetivo real da contabilidade de custos padronizados é o controle dos custos, os padrões da mão-de-obra direta devem compreender somente os elementos que o trabalhador é capaz de controlar ou o centro de trabalho interessado. Se a tarefa produtiva do trabalhador compreende alguma operação que não conduz imediatamente a uma unidade do produto, sendo, entretanto, ainda essencial, deve levar-se geralmente em conta no cômputo do tempo padronizado. Se o trabalhador gasta muito tempo nessa operação ou se a faz repetidamente, o excesso se revelará como de tempo. O tempo fixado constitui bom exemplo de semelhante situação. Contudo, se a operação, digamos, fixada, é executada por outro trabalhador e o trabalhador fica parado, deve considerar-se o pagamento do trabalhador como custo indireto como seria o tempo de espera pelo material, consertos de máquinas e outros mais. Em outras palavras, se não for possível responsabilizar o trabalhador pelo tempo perdido, não se deverá considerar tal tempo como variação direta da mão-de-obra. Quando se tratam bonificações ou intervalos de folga, não controláveis pelo trabalhador, como custos indiretos podem classificar-se quanto ao motivo dentro do registro contábil. Mais tarde estes custos classificados tornam-se itens distintos nos relatórios para a administração. Quando se levam esses custos às

contas de variação de mão-de-obra, misturam-se a outras variações, não sendo possível interpretar prontamente os totais resultantes.

2.5 - IDENTIFICAÇÃO DE VARIAÇÕES NA MATÉRIA PRIMA

Padrões para Materiais.

A determinação dos custos padronizados dos materiais de um artigo implica na consideração da espécie e quantidade do material necessário, margem razoável para desperdício e estrago, e preço do material. É indispensável levar em conta esses fatores para mostrar o resultado das variações em relação ao padrão de qualquer desses fatores. Para exemplificar: ao se utilizar um material diferente do material em relação à quantidade padrão; ao se incorrer em maior desperdício ou estrago do que a margem padrão; ou se o preço de compra variar do preço padrão, verificar-se-ão diferenças correspondentes entre o custo real do artigo e o custo padronizado. Prestando a devida atenção a esses fatores e registrando-os convenientemente, será possível acompanhar o efeito de cada fator sobre uma variação em relação ao custo padronizado.

Determina-se geralmente a espécie e a quantidade do material necessário por especificações técnicas ou outras, que somente podem ser alteradas pela fonte que as determina. É inevitável certa percentagem de desperdício ou estrago em operações normais, devendo-se levá-lo em conta pela

inclusão de certa margem mínima nos custos padronizados. Os preços de compra variam de acordo com as condições do mercado e as quantidades adquiridas, devendo estabelecer-se o preço padronizado tendo presentes ao espírito essas condições. Depois de ter estabelecido padrões para todos esses fatores, determina-se o custo padrão do material de cada artigo fabricado multiplicando a quantidade padrão mais a margem padrão para desperdício e estrago pelo preço padrão do material.

Divergências para Materiais.

O material direto pode variar do padrão por duas maneiras:

- (1) Em preço e
- (2) Em quantidade.

Considera-se geralmente a divergência em preço como responsabilidade do departamento de compras, visto resultar das atividades deste departamento. Considera-se qualquer divergência na quantidade como da responsabilidade do departamento de produção porque este controla o emprego do material. Embora preço e quantidade sejam as divergências mais comumente utilizadas, nada há que impeça subdividir um deles ou ambos de modo a descobrir-se a causa da variação. É possível que o departamento de compras tenha adquirido a quantidade certa de material pelo preço mais favorável mas a

produção tenha sido tão ineficiente que tivesse exigido compra adicional, a preço desfavorável, para substituir o material desperdiçado. Nessas condições não se deve considerar uma divergência desfavorável de preço como acusação à capacidade do agente comprador. De tal maneira seria desejável estabelecer contas distintas de divergência de preços baseadas nas causas da divergência. Por igual maneira, seria possível distinguir as divergências de quantidades pelas causas —material de qualidade inferior ao padrão, mão-de-obra ineficiente, e outras mais. Contudo, levando-se longe demais as divergências, haverá a possibilidade de dispensar atenção exagerada a situações secundárias, perdendo-se em grande parte os benefícios globais dos preços padronizados.

Quando se organiza praticamente a padronização dos custos, os preços padronizados devem flutuar com as tendências ou alterações dos preços dos fornecedores para que se consiga melhor serviço. O preço unitário utilizado para a determinação do padrão em valores reais para o material deve-se escolher no nível do mercado em que a companhia geralmente se abastece. Se a companhia adquirir normalmente o aço de varejistas locais em lotes menores que a carga de um vagão, os preços destes e não os preços das usinas devem servir de base para a fixação dos padrões do material. Ao observar estas recomendações, qualquer excesso de preço acima do padrão representará uma

perda conforme as regras gerais de contabilidade, bem como segundo a interpretação do Departamento do Tesouro em relação a preço do mercado.

Se o agente comprador tivesse a sorte de adquirir parte do material em questão a preço abaixo ao padrão, tratar-se-ia a diferença como economia, sem afetar o lucro, até vender-se o material que compreendesse aquela aquisição.

Ao se fixar o preço padronizado do material de qualquer outra maneira que não a acima exposta, a variação do preço poderá conduzir a complicações. Nos períodos de elevação de preços os custos seriam grosseiramente subestimados apresentando perdas nos preços por meio das vendas a menos que os preços destas não fossem fixados pelos custos padronizados. Em períodos de declínio dos preços, tomar-se-iam as economias como lucros no ano de aquisição , os quais depois viriam a desaparecer em períodos subsequentes devido aos cortes nos preços de venda para enfrentar a concorrência. A maior parte das referências de contabilidade de custos implica em padrão de maior fixação para estabelecimento de preços para os materiais com ajustamento ou sem ele no fim do ano para refletir os custos reais em sua totalidade.

Devem fixar-se os padrões em termos da espécie de material normalmente utilizado e não de material de substituição . Uma mudança permanente exigiria a alteração do padrão do material bem como possivelmente também da mão-de-obra.

Processos Substitutivos para Dar Preço ao Material.

Pode dar-se preço às matérias-primas armazenadas por uma de duas maneiras diferentes:

- (1) Real ou
- (2) Padrão.

No primeiro caso é mais fácil preparar um balanço "exato" porque não há necessidade de ajustamento ao "custo" para esse fim. Como se tem de debitar a Obra em Processo aos preços padrão.

"Em circunstancias ordinárias e para artigos normais em inventário, mercado significa o preço corrente de oferta que prevalecer na data do inventário para a mercadoria (ou materiais), no volume em que geralmente a adquire o contribuinte.

Quando se escrituram os depósitos pelo custo real, não se descobrem as variações de preço até colocar-se o material em produção. Embora esta maneira de proceder reduza a eficácia de um sistema de custo padronizado como verificação para a aquisição de material, dá ênfase à porção da variação de preço aplicável à produção.

Escrituram-se os depósitos de materiais pelo padrão, torna-se mais fácil estabelecer o custo das requisições dia a dia, porque se calcula a variação do preço sobre as compras e não sobre numerosas requisições. Todavia, se a firma adquire o material a preços abaixo do padrão, o saldo da conta dos Depósitos não seria aceitável para fins de balanço.

Quando se escrituram os depósitos pelo custo padronizado, descobrem-se as variações de preço na ocasião da aquisição, o que dá ênfase à variação logo de início, mas não separam as porções da variação aplicáveis às unidades que continuam nos depósitos nem as que se aplicam à produção. Não seria possível descobrir qualquer variação de preço para material em um relatório comparativo de produção.

A acumulação da variação do preço aplicável à produção pode ser menos desejável do que a acumulação da variação do preço aplicável à aquisição do material, porque o pessoal que faz uso do material não é responsável pelo preço do mesmo, não sendo possível exigir-lhe contas por causa da variação. Supondo que o preço padronizado tenha sido fixado à luz de quantidades normalmente adquiridas e ajustado às tendências correntes dos preços, a variação no preço seria de natureza temporária, deixando de considerar-se como perda quando se reduzissem as contas do inventário ao custo verdadeiro mais baixo ou do mercado.

Quantidades de Material ou Variação de Emprego.

Padrões de quantidades de material devem representar o volume exato do material a colocar-se em produção, depois de redução cuidadosa para refugos normais, a fim de produzir as unidades de artigos acabados que se desejam. Geralmente não se leva em conta o estrago, senão a quantidade mínima que resulta do início das operações, porque representa perda por desperdício a determinar e eliminar. Se o estrago ou a perda são inerentes ao processo, será preciso incluir certa margem para eles no padrão.

É possível computar por várias maneiras o valor da variação para a quantidade do material, que também se chama *variação de eficiência ou variação de uso*, dependendo do processo de produção adotado.

Material sob Custos Padronizados

Conforme dispomos anteriormente, a circulação fundamental dos recursos em moeda sob um sistema de custos padronizados consiste em debitar a Obra em Processo por quantidades padronizadas a preços padronizados, acumulando as variações logo se torne essa informação disponível.

2.6 - IDENTIFICAÇÃO DE VARIAÇÕES NO CIF

Custos Indiretos sob Contabilidade de Custos Padronizados

É possível adaptar prontamente o material direto e a mão-de-obra direta à contabilidade de custos padronizados, por isso que uma e outra das quantidades reais necessárias são suscetíveis de medida e comparação. Uma vez estabelecidos o preço padronizado do material e os salários horários padronizados qualquer diferença entre eles e os realmente ocorridos podem determinar-se matematicamente. De tal maneira a administração experimenta pouca ou nenhuma dificuldade em compreender e interpretar as variações quando os custos reais destes dois elementos diferem do padrão.

A manipulação dos custos indiretos sob sistemas de custo padronizado não se realiza tão facilmente ou se interpreta tão rapidamente como os outros elementos do custo. O problema fundamental reside em a natureza ou nos componentes do próprio custo indireto. Em primeiro lugar, o custo indireto é uma combinação de muitos custos individuais diferentes. Mui freqüentemente a característica única que têm em comum é ser por demais pequena a quantia para que se distribua separadamente a cada unidade da produção. Todavia o

contador, por necessidade prática, distribui estes custos combinados como unidade única, pelo menos para cada centro ou cada departamento. Em fábricas de múltiplos produtos, inclusive as que fazem somente diferentes tamanhos do mesmo produto, os custos indiretos ocorrem mais para as operações como um todo do que para qualquer parte específica da produção.

A despeito da classificação comumente aceita de Custos Indiretos Variáveis, muito poucos, se é que algum deles, variam exatamente com a produção. Alguns custos tendem a acompanhar a produção depois de terem ocorrido no primeiro segmento, enquanto outros, denominados custos variáveis, aumentam por graus. Pode mesmo acontecer que muitos custos indiretos não ocorram durante o mês em que se aplicam à produção. Ao invés são ocasionais,—como a calefação, têm limites—como os impostos sobre as folhas de pagamento, ou são irregulares, como os consertos importantes. Visto ocorrerem todos os custos indiretos para toda a produção do período, que geralmente é de um ano, a distribuição mais eqüitativa deles às unidades da produção é em base anual. De tal maneira, a porção de qualquer custo indireto aplicável a uma única unidade do produto é modificada pela produção total do ano a que se reporta. Estas diferenças entre o custo indireto e o material ou a mão-de-obra direta obrigam o

contador de custos a criar técnicas diferentes para controlar e julgar a porção do "preço" do custo indireto sob procedimentos de custo padronizado.

As discussões que seguem de diversos tratamentos para o custo indireto baseiam-se na hipótese de ser o objetivo de qualquer sistema de custo padronizado o controle de todos os custos, de sorte a tornar a operação eficiente, resultando, por sua vez, em maiores lucros. Espera-se que a porção principal dos lucros aumentados resulte da redução dos custos de produção e da distribuição da despesa e não de economias secundárias no custo da contabilização.

Necessidade de Orçamentos Detalhados de Custo Indireto.

Qualquer redução real no custo indireto por unidade de produto deve partir ou da redução dos custos indiretos ocorridos ou do aumento do número de unidades do produto a que se aplica, ou de ambos. A administração toma imediatamente conhecimento do efeito de uma mudança no preço do material ou na mão-de-obra direta sobre o custo de uma unidade do produto, por isso que a mudança é suscetível de medida. Tal consideração seria igualmente verdadeira se se estivesse dispensando atenção a algum "enfeite" ou a qualquer passo adicional no processamento. Todavia, não é tão fácil, mesmo quando se conhece

o custo em dinheiro, olhar para um elemento isolado do custo indireto e julgar da necessidade ou conveniência de expor-se a tal custo. A compilação de um orçamento predeterminado compreendendo todos os elementos do custo indireto proporciona uma base por meio da qual os diversos níveis da administração ficam em condições de julgar da ocasião em que devem incorrer nos vários custos separadamente. Embora um negócio não reduza a produção por ter alcançado o orçamento do custo indireto, o orçamento deve, pelo menos, atuar como orientador em relação à responsabilidade pelo custo indireto.

Orçamentos Mensais sob Orçamentos de Despesas.

Os orçamentos de custo indireto devem corresponder a um ano fiscal para determinação da percentagem por meio da qual tais custos se aplicam à produção. Contudo, semelhante orçamento terá pouca importância para julgar-se das despesas mensais. A adoção de um orçamento mensal sério exige a divisão do orçamento anual pelos meses depois de ter-se dispensado atenção à época em que se incorreu em cada custo, mas não se deve dividir o total por 12 para chegar à importância mensal média. É possível esclarecê-lo considerando a inclusão do custo da calefação no orçamento de despesas para julho, ou a mesma percentagem da folha de pagamento para os impostos sobre salários em dezembro e janeiro, ou a inclusão de um fator para consertos importantes para

cada mês se é prática da firma realizar tais consertos durante a suspensão dos trabalhos por motivo de férias. De concluir-se, portanto, que se reveste de pouca significação a diferença entre os custos indiretos incorridos durante um mês e a soma aplicada à produção para esse mês.

Comparação entre Custos Indiretos Reais e Orçados.

Ao compilar o orçamento, torna-se necessário dispensar atenção aos preços correntes dos diversos elementos que entram nos custos indiretos, o processo antecipado de produção, na norma da companhia com relação à maneira de tratar-se bonificações, o número de turmas ou de dias de trabalho por semana, e a concordância por parte do indivíduo responsável quanto a ser adequada a produção prevista. Ao se estabelecer o orçamento depois de levar em conta estes pontos, e se não houver alterações importantes nas condições gerais dos negócios, qualquer custo real em excesso ao orçado indicaria operações ineficientes, perdas, enquanto que os custos reais abaixo do orçamento resultariam em economias.

O quadro comparativo traçado acima revela vários aspectos interessantes. O primeiro é a diferença total líquida entre os custos reais e o orçado. Conhece-se esta diferença como *variação de orçamento* e, enquanto as

variações não forem investigadas separadamente, parece indicar que o pessoal da produção não operou tão economicamente como se previra.

Tal pareceria ser a verdade no que se refere propriamente à mão-de-obra indireta e bonificações. Por outro lado, a fábrica funcionou 600 horas mais do que fora previsto. A interpretação final das diferenças distintas não se pode realizar senão depois de conhecidas todas as circunstâncias. O problema da interpretação da variação do orçamento, quando a produção real se afasta grandemente da orçada, apresenta dificuldades, que discutiremos mais adiante.

Controle de Custos Individuais sob Orçamentos Flexíveis.

Nenhum dos orçamentos discutidos anteriormente para quantidades variáveis de produção se presta ao controle dos custos individuais, mas tão-só ao controle dos custos totais. Todavia, o controle dos custos é a premissa em que se baseiam os que o patrocinam. É possível, contudo, conseguir o controle dos custos indiretos individuais sob taxas variáveis de produção. O primeiro exemplo corresponde a uma situação em que a companhia assume um ponto de vista "a curto prazo" ao escolher a capacidade à qual tenha de aplicar os custos indiretos. Realiza-se um estudo dos custos individuais necessários para diversos níveis de produção e prepara-se um orçamento flexível.

Nessas condições a administração fica habilitada a saber onde exatamente se incorreu nos custos aumentados e, mediante interpelação entre o orçamento escolhido e as somas pré-estabelecidas seguintes, julgar das diferenças individuais dos custos respectivos. Este tipo especial de orçamento flexível tem pelo menos dois defeitos. Primeiramente, não é prático predeterminar um orçamento para cada nível de produção possível.

Portanto, é necessário ponderar bastante para julgar do valor das diferenças individuais. Em segundo lugar, o emprego de uma única taxa, compreendendo custos variáveis e fixos, aplicará imprópriamente ou os custos variáveis ou os fixos, dependendo do elemento sobre o qual influi a escolha da capacidade do período.

Necessidade da Separação dos Custos Indiretos.

Nenhum dos custos flexíveis discutidos nas páginas precedentes preencherá todos os objetivos da contabilidade de custos padronizados, isto é, instituir custos unitários justos a fim de controlar o custo e revelar ineficiências. Organiza-se melhor um custo unitário justo quando se utiliza a capacidade baseada na média das vendas esperadas. Controlam-se melhor os custos variáveis por meio de um orçamento flexível, devido a variarem tais custos com

a produção independentemente da capacidade planeada, ficando o capataz tão-só responsável pelos custos diferentes dos que exige a produção real. Podemos nos aproximar dos objetivos básicos do custo padronizado pelo emprego de duas taxas predeterminadas de custo indireto, uma para os elementos variáveis e outra para os fixos do custo indireto. O emprego de duas taxas distintas de custos indiretos exige a subdivisão dos custos indiretos incorridos e duas contas para custos indiretos aplicados. Debitar-se-ia a Obra em Processo, nessas condições, pelos custos indiretos a uma base padronizada que indicasse um custo bom. A subdivisão dos custos indiretos permitiria organizar dois orçamentos e duas variações de capacidade, que controlariam melhor os custos correlatos e revelariam igualmente utilização acima ou abaixo das instalações disponíveis.

Quando se aplicam os custos indiretos à produção pelo emprego de duas taxas predeterminadas, podem aplicar-se os custos variáveis a uma capacidade que se aproxima da produção corrente, enquanto se aplicariam os custos fixos sobre uma capacidade de alcance mais longo como sejam as vendas médias por certo número de anos. Igualmente, pode empregar-se uma ou outra das técnicas do orçamento flexível com os custos variáveis para o cálculo do que seria um custo variável total "bom" quando a produção real diferisse da

produção planeada. Não se utilizaria um orçamento flexível para custos fixos, porque tais custos não mudariam de maneira sensível com a produção diferente.

2.7 - IDENTIFICAÇÃO DE VARIAÇÕES MISTAS

A variação mista é representada pelo Custo-padrão correspondendo a Quantidade-padrão vezes Preço-padrão. Compondo uma área que exposta em um gráfico. A Variação de Quantidade, fruto da multiplicação da diferença entre Quantidade-padrão e Real pelo Preço-padrão, compõem-se de uma segunda área.

A Variação de Preço, originada pela multiplicação da diferença entre Preços-padrão e Real pela Quantidade-padrão, aparece na forma de área pontilhada. Mas as duas não formam a Variação Total, já que esta faltando a inclusão da área em branco representada pela multiplicação da diferença de Quantidade pela diferença de Preço; esta e a Variação Mista:

Variação Mista = Diferença de Quantidade x Diferença de Preço.

Essa Variação Mista e de difícil entendimento, causando, as vezes, algumas dificuldades pare efeito de análise. Suponhamos que estivessemos atribuindo toda a Variação de Quantidade ao homem responsável pela produção, e a de Preço ao homem responsável pelas compras. Aquele provavelmente aceitaria uma responsabilidade, já que de fato consumiu 3 kg a mais do que o Padrão, mas dificilmente admitiria que se avaliasse cada um desses K por um

valor diferente do padrão de \$40,00, pode achar que qualquer diferença em função do emprego e de responsabilidade das compras. Por outro lado, o homem de compras admitiria uma responsabilidade de \$2,00/kg, mas até o limite dos 16 kg, dizendo que o consumo excedente não é problema dele. Não teríamos, assim, condição de, com absoluta precisão e lógica, atribuir os \$6,00 de Variação Mista a um ou a outro.

A Variação Mista é fruto da existência das outras duas; alias, caso não existisse a de Preso ou a de quantidade, não existiria também essa Mista. Mas não há condições de uma distribuição justa a uma e outra. Poderia parecer a primeira vista que bastaria, por algum critério de proporcionalidade, ratea-la. Mas e quando uma das duas, ou a *variação da quantidade* ou a *variação de preço*, fosse Favorável? Como citamos então a distribuição?

Por outro lado, ela é normalmente pequena, imaterial quando comparada com as outras; aliado isso ao fato de ser de difícil entendimento, costume-se, na prática, inclui-la, mesmo que arbitrariamente, junto a uma das outras duas.

Como é muito mais comum admitir-se que a Variação de Preço é difícil de ser controlada pela empresa, tem como é difícil atribuir-se sua

responsabilidade a alguém, já que tende a depender mais de origens externas, costume-se então englobar a Variação Mista a ela.

Teríamos, então, outra conceituação para a Variação de Preço:

V.P. = Diferença de Preço x Quantidade Real (e não Padrão, como antes)

V.P. = \$2,00/kg x 19 kg = \$38,00 D

Esta, somada a de Quantidade (\$120,00), somaria então os \$158,00 de Variação Total Desfavorável.

Nada impede, todavia, que sejam usadas as três Variações, o que faremos neste trabalho.

Exemplos Adicionais de Variações de Materiais Diretos

Para a Matéria-prima X, o resumo seria:

Variação de Quantidade = 3 kg x 40,00/kg = \$120,00 D

Variação de Preço = \$2,00/kg x 16 kg = \$32,00 D

Variação Mista = \$2,00/kg x 3 kg = \$ 6,00 D

Variação Total Matéria-prima X = \$158,00 D

Para a Matéria-prima Y. teríamos:

$$\text{Padrão: } 5 \text{ m} \times \$100,00/\text{m} = \$500$$

$$\text{Real: } 4 \text{ m} \times \$135,50/\text{m} = \$542$$

A Variação Total desse Material seria, então, calculada:

$$\text{Variação de Quantidade} = 1 \text{ m} \times 100,00/\text{m} = \$100,00 \text{ F}$$

$$\text{Variação de Preço} = \$35,50/\text{m} \times 5\text{m} = \$177,50 \text{ D}$$

$$\text{Variação Mista} = 1 \text{ m} \times 35,50/\text{m} = \$35,50 \text{ F}$$

$$\text{Variação Total Matéria-prima Y} = \underline{\underline{\$42.00 \text{ D}}}$$

A Variação de Quantidade é Favorável, pois gastou-se menos do que o Padrão? a de Preço é Desfavorável, já que o Custo Real por unidade (metro) foi maior que o previsto. E a Mista, por que é Favorável? Um entendimento rápido existira se fizermos a representação gráfica:

O retângulo de linha contínua representa o Custo-padrão; o de linha seccionada, o Real. A área hachurada é a Variação de Quantidade. A pontilhada,

igual a Diferenças de Preço vezes a Quantidade-padrão, e a Variação de Preço.

Mas a soma das duas excede a área total de diferença entre Custo-padrão e Custo Real. É necessário ser eliminada a área pontilhada excedente, e que é exatamente a da Variação Mista, por reduzir, no caso, a Variação de Preço. Precisa então ser de sinal contrário; como a V.P. e Desfavorável, a Mista é, então, Favorável.

Poderíamos talvez, daí, inferir que seria lógico sempre incluirmos a Variação Mista na de Preço. Entretanto, o que ocorreria se a Quantidade Real fosse maior que a Padrão e o Preço menor que o Padrão.

Neste caso, teria havido excesso no cálculo da Variação de Quantidade, e então a Variação Mista teria que ter sinal contrário a ela, nada tendo a ver com o sinal da Variação de Preço. Aqui tenderíamos a admitir que a Variação Mista deveria ser acoplada a de Quantidade.

Vejam agora o caso, no nosso exemplo, da Variação com o Custo da Embalagem. O Padrão previa uma quantidade de folhas de algum material a um determinado preço, mas tanto a quantidade como o preço reais foram inferiores

ao Padrão. As Variações de Quantidade e de Preço são Favoráveis, visto que ambas se reportam a valores Reais inferiores ao Padrão; mas por que a Variação Mista é Desfavorável.

3 - APLICABILIDADE DO CUSTO PADRÃO

Neste item verificaremos que os conceitos podem ser aplicados para diversos fins os quais subdividimos em :

3.1 - TIPO DE EMPRESAS

A aplicação mais adequada da-se para empresas que produzem produtos em série, padronizados, permitindo o desenvolvimento dos estudos de quantidades e tipos de materiais, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, equipamentos, tecnologia enfim todo o aparato necessário para a materialização de um produto.

Recomendamos que o emprego do custo-padrão seja em empresas com produção de produtos em série padronizados, pois, sabemos que torna-se quase que impossível desenvolver padrões a cada novo produto cuja produção respectiva não dar-se-á em escala que justifique.

3.2 - RESULTADO DAS ANÁLISES:

Como expectativa o emprego do custo-padrão permitirá ao empresário, analista, ou responsável pela produção e respectivos custos, obter os seguintes resultados:

- ↪ Controle efetivo de desvios em quantidades e valores relativos ao emprego de recursos materiais, mão-de-obra e demais custos de fabricação.
- ↪ Acompanhamento e comportamento da evolução de custos
- ↪ Fator motivacional funcional
- ↪ Avaliação e identificação dos itens de custos variáveis
- ↪ Eficiência nos centros de produção
- ↪ Estabelecimento de controle de qualidade.

3.3 - RECOMENDAÇÕES

O estabelecimento do custo-padrão, quando adotado deve revestir de precauções e cuidados muito importantes, com vistas, a não causar problemas de ordem de controle e motivacional.

Como vimos, a implantação de custos-padrão envolve um estudo minucioso e até observa uma série temporal de estudos e planejamento para a sua implantação, pois poderá não ser bem recebido pelo pessoal da produção e bem assim, pela supervisão da produção, causando até conflitos se não administrado corretamente.

O estabelecimento de um padrão, envolve a engenharia de produção e a equipe responsável pela transformação das quantidades envolvidas em valores expressos, não dissociando-se do estudo e pesquisa específico de identificação das variações ocorridas e do constante processo de ajustes e revisões que o modelo padronizado de custo-padrão de tempos em tempos necessita.

4 - CONCLUSÃO

Seu grande objetivo, portanto, é o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido. E isso nos leva a conclusão de que Custo-padrão não é uma outra forma de contabilização de custos (como Absorção e Variável), mas sim uma técnica auxiliar. Não é uma alternativa, mas sim um coadjuvante. A instalação do Custo-padrão não significa a eliminação de Custos a Valores Reais Incorridos (Custo Real); pelo contrário, só se torna eficaz na medida em que exista um Custo Real, para se extrair, da comparação de ambos, as divergências existentes.

E muitas vezes encontramos a idéia de que a empresa ou tem Custo Real ou tem Custo-padrão; pode existir a aceção de que Custo-padrão é uma forma mais sofisticada de se fazer Custo. Na verdade, o Padrão é uma base de comparação para o Real, e só tem de fato utilidade a medida que a empresa tem um bom Custo Real. De que adiantaria a fixação de um excelente Custo-padrão se a empresa não apurasse seu verdadeiro custo de produção incorrido? Tomaria decisões em cima de um valor que não o verdadeiro? Como saberia se de fato sua produção está sendo feita dentro do que deveria estar? ; ~

Custo-padrão nunca foi uma forma de simplificar a vida da empresa. Essa é uma idéia errônea, nascida de uma visão parcial do que seja esse Sistema. Custo-padrão implica sempre a adoção de mais trabalho por parte da empresa do que se não o tivesse. Há, realmente, alguns pontos de simplificação, como, por exemplo, a contabilização dos estoques por valores já fixados, sem necessidade da apuração do Custo Real para seu registro, o que facilita e agiliza a elaboração dos relatórios mensais; permitem a empresa fazer fechamento de Custos trimestralmente, por exemplo, sem eliminar os balancetes e balanços mensais. Mas essas simplificações não são suficientes para fazer do Custo-padrão uma forma de trabalho com menos carga de trabalho. Pelo contrário, haverá com sua adoção, um maior volume de serviço, devido a comparação entre Padrão e Real, a análise das variações ocorridas e, principalmente, ao desencadeamento do processo de correção, quando cabível.

O Custo-padrão não elimina o Real, nem diminui sua tarefa; aliás, a implantação do Padrão só pode ser bem sucedida onde já exista um bom sistema de Custo Real (quer Absorção, quer Variável ou qualquer combinação entre eles).

Uma outra grande finalidade do Custo-padrão, decorrente da adoção de qualquer base de comparação fixada para efeito de controle, e o efeito psicológico sobre o pessoal. E este pode ser positivo ou negativo, dependendo da forma de tratamento dispensada à implantação.

Se o Padrão for fixado considerando-se metas difíceis, mas não impossíveis de ser alcançadas, acabará por funcionar como alvo e desafio realmente de todo o pessoal. Mais ainda, se tiver sido firmado com a participação dos responsáveis pela produção. Se for fixado com base no conceito Ideal, cada um já saberá de antemão que o valor é inatingível, que todo e qualquer esforço jamais culminará na satisfação máxima de objetivo alcançado, e poderá haver a criação de um espírito psicológico individual e coletivo amplamente desfavorável.

As pessoas responsáveis pela análise das diferenças entre Padrão e Real, conscientes de que aquele é possível de ser obtido, estarão provavelmente interessadas na averiguação das divergências e sua eliminação. Para eles, uma diferença de 12% é algo de importante a ser analisado e pesquisado. Entretanto, se as mesmas pessoas sentirem que o Padrão é absurdo para as circunstâncias atuais, uma divergência de 80% será igual a outra de 50% e não haverá grande

estimulo pare solução; "a variação é inevitável, não adianta muito correr atrás dela", poderá ser o pensamento reinante.

A própria alta administração da empresa pode acabar por se acostumar aos relatórios com apontamentos de grandes distorções, se o valor tomado como base for por demais utópico; e nada pior do que tais relatórios, cujo conteúdo o destinatário já conhece, e que, pôr isso mesmo, passam a categoria dos "a ler depois", provavelmente nunca. Diferente a reação do diretor que viu uma diferença de 13% há dois meses, 9% no mês anterior e que estará, agora, provavelmente, ansioso para verificar a evolução. Uma redução de 9% para 7% terá para ele um significado muito maior do que se fosse de 85% para 76%.

Portanto, esses aspectos reforçam ainda mais a fixação dos Padrões Correntes, que, pela sua própria natureza, precisam de revisão anual podendo alterar esse esquema.

Mas o sucesso o mesmo do Custo-padrão vai depender do grau de seriedade que a empresa der a localização e saneamento das diferenças entre o Padrão e o Real. E disso precise o mais alto escalão estar consciente e disposto a disseminar aos níveis inferiores. De pouca ou nenhuma utilidade será o Sistema

se dezenas de relatórios forem feitos a respeito das variações e ninguém se interessar por sua redução e eliminação. O clima que poderá daí decorrer, de desânimo e frustração dos responsáveis pelo Sistema e o espírito de irresponsabilidade cobrado junto ao pessoal da produção acabarão por desmoraliza-lo. Perdida a grande função de controle, desaparece a razão de ser do Custo-padrão. E controle culmina com as medidas de correção, não com os relatórios das divergências.

Finalmente, uma outra importante utilidade decorrente do Custo-padrão diz respeito a obrigação que cria na empresa de registro e controle não só dos valores em reais de custos, mas também das quantidades físicas de fatores de produção utilizados. Não que isso só ocorra com o Custo-padrão, mas com ele se processe uma prática inevitável; prática essa de extraordinária importância.

5 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- 1 SILVESTRE, Willian Celso. Manual para elaboração de projetos e implantação de custos. Londrina: 1.998.
- 2 MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos, São Paulo, Editora Atlas, 1996.
- 3 DEAKIN M; & MAHER, S. Cost Accounting, 3ª edição, Chicago, Irwin, 1991.
- 4 FURLAN, Santino. La Moderna Contabilità Industriale. Roma, Franco Angeli Editore, 1975.
- 5 HORNGREN, C.T. . Contabilidade de Custos, São Paulo, Editora Atlas, 1994.
- 6 IUDÍCIBUS, Sergio. Contabilidade Gerencial, São Paulo, Editora Atlas, 1993.
- 7 - ROBLES, Antonio. Custos de Qualidade uma estratégia para competição global, São Paulo, Editora Atlas, 1994.