

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE- UNESC
CURSO DE CIENCIAS CONTÁBEIS**

DAIANA DE PAULA PEREIRA DAMASIO

**ANÁLISE DO CUSTO PADRÃO COMO APOIO A GESTÃO : ESTUDO DE CASO
EM UMA INDUSTRIA CERAMICA**

**CRICIUMA
2016**

DAIANA DE PAULA PEREIRA DAMASIO

**ANÁLISE DO CUSTO PADRÃO COMO APOIO A GESTÃO: ESTUDO DE CASO
EM UMA INDUSTRIA CERAMICA**

Trabalho de Conclusão do Curso, apresentado para obtenção do título de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC.

Orientador: Prof.^a Ma. Andréia Cittadin

**CRICIUMA
2016**

DAIANA DE PAULA PEREIRA DAMASIO

**ANÁLISE DO CUSTO PADRÃO COMO APOIO A GESTÃO: ESTUDO DE CASO
EM UMA INDUSTRIA CERAMICA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com linha de pesquisa em Contabilidade de Custos.

Criciúma, 28 de Junho de 2016.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Andréia Cittadin - Ma - UNESC - Orientador

Prof.^o Manoel V. Menegali Esp.- UNESC- Examinador

Dedico este trabalho ao meu esposo, Edmilson, pela paciência, apoio e compreensão dispensados neste período de estudos e ao meu filho Bernardo por as vezes não ter dado atenção o suficiente neste processo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, que me concedeu o dom da vida e que me mantém neste mundo junto dos que amo.

Agradeço ao meu esposo, por ter dispensado todos os esforços que foram possíveis para que eu seguisse em frente na jornada acadêmica.

A toda a minha família, que contribuiu de todas as formas para a conclusão deste sonho.

Agradeço ainda a empresa que trabalho, pela oportunidade de crescimento e pelo respeito a todos.

A todos os colegas da faculdade, em especial a Katia de Medeiros Vieira, Herika Dassoler Vassoler, Fernanda Pires, Daiana Schirmer e a Thais Nunes, eternas companheiras de sala.

Por fim agradeço a minha orientadora Andreia Cittadin, que está presente na elaboração deste trabalho de conclusão, pela sua aceitação e disponibilidade de seus raros momentos para a construção do mesmo.

"Não conheço nenhuma fórmula infalível para obter o sucesso, mas conheço uma forma infalível de fracassar: tentar agradar a todos." (John F. Kennedy)

RESUMO

O custo padrão é um importante instrumento para a gestão empresarial, sendo que é utilizado para planejamento e controle de custos pelo estabelecimento de meta a ser realizada para a execução do processo produtivo e também de fornecer informações para a avaliação de desempenho por meio das análises das variações identificadas. Este estudo tem o objetivo de mostrar uma análise do custo padrão em uma indústria cerâmica do sul do Estado de Santa Catarina. Quanto aos processos metodológicos, foram utilizadas técnicas de pesquisa qualitativa, descritiva, estudo de caso e pesquisa documental. Os resultados evidenciaram que no ano de 2015 em relação à matéria prima, ocorreu variação desfavorável tanto em quantidade como em preço. Isso indica que a empresa precisa rever a forma que estabelece seus padrões de custos e principalmente utilizar estas informações para gerenciamento dos processos com a finalidade de redução de custos e otimização dos processos.

Palavras chave: Gestão de custos. Custo Padrão. Indústria Cerâmica.

LISTA DE TABELAS

Quadro 1- Nomenclatura da Contabilidade de custos.....	16
Quadro 2- Classificação de Custos.....	16
Quadro 3- Métodos de Custeio	18
Quadro 4- Tipos de custo padrão.....	23
Tabela 1- Exemplos de situação favorável e desfavorável.....	25
Quadro 5 -Variações da Matéria- Prima	26
Tabela 2- Variação listelo A	33
Tabela 3- Cálculo da variação entre custo padrão e custo real listelo A.....	33
Tabela 4- Resultado da variação do listelo A.....	33
Tabela 5- Variação mensal do Listelo A primeiro semestre	34
Tabela 6- Variação mensal do Listelo A 2015 segundo semestre.....	34
Tabela 7- Resumo por tipo de variação Listelo.....	35
Tabela 8- Variação listelo B	35
Tabela 9- Cálculo da variação entre custo padrão e custo real listelo B	35
Tabela 10- Resultado da variação do listelo B.....	35
Tabela 11- Variação mensal do listelo B primeiro semestre	36
Tabela 12- Variação mensal do listelo B 2015 segundo semestre	36
Tabela 13- Resumo por tipo de variação listelo B	37
Tabela 14- Variação listelo C.....	37
Tabela 15- Cálculo da variação entre custo padrão e custo real listelo C	38
Tabela 16- Resultado da variação do listelo C	38
Tabela 17- Variação mensal do listelo C primeiro semestre.....	38
Tabela 18- Variação mensal do listelo C 2015 segundo semestre	39
Tabela 19- Resumo por tipo de variação listelo C	39
Tabela 20- Resumo geral variação listelos	40

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

KG Quilos

R\$ Reais

Quant. Prod. Quantidade produzida em quilos

Var. Quant. T. R\$ Variação total de quantidade

Var. Val. T. R\$ Variação total de Valor

Desf Desfavorável

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA	11
1.2.1 Objetivo geral	12
1.2.2 Objetivos específicos.....	12
1.3 JUSTIFICATIVA.....	12
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	14
2.1 ORIGEM E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS	14
2.2 TERMINOLOGIAS E CLASSIFICAÇÃO EM CUSTO.....	15
2.2.1 Nomenclatura	16
2.2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	17
2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO	18
2.4 CUSTOS PARA PLANEJAMENTO E CONTROLE	19
2.4.1 Custo Padrão	20
2.4.2 Tipos de custo padrão	22
2.4.3 Custo Padrão e Orçamento	23
2.4.4 Análises Das Variações	24
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	29
3.2 PROCEDIMENTO PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS	30
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	31
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EM ESTUDO.....	31
4.2 DESCRIÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO E PRINCIPAIS VARIÁVEIS DE CUSTO.....	32
4.3 ANÁLISE DE PADRÕES	32
4.3.1 Variações entre custo padrão e custo real listelo A.....	32
4.3.2 Variação entre custo padrão e custo real listelo B.....	35
4.3.3 Variações entre o custo padrão e o custo real do listelo C.....	37
4.3.4 Variações entre o custo padrão e o custo real- Resumo Consolidado listelos A,B,C	39
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
REFERÊNCIAS.....	42

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresentam-se os aspectos introdutórios do trabalho, com abordagem do tema e questão problema, objetivos e justificativa, a qual evidencia a importância da pesquisa.

1.1 TEMA E PROBLEMA

As mudanças na economia mundial, as quais inserem as organizações em um ambiente de elevada competitividade, reflexo da abertura de mercados, além da busca pela eficiência na tentativa de melhorar os resultados, requerem das empresas o uso de instrumentos de planejamento e controle com vistas a redução dos gastos e otimização dos resultados.

Nesse cenário, a contabilidade de custos tem papel fundamental como sistema de planejamento e controle e geradora de informações para a gestão dos empreendimentos, pois cria padrões de controles dos gastos envolvidos no processo produtivo e possibilita o acompanhamento da execução destes gastos.

Entre os objetivos da área de custos na atualidade destacam-se o auxílio ao controle e ao processo e tomada de decisão, oportunizado pela aplicação do custo padrão, entre outros instrumentos.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006), o custo padrão é uma referência, um elemento quantitativo ou financeiro que servirá de base de comparação com resultados futuros.

O custo padrão é imprescindível como ferramenta administrativa de controle, planejamento e tomada de decisões, pois estabelece medidas de comparações para identificar a eficiência da utilização dos meios de produção e seus custos associados (BORNIA, 2002).

No Sul do estado de Santa Catarina estão instaladas as maiores indústrias cerâmicas do país, que atuam nesse ramo de atividade por décadas. Entretanto, devido ao atual contexto econômico essas organizações estão passando por um momento de recessão. Diante disso, precisam utilizar mecanismos de gestão

que auxiliem na redução dos gastos e melhoria nos resultados.

A empresa objeto deste estudo, atua no mercado cerâmico há 17 anos e em virtude das especificidades do ramo de atuação, como crescente tecnologia do processo produtivo, exigência constante por inovação, competitividade acirrada e demais variáveis, necessita implementar controles sobre os processos produtivos, visando principalmente reduzir os gastos.

Neste contexto, surge a seguinte questão problema: Como desenvolver proposta de análise do custo padrão para uma indústria cerâmica?

1.2 OBJETIVOS DO ESTUDO

Neste item apresentam-se os objetivos geral e específico do estudo.

1.2.1 Objetivo geral

Pretende-se com este estudo apresentar proposta de análise do custo padrão como instrumento de gestão de custos para uma empresa do ramo cerâmico.

1.2.2 Objetivos específicos

Busca-se ainda, alcançar aos seguintes objetivos específicos:

- identificar os métodos de custeio utilizados pela entidade;
- apresentar os padrões de custo; e
- propor formas de planejamento e controle dos fatores envolvidos no processo de produção.

1.3 JUSTIFICATIVA

Uma das maneiras de planejar e controlar os custos pode ocorrer com a utilização do custo padrão, tendo em vista que esse instrumento permite estabelecer metas relacionadas aos gastos e acompanhar a sua execução. Além disso, possibilita identificar as variações ocorridas e traçar ações corretivas para o alcance dos objetivos propostos pela organização.

A realização deste estudo se justifica, pois contribui para a academia mediante o levantamento dos conceitos sobre custo padrão, tendo em vista que são poucas as pesquisas nesse enfoque de gestão de custos.

Quanto aos aspectos práticos, o estudo busca otimizar a disponibilização de informações sobre o processo produtivo da organização, visando o atendimento de necessidades de planejamento e controle de custos como forma de apoiar o processo de gestão e assegurar a sobrevivência da empresa no mercado competitivo.

A relevância social da pesquisa refere-se à apresentação da proposta do custo padrão, que poderá ser adaptada a outras organizações desse ramo ou de outros.

A proposta de aplicação do custo padrão como forma de planejamento e controle dos custos oportunizará a tomada de decisões assertivas com vistas ao aumento da lucratividade, sendo que a premissa básica é o sistema de custeio que atenda as necessidades da organização e a sua sobrevivência no mercado. Com isso, será possível continuar oportunizando emprego e renda à região na qual a empresa objeto de estudo está inserida.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo reúne aspectos sobre gestão de custo e sua aplicabilidade para planejamento, controle e auxílio à tomada de decisões, com ênfase no custo padrão.

2.1 ORIGEM E OBJETIVOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos foi criada com o objetivo de mensuração monetária de estoques e de resultado e não para ser instrumento utilizado na administração dos negócios.

No que se refere à abordagem histórica da contabilidade de custos, Padoveze (2006, p.5) ressalta que,

é o segmento da ciência contábil especializado na gestão econômica do custo e dos preços de venda de seus produtos e serviços oferecidos pelas empresas. Em linhas gerais, podemos dizer que a necessidade de um ramo específico da ciência contábil para dedicar-se à questão dos custos nasceu com a Revolução Industrial, no século XVIII, com o advento de novas invenções e dos primeiros processos automatizados, quando se iniciou a produção em massa, contrapondo-se à produção artesanal.

Para Catelli (1972, p.4),

o material literário, a respeito das técnicas da Contabilidade de Custos, é raro até o período que precede à Revolução Industrial, uma vez que as exigências e necessidades maiores surgiram a partir da segunda metade do século XVIII, com o crescimento e a evolução econômica.

Segundo Martins (2010), até a Revolução Industrial, quase só existia a contabilidade financeira, que desenvolvida na era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. A partir deste acontecimento surgiu a contabilidade de custos, que tinha como objetivo avaliar inventários de matéria prima, produtos fabricados e produtos vendidos.

Entretanto com o aperfeiçoamento das empresas, para maior controle de gestão, fez-se necessária a ampliação da utilização da contabilidade de custos como forma de aproximar os gestores de seus controles de custos. Assim, com a crescente busca por competitividade e lucratividade, informações sobre custos

tornam-se altamente relevantes para a tomada de decisões com o intuito de identificar se, dado o preço, torna-se viável ou não produzir determinado produto e como pode-se reduzir os gastos.

Em sua nova aplicabilidade, de acordo com Martins (2010, p.21), a contabilidade abrangeu dois papéis relevantes,

o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com valores anteriormente definidos.

De acordo com Iudicibus e Marion (2000, p.181):

a contabilidade de custos está preocupada com a apuração do resultado, ou seja, identificar o lucro de forma mais adequada. Além de se preocupar também com as tomadas de decisões, a necessidade de estoque mínimo a produzir para não ter prejuízo, estabelecendo um patamar de equilíbrio, e também qual produto está com a tendência positiva em vendas.

Percebe-se que a contabilidade de custos teve seu início paralelamente à Revolução Industrial, contemplando diversos fatores na avaliação correta dos estoques e da apuração dos resultados nas empresas, como mão de obra, tecnologia, entre outros. Contudo, com o passar do tempo, surgiu a necessidade de registros de custo mais complexos, com enfoque no planejamento e controle.

Dessa forma, a contabilidade de custos deixou de ser utilizada apenas para auxiliar na avaliação de estoques e lucros, tornando-se instrumento importante de controle e decisões gerenciais, podendo-se valer da metodologia do custo padrão que possibilita a comparação dos valores efetivamente gastos aos padrões previamente estabelecidos.

2.2 TERMINOLOGIAS E CLASSIFICAÇÃO EM CUSTO

Para a correta compreensão das funções da contabilidade de custos é preciso entender as terminologias e classificações desta área, que são apresentadas nos tópicos que seguem.

2.2.1 Nomenclatura

O Quadro 1 expõe as principais nomenclaturas utilizadas pela gestão de custos.

Quadro 1- Nomenclatura da Contabilidade de custos

Nomenclatura	Autor	Conceito
Gastos	Martins (2010, pg. 24)	Conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos; assim, temos gastos com a compra de matérias-primas, gastos com a mão de obra, tanto na produção como na distribuição, gastos com honorários da diretoria, gastos na compra de um imobilizado entre outros.
Desembolso	Martins (2010, pg. 25)	Desembolso é o ato resultante da aquisição do bem ou serviço, podendo ser feito antecipadamente ou no ato do recebimento dos bens (à vista), ou após o recebimento dos bens (a prazo).
Investimento	Martins (2010, pg. 25)	Todos os bens e direitos registrados no ativo da empresa para a baixa por meio de venda, desvalorização, amortização são determinados investimento. Podem ser de diversas naturezas e de períodos de ativação variados: a matéria-prima é um gasto contabilizado temporariamente como investimento circulante; a máquina é um gasto que se transforma num investimento permanente; as ações adquiridas de outras empresas são gastos classificados como investimentos circulantes ou não circulantes, dependendo da ação que levou a sociedade á aquisição.
Custo	Martins (2010, pg. 25)	O custo é gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Pode-se conceituar o custo como sendo um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.
Despesa	Martins (2010, pg. 25)	Despesa é o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. São itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas

Continua...

Conclusão...

Perda	Martins (2010, pg. 26)	A perda pode ser classificada como bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária. Que se não pode ser confundida com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita.
-------	------------------------	---

Fonte: Adaptado Martins (2010)

Nota-se que a nomenclatura de custos, contempla os termos: gasto, investimento, custo, despesa, perda, desperdício e desembolso, os quais precisam ser compreendidos, para correta aplicação dos instrumentos de gestão de custos.

2.2.2 Classificação dos custos

Quanto a classificação de custos, destaca-se que esses podem ser enquadrados em relação aos produtos, em diretos e indiretos; e classificados em função do volume de produção, em fixos e variáveis.

O Quadro 2 expõe as principais classificações utilizadas pela gestão de custos.

Quadro 2: Classificação de Custos

Classificação		Conceito	Autor
Em relação aos produtos	Diretos	Custos diretos são diretamente apropriados a cada produto fabricado, sem necessidades de rateios. Podem ser perfeitamente identificados na composição do custo do produto.	Ferreira (2007, p.23 e 24).
	Indiretos	Classificam como custos indiretos, todos os custos apropriados aos produtos mediante rateios e estimativas, por não poderem ser identificados com maior precisão, "há também o custo apropriado como indireto por sua irrelevância, dificuldade de identificação, etc."	

Continua...

Conclusão...

Em relação ao volume de produção	Fixos	Custos fixos, “são os custos cujos valores independem da quantidade produzida, ou seja, não sofrem variações em razão do volume de produção”.	Ferreira (2007, p.28)
	Variáveis	Custos variáveis são aqueles que variam de acordo com a quantidade produzida, proporcionalmente.	

Fonte: Adaptado Ferreira (2007)

Percebe-se que dependendo a finalidade da gestão de custos, estes podem ser classificados em relação aos produtos em diretos e indiretos e em decorrência do volume de produção.

2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Método de custeio é o procedimento ou a técnica utilizada para apropriar os custos, seja da mercadoria vendida, do produto fabricado ou do serviço prestado (ALVES, 2013 p. 115).

Existem vários métodos de custeio, entre eles destacam-se os elencados no Quadro 3.

Quadro 3: Métodos de Custeio

Classificação	Conceito	Autor
Custeio Variável	O sistema de custeio variável surgiu em virtude dos problemas existentes no uso do sistema de custeio por absorção no que diz respeito à apropriação dos custos fixos. O sistema de custeio variável também é conhecido como sistema de custeio direto, em virtude de os custos variáveis serem, como regra, diretos Neste caso, no Custeio Variável, serão só alocados aos produtos custos variáveis, e os fixos serão separados e considerados como despesas de período, indo diretamente para o resultado.	Ferreira (2007)
Custeio por absorção	Este sistema consiste na apropriação de todos os custos à produção elaborada de forma direta e indireta. Ele deriva da aplicação dos Princípios da Contabilidade Geralmente Aceitos. Este método é considerado básico para avaliar estoques para a contabilidade societária. Com o custeio por absorção deve-se observar a distinção entre custos e despesas, já que os mesmos deverão ser atribuídos a cada bem/serviço e os gastos deverão ser excluídos do processo. Este sistema requer que a empresa defina critérios para a alocação dos rateios.	Santos (1999)

Continua...

Conclusão ...

Custeio por Atividades (ABC)	<p>O método de custeio por atividade é conhecido como o método que permite reduzir as distorções provocadas por outros métodos.</p> <p>É uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produtos. A utilização do ABC exige a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos e dos direcionadores de recursos que irão alocar os diversos custos da produção. O ABC, assim, pode ser visto como uma ferramenta de análise dos fluxos dos custos, e quanto mais processos interdepartamentais houver na empresa, tantos maiores serão os benefícios do ABC.</p> <p>O sistema de custeio por Atividades surgiu diante do exorbitante crescimento da massa de custos indiretos em relação ao custo total do produto</p>	Martins (2010)
------------------------------	---	----------------

Fonte: Adaptado de Santos (1999); Ferreira (2007); Martins (2010).

A gestão empresarial pode utilizar de um dos três métodos para a apuração de seu custo dependendo da finalidade. Em relação aos aspectos contábeis e fiscais deve ser utilizado o uso do custeio por Absorção. Para fins gerenciais pode utilizar o custeio variável.

2.4 CUSTOS PARA PLANEJAMENTO E CONTROLE

Para Martins (2010), planejar e controlar significa indagar uma série de perguntas às quais o gestor de custos deve ter total ciência das respostas, como por exemplo, deve-se saber como está e se tem controle da situação financeira da empresa; se tem conhecimento da origem e dos valores das receitas e das despesas; se está atingindo os valores limitados pelo planejamento, entre outras questões.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2008, p.27), “planejamento é mais básica de todas as funções gerenciais, e pode ser definida como processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora como vistas no futuro”.

Figueiredo e Caggiano (2008, p. 27), destacam ainda que “a função do planejamento é um aperfeiçoamento do processo de decisão e consideração de fatores relevantes antes de todas as providências serem tomadas”.

Para Martins (2010, p.305), “controlar significa conhecer a realidade,

compará-la com o que devia ser e tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”.

Segundo, Figueiredo e Caggiano (2008, p. 30 e 31), “controle é um sistema de feedback que possibilita aos desempenhos serem comparados com os objetivos planejados, e a função de controle está intimamente ligada à função de planejamento por este sistema de feedback que informa o resultado das decisões passadas.”

Em relação à gestão de custos, Martins (2010), destaca que uma forma mais eficaz de planejar e controlar custos é a partir do uso do custo padrão. Esta forma pode ser utilizada em conjunto com o custeio por absorção e o custeio variável.

2.4.1 Custo Padrão

A eficiência somente é medida a partir do momento que tem-se parâmetros para a comparação. A melhor ferramenta para o controle de custos é o Custo Padrão, que serve tanto como ferramenta de controle como instrumento para a melhoria de desempenho se realizado e utilizado adequadamente. O custo padrão é usado para controle de custos, permitindo a comparação entre o custo de fato ocorrido e o custo que deveria ter ocorrido (MARTINS, 2010).

Conforme ressaltam Castro Júnior e Santos (2008, p.1),

teoricamente 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 muitas implicações, determinaria, em longo prazo, o custo ideal de fabricação de um item específico.

Para Ferreira (2007, p.131),

em sentido estrito, o custo padrão é o custo ideal de produção de um determinado produto. Para alcançá-lo, é necessário que a indústria tenha equipamentos, matérias-primas, mão de obra, etc., da melhor qualidade, que opere sem desperdícios e com 100% de sua capacidade instalada.

O custo padrão consiste na avaliação de quanto um determinado produto deverá custar, mantendo as condições vigentes da entidade. Para que seja eficiente

em sua função, deverá ser associado a um orçamento da empresa que contemple quanto será produzido e qual o valor planejado (FERREIRA, 2007).

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2006), o método da aplicação do custo padrão é proveitoso para situações nas quais a empresa trabalha com grandes quantidades de produtos iguais ou lote, ou ainda, quando a produção contratada tem grande quantidade de itens similares.

Segundo Martins (2010, p. 317),

o custo padrão não elimina o custo real, nem diminui sua tarefa; aliás, a implantação do custo padrão só pode ser bem sucedida onde já exista um bom sistema de custo real (quer sendo o custo por absorção, variável ou qualquer combinação entre eles).

Padoveze (2010, p. 407) elenca os objetivos do custo padrão como,

- determinar o custo que deve ser, o custo correto;
- definição da responsabilidade e obtenção do comprometimento dos responsáveis por cada atividade padronizada;
- avaliação do desempenho e eficácia operacional.
- base para o processo orçamentário.
- avaliar as variações acontecidas entre o real e o padronizado;

Quanto a fixação do padrão, destaca-se que se este for fixado com metas difíceis de ser alcançadas, mas não impossíveis, acabará funcionando como um desafio dos envolvidos. Deve mostrar às pessoas que é um objetivo passível de obtenção, fazendo assim com que elas fiquem mais interessados na averiguação e eliminação das divergências (MARTINS, 2010).

Martins (2010) orienta ainda que o custo padrão como todo e qualquer sistema de custo deve ser sempre revisto devido as grandes mudanças que existem nos processos produtivos.

Além disso, “[...] o sucesso mesmo do custo padrão vai depender do grau de seriedade que a empresa der à localização e saneamento das diferenças entre o padrão e o real.” (MARTINS 2010, p. 318).

Observa-se também que ao fixar o custo padrão, deve-se utilizar com base quantidade e valor que possibilitem a avaliação de onde se encontram as diferenças. Logo na comparação, o custo real deverá ser identificado com as mesmas bases para que os controles e análises sejam efetivos (MARTINS, 2010).

Outra finalidade do custo padrão, é decorrente da adoção de qualquer

base de comparação que seja fixada para efeito de controle, é o efeito psicológico sobre o pessoal (MARTINS, 2010).

Para Figueiredo e Caggino (2008), o custo padrão é um método de controle em diversas formas. Como benefício, tem-se o clima de conscientização a respeito da disseminação dos custos entre os executivos e supervisores. Ao considerar a filosofia dos executivos, o custo padrão pode funcionar como um incentivo para que as pessoas ajam de acordo com os interesses da empresa.

Segundo Martins (2010), a contabilidade de custos identifica-se como parte do processo de controle como um todo. O controle de custos quando aplicado pode provocar reações nas pessoas que fazem parte do processo de uma empresa. Dessa forma, deve haver uma reeducação do pessoal, conscientizar a todos que a mudança se faz necessária para a saúde financeira da empresa para que seja reduzido o número de reações.

Conforme Welsch (2009), um sistema de custo padrão é a culminação do processo orçamentário e de uma série de análises de custos e estudos em que todos participam.

Para Martins (2010), na aplicação do controle de custos deve-se identificar em qual fase do processo precisa-se dar maior ênfase para que a implantação se dê com sucesso. Este tipo de sistema prioriza a discussão entre o controle de custos por departamentos ou por produto. O sistema funciona de forma melhor quando aplicado o controle por departamentos, pois, é mais tranquilo chegar a um responsável pelo controle quando existe uma pessoa responsável pelo departamento.

Martins (2010) destaca que este tipo de controle viabiliza dois tipos de custos. O custo controlável que ficam sob a responsabilidade e controle de uma determinada pessoa, e o custo não controlável que ficam sob a responsabilidade de uma pessoa de um nível superior. Para este controle pode-se obter a base de comparação o custo estimado que nada mais é que melhorias introduzidas nos custos médios com relação aos custos futuros.

2.4.2 Tipos de custo padrão

Há alguns conceitos para determinados tipos de custo padrão. O Quadro 4 mostra os tipos de custo padrão que são: o custo padrão ideal, o custo padrão

corrente e o custo padrão baseado em dados passados.

Quadro 4. Tipos de custo padrão

Tipos	Descrição
Custo padrão ideal	É o custo padrão calculado de forma científica, em que todas as condições de utilização máxima dos recursos produtivos, de estrutura de produto e processo de fabricação possam ser alcançadas. É o custo de um produto sem nenhum desperdício, ociosidade, em condições ideais de fabricação. É um custo provável de não acontecer.
Custo padrão corrente	O custo padrão corrente é o custo ideal adaptado, permitindo seu alcance. O custo padrão corrente é tomado como meta em todos os setores da empresa onde se incorpora todos os objetivos de busca de eficiência e produtividade, qualidade fabril, que estão ao alcance e disponíveis à empresa
Custo padrão baseado em dados passados	É o custo padrão calculado em cima de dados reais já conhecidos, pressupondo-se que estes dados reais anteriores tenham significância e possam servir como parâmetros para o futuro. É importante saber neste caso que o que aconteceu antes não seguramente terá repetição. Neste tipo de custo os riscos de falhas são possíveis de ocorrer.

Fonte: Adaptado de Padoveze (2013).

Verifica-se que o custo padrão possui três modalidades e que cabe a cada empresa verificar qual tipo melhor se adequa a suas necessidades gerenciais.

Entretanto o custo padrão ideal é de extrema restrição, já que serve apenas para um objetivo alcançável em longo prazo, baseado em métodos científicos de produção. Por consequência deste impasse existe outro tipo de custo padrão com maior praticidade, que é o custo padrão corrente (MARTINS, 2010).

Martins (2010) destaca que, o custo padrão corrente é uma meta fixada para o período seguinte, ele leva em consideração as deficiências da indústria em termos de qualidade de equipamentos, matérias primas, mão de obra, entre outros. É um valor que a empresa considera de difícil alcance, mas que não é impossível de ser alcançado.

2.4.3 Custo Padrão e Orçamento

Um dos instrumentos que permite a realização do controle é denominado de orçamento.

Figueiredo e Caggiano (2008, p. 20), definem orçamento como,

é um instrumento direcional. Constitui-se de planos específicos em termos de datas e de unidades monetárias, visando orientar a administração para atingir fins específicos em mente, ou seja, os objetivos empresariais. Os orçamentos, além de serem parâmetros para a avaliação dos planos, permitem a apuração do resultado por área de responsabilidade,

desempenhando o papel de controle por meio dos sistemas de custo.

O orçamento é um instrumento fundamental para que ocorra o controle em uma empresa. Assim, o custo padrão não deixa de ser considerado um orçamento só que com o objetivo de focar mais no desempenho da produção com a melhoria de aproveitamento dos fatores produtivos (MARTINS, 2010).

Por este motivo custo padrão e orçamento estão intimamente vinculados. Quando implantado o custo padrão, a realização do orçamento torna-se mais fácil (MARTINS, 2010)

Martins (2010) ressalta, que esse só é possível quando utilizado o custo padrão corrente, pois dá condições das metas serem alcançadas.

Destaca-se, que não se deve não usar somente o custo padrão como totalmente válido para a elaboração do orçamento de vendas, visto que este é muito rigoroso (MARTINS, 2010).

Neste contexto Padoveze (2013, p. 363), observa que, “os custos orçados ou estimados tem como foco os que devem acontecer, enquanto o custo padrão tem como foco aqueles que deveriam acontecer”.

Padoveze (2013) observa que os custos orçados têm por base antecipar os gastos que deverão ocorrer e que afetarão o custeamento dos produtos.

Como todo sistema de custos, deve-se medir a eficiência mediante a parâmetros de comparação. Conforme a realização das operações é efetuada a apuração dos custos para a comparação aos padrões que foram estabelecidos. Tendo-se a base das variações entre custo padrão e custo real, dá-se início ao processo de análise, a fim de constatar as causas prováveis das oscilações e dar início as decisões com efeito preventivo (PEREZ JÚNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2006).

2.4.4 Análises Das Variações

A diferença entre os resultados obtidos e os resultados estipulados pelo custo padrão são denominados de variação.

Para Perez Júnior, Oliveira e Costa (2006), as variações podem ser consideradas como favorável ou desfavorável. A variação favorável se dá quando o custo real é menor que o custo padrão, isto quer dizer que todos os setores

envolvidos foram mais eficientes que o planejado. A variação desfavorável ocorre quando o custo real é maior que o custo padrão, isto significa que houve uma ineficiência no uso de alguns recursos produtivos em relação ao planejado.

Segundo Perez Júnior, Oliveira e Costa (2006), é importante que o analista se preocupe com as variações desfavoráveis e com as favoráveis também, pois dependendo do resultado as estimativas estarão incorretas, as causas das variações deverão ser investigadas e ações corretivas devem ser resolvidas.

A Tabela 1 evidencia exemplos de variação favorável e desfavorável.

Tabela 1- Exemplos de situação favorável e desfavorável

Produtos	Custo Padrão R\$	Custo Real R\$	Varição	Situação
A	10,00	9,75	0,25	Favorável
B	11,00	14,00	3,00	Desfavorável
C	15,00	15,50	0,50	Desfavorável
D	12,00	10,55	1,45	Favorável

Fonte: Adaptado de Perez Jr, Oliveira e Costa (2006)

O exemplo mostra monetariamente as situações nas quais os custos reais podem ser favoráveis ou desfavoráveis em comparação ao custo padrão.

Segundo Perez Junior, Oliveira e Costa (2006, p.173), o custo real e o custo padrão compõem-se da seguinte forma:

- matérias-primas: quantidade de matérias-primas necessárias para a produção de cada unidade do produto acabado multiplicada pelo custo unitário de cada matéria-prima;
- mão de obra: quantidade de horas de mão de obra necessária para a produção de cada unidade do produto acabado multiplicada pela taxa horária da mão de obra;
- custos indiretos de fabricação: total dos custos indiretos do período dividido pelo volume de produção.

Assim, para a apuração das variações entre o custo real e custo padrão deve-se separar os três principais componentes: matérias-primas, mão de obra e custo indireto de fabricação.

As variações da matéria-prima podem ocorrer pela quantidade, custo e mista. Tais variações são descritas detalhadamente no Quadro 5.

Quadro 5: Variações da Matéria- Prima

Variação	Responsabilidade	Fórmula
Variação de quantidade	É de responsabilidade do pessoal da produção, visto que são de maior envolvimento de como estes materiais são utilizados durante o período.	$(\text{Quantidade real} - \text{quantidade padrão}) \times \text{preço padrão}$
Variação de custo	É de responsabilidade do pessoal do departamento de compras, visto sua responsabilidade nas negociações de preços.	$(\text{Preço real} - \text{preço padrão}) \times \text{quantidade padrão}$
Variação mista	É a diferença das duas variações, impossível de ser identificada como a variação de quantidade ou de custo.	$(\text{Quantidade real} - \text{quantidade padrão}) \times (\text{preço real} - \text{preço padrão})$

Fonte: Adaptado Perez Junior, Oliveira e Costa (2006)

Segundo Martins (2010, p.331), há várias possibilidades de explicação sobre estas variações,

- compra mal feita por deficiência do setor de compras;
- compra mal feita pelo departamento de controle e programação da produção, que não previu o item adequadamente e obrigou à aquisição na base da correria;
- Imposição do departamento de vendas para a entrega rápida do produto, tendo sido o setor de compras obrigado a adquirir de quem tinha em estoque, mesmo que a preço maior;
- determinação da diretoria de se comprar de outro fornecedor para não ficar na mão de um único (mas, neste caso, o padrão deveria ser revisto).

Dependendo da razão constatada, é preciso fazer uma verificação da possibilidade de controlar ou não essa situação pela empresa. Neste caso o responsável deve determinar a correção ou a punição do causador da divergência, ou, ainda tomar outro tipo de medida (MARTINS, 2010).

Na variação da mão de obra acontece o mesmo tipo de análise da variação de matéria-prima, modificando-se apenas a nomenclatura da variação de custo para variação de taxa.

Para Martins (2010, p.332), a variação de mão de obra pode ocorrer principalmente pelos seguintes motivos:

- ineficiência da mão de obra;
- uso do pessoal que não o adequado para a tarefa;
- inexistência de pessoal treinado para substituir o pessoal em férias;
- acréscimo de taxa determinada pela direção, legislação ou sindicato;
- falta de pessoal nessa faixa de mercado, tendo sido contratado ao preço

que foi possível;

- padrão em horas muito “apertado”, válido apenas para pessoal de extrema habilidade, do qual a empresa possui talvez um único elemento.

Há ainda as variações dos custos indiretos de produção que são subdivididas em: variação de volume, que podem ser separadas em variação de eficiência e de custos propriamente dita. A variação de volume dá-se devido aos custos fixos e tem origem na produção real, difere em quantidade do volume de produção padrão. A de eficiência deriva de um uso diferente dos insumos ou fatores de produção do que seria desejável pelo padrão determinado para a quantidade produzida. A de custos é de representação dos CIP (custos indiretos de produção) acima ou abaixo do que deveria ocorrer, já considerando o volume real de produção (MARTINS, 2010).

Segundo Martins (2010, p. 345),

a variação específica dos custos da empresa pode ser separada da variação geral dos preços. A variação de volume só existe no custeio por absorção. Todas essas variações podem ser analisadas ou por unidade ou no seu total.

Além disso, o custo padrão deve ser utilizado como controle e instrumento na análise destas variações não apenas para a quantificação, mas também para a localização e tentativa de eliminar sua existência (FERREIRA, 2007).

Para Figueiredo e Caggiano (2008) o custo padrão facilita o controle de desempenho se for corretamente definido. Além disso, é função do contador auxiliar na avaliação do desempenho quando um sistema de custo padrão está em operação e calcular a variação pela comparação do custo real da produção com o seu custo padrão.

Figueiredo e Caggiano (2008, p. 258), salientam que,

o cálculo das variações é o primeiro estágio para chegar-se a um resultado. As variações devem ser analisadas em profundidade a fim de se estabelecer se são significantes, controláveis e de quem é a responsabilidade. Ao mesmo tempo, a análise das variações possibilita a validação dos padrões estabelecidos e métodos para o aperfeiçoamento no futuro.

Neste contexto, Perez Júnior, Oliveira e Costa (2006, p. 172), ressaltam que,

Pode-se afirmar que a qualidade de um sistema de custo padrão reside fundamentalmente nos seguintes aspectos:

- na maneira como tais análises são efetuadas;
- no grau de seriedade e profundidade;
- na rapidez na emissão dos relatórios conclusivos; e principalmente
- nas tomadas de providências para a regularização dos problemas observados e reportados pelo analista de custo.

Nota-se que o custo padrão é fundamental para a análise de desempenho das organizações, pois mediante o estabelecimento de padrões é possível reduzir os custos, uma vez que se observam as falhas existentes no processo e traçarem-se ações corretivas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo expõem-se o enquadramento metodológico e os procedimentos para a coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

O presente estudo caracteriza-se como pesquisa qualitativa. Segundo Cervo, Bervian e Silva (2007), este tipo de pesquisa não visa enumerar ou medir eventos, e geralmente não emprega o uso de instrumento estatístico para a análise de dados. A pesquisa qualitativa assume vários significados no âmbito de estudo das ciências sociais. Os métodos da pesquisa qualitativa são assemelhados aos procedimentos de interpretação de fenômenos empregados no dia-a-dia. A pesquisa qualitativa mostra diferentes possibilidades, entre elas a pesquisa documental e o estudo de caso.

Fez-se uso, também, de pesquisa descritiva, que visa a observação, os registros, as análises, a classificação e interpretação dos fatos sem a interferência do pesquisador. De acordo com Gil (2006, p.42), “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada situação ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.”

Sampieri; Collado; Lúcio (2006, p.101) afirma que,

do ponto de vista científico, descrever é coletar dados (para os pesquisadores quantitativos, medir; para os qualitativos, coletar informações). Isto é, em um estudo descritivo seleciona-se uma série de questões e mede-se ou coleta-se informações sobre cada uma delas, para assim (vale redundância) descrever o que se pesquisa.

Neste sentido, descrevem-se formas de planejar e controlar os fatores envolvidos no processo de produção, com ênfase no custo padrão.

O trabalho foi realizado mediante estudo de caso, uma vez que contribui para a melhor compreensão dos fenômenos individuais, o processo de organização e políticos da sociedade, é uma ferramenta de importância para o entendimento do porquê de determinadas decisões (SAMPIERI; COLLADO; LÚCIO 2006).

Este método é de utilidade quando o fato a ser estudado é de larga complexidade e não pode ser estudado fora do contexto onde ocorre naturalmente.

Ele é um estudo empírico que visa testar ou buscar determinada teoria (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007).

3.2 PROCEDIMENTO PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

O estudo de caso foi realizado em uma indústria cerâmica, situada na cidade de Criciúma em Santa Catarina.

A coleta de dados ocorreu nos meses de abril e maio de 2016, baseada no período de janeiro a dezembro de 2015, mediante entrevista e pesquisa documental.

Segundo Gil (2006), a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, que podem ser reelaborados de acordo com o objeto da pesquisa. As pesquisas documentais apresentam várias vantagens onde os documentos abrangem uma enorme quantidade de informações estáveis. Existe também a questão do custo deste tipo de pesquisa. Ela se torna baixo, pois, o pesquisador desprenderá somente de tempo para a satisfação (GIL, 2006).

Utilizaram-se como documentos os relatórios gerados pelo software de custeio da empresa, realizado em planilha de Excel.

A entrevista foi realizada com um dos diretores da empresa que é responsável pelo setor de produção.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Neste capítulo apresentam-se a caracterização da organização, a descrição dos métodos de custeio utilizados, as definições de padrões e análise das informações encontradas.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EM ESTUDO.

A empresa em estudo foi fundada em 1999, na cidade de Criciúma- SC, por empresários prestigiados e conhecidos na região, vinculados a vários ramos industriais como o carvão mineral, a metalurgia e a geração de energia. A gestão atualmente é realizada por três sócios tratando-se de uma empresa familiar.

Ela tem como conceito a alta tecnologia e a produção de listelos e peças diferenciadas, respeitando o meio ambiente. O objetivo da empresa estudada é satisfazer as necessidades dos seus clientes, formando parcerias sólidas que assegurem resultados positivos.

Trata-se de uma empresa moderna em constante expansão, que atende um mercado altamente exigente em qualidade e beleza, mantendo seus clientes (revenda e distribuidores) em todos os estados brasileiros e exportando para todos os países do continente americano.

Tem como seus principais clientes empresas que atuam no setor de home centers em materiais de construção em todo o território nacional e exporta para países da América Latina, como Chile, Paraguai, Uruguai, Bolívia, Peru e Colômbia, para países da América central como Guatemala, Costa Rica, Panamá, El Salvador, Haiti, Honduras, Jamaica, Nicarágua, República dominicana, Trinidad e Tobago; e países como Estados Unidos, Porto Rico, Canadá, Equador.

A quantidade média produzida anualmente é de 434.164,65 m² de um portfólio de 30 tipos de produtos ofertados no mercado atualmente. A empresa conta com 95 colaboradores, sendo 72 na área industrial e o restante, 23, na área administrativa e comercial.

4.2 DESCRIÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO E PRINCIPAIS VARIÁVEIS DE CUSTO

A organização pesquisada utiliza o método de custeio por absorção tanto para fins fiscais como para atingir finalidades gerenciais.

O registro dos custos é efetuado em planilhas eletrônicas do software Excel. Para possibilitar esses registros cada produto dispõe de ficha técnica específica, na qual está contemplada a seguinte variável de custo: matéria prima.

Destaca-se que a apuração do custo dos produtos ocorre com base no custo padrão estimado estabelecido na ficha técnica de cada produto, com ênfase na matéria prima.

Os padrões estabelecidos pela empresa seguem as formulações registradas em ficha técnica de cada produto. O planejamento e controle dos custos são de responsabilidade do gerente de produção, sendo que este deve estudar e registrar novas opções de materiais, quando houver necessidade de redução dos custos de produção. A empresa também possui controle sobre as perdas do processo em algumas etapas, sendo que pode reutilizá-las novamente no processo.

A revisão e atualização dos padrões das matérias primas são realizadas trimestralmente em reuniões com os responsáveis pela produção, sendo que isto impacta diretamente sobre o custo do produto a cada trimestre.

4.3 ANÁLISE DE PADRÕES

Para fins deste estudo foram analisados três tipos de listelos fabricados na cerâmica, com ênfase na matéria prima. Inicialmente apresenta-se o cálculo das variações entre o custo padrão e o custo real de um mês para exemplificar como é efetuado o cálculo. Em seguida, expõem-se o resultado mensal de 2015.

Os produtos foram identificados como Listelo A, Listelo B e, seguindo Listelo C.

4.3.1 Variações entre custo padrão e custo real listelo A

O primeiro dos três produtos a ser analisado neste estudo é o listelo A, que apresentou a variação no ano de 2015 desfavorável em relação à matéria prima

que é exposto na Tabela 2.

Tabela 2- Variação listelo A

Listelo A	Custo Padrão R\$	Custo Real R\$	Variação R\$	Situação
Total	545.460,00	695.957,30	150.497,30	Desfavorável

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Conforme Perez Jr., Oliveira e Costa (2006), as variações ocorridas em custos são divididas entre variações de preços e quantidade.

Dessa forma, apresentam-se estas variações individualizadas com o objetivo de mostrar detalhadamente as variações encontradas.

Analisando os resultados ocorridos entre custo real e custo padrão, tem-se na Tabela 3, como exemplo, o cálculo das variações de preços e quantidades do mês de janeiro de 2015.

Tabela 3- Cálculo da variação entre custo padrão e custo real listelo A

Tipo da Variação	Quantidade em Kg	Custo R\$	Custo Unitário total
Padrão	1,002	2,1566	2,1609
Real	1,042	2,6753	2,7877
Variação	0,04	0,5187	0,6268
Situação	Desfavorável	Desfavorável	Desfavorável

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Nota-se que a variação ocorreu tanto nos aspectos de quantidade consumida 0,04 KG a mais do que o padrão estabelecido, como em termos de preço, equivalente a R\$ 0,6268 desfavorável.

Seguindo o padrão de cálculo proposto por Perez Jr., Oliveira e Costa (2006), têm-se os seguintes resultados para a variação do Listelo A, que são expostos na Tabela 4.

Tabela 4- Resultado da variação do listelo A

Tipo de Variação	Cálculo	Resultado
Quantidade	$(1,042 - 1,002) \times 2,1566$	0,086
Custo R\$	$(2,6753 - 2,1566) \times 1,002$	0,510
Total		0,596

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Analisando a Tabela 4, percebe-se que a variação de quantidade quando relacionada com a variação de custo torna-se favorável.

Na Tabela 5, apresenta-se o resultado ocorrido mensalmente para as variações do Listelo A, contemplando os meses de janeiro a junho.

Tabela 5- Variação mensal do Listelo A primeiro semestre

Listelo A	Jan/ 15	Fev./15	Mar./15	Abr./15	Mai./15	Jun./15
Custo Médio	2,787	2,787	2,787	2,80	2,80	2,80
Custo Padrão	2,16	2,16	2,16	2,16	2,16	2,16
Variação	0,62	0,62	0,62	0,64	0,64	0,64
Motivo da variação						
Quantidade	0,086	0,086	0,086	0,093	0,093	0,093
Valores	0,510	0,510	0,510	0,527	0,527	0,527
Total da variação por motivo						
Quant. Prod.	3.430,00	9.755,00	15.654,00	21.987,00	25.988,00	32.461,00
Var. Quant. T. R\$	295,88	841,50	1.350,38	2.038,94	2.409,97	3.010,23
Var. Val. T. R\$	1.782,69	5.070,03	8.135,97	11.597,10	13.707,44	17.121,65
Total	2.078,55	5.911,54	9.486,35	13.636,04	16.117,41	20.131,88

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 6 evidencia a variação do Listelo A entre os meses de julho a dezembro de 2015 e o total geral das variações.

Tabela 6- Variação mensal do Listelo A segundo semestre

Listelo A	Jul/15	Ago/15	Set/15	Out/15	Nov/15	Dez/15
Custo médio	2,80	2,80	2,80	2,77	2,77	2,77
Custo Padrão	2,16	2,16	2,16	2,16	2,16	2,16
Variação	0,64	0,64	0,64	0,61	0,61	0,61
Motivo da variação						
Quantidade	0,088	0,088	0,088	0,084	0,084	0,084
Valores	0,527	0,527	0,527	0,504	0,504	0,504
Total da variação por motivo						
Quant. Prod.	30.000,00	35.183,00	20.675,00	20.789,00	20.300,00	10.325,00
Var. Quant. T. R\$	2.652,62	3.110,90	1.828,10	1.748,51	1.707,38	868,41
Var. Val. T. R\$	15.823,58	18.557,37	10.905,09	10.486,11	10.239,46	5.208,00
Total	18.476,20	21.668,27	12.733,18	12.234,62	11.946,84	6.076,41

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Analisando a variação ocorrida ano, percebe-se que a variação de quantidade foi favorável em relação à variação de custo, mas mesmo assim o cenário nos mostra um desfavorecimento no custo da matéria prima.

A Tabela 7 evidencia o resumo geral dos tipos de variações ocorridas no Listelo A no ano.

Tabela 7- Resumo por tipo de variação Listelo A

Tipo da variação	Valor da variação R\$	Total Prod.	Total R\$	(%) Variação
Quantidade	0,0887	246547	21.862,82	14,53%
Valores	0,5217	246547	128.634,50	85,47%
Total	0,6104	246547	150.497,30	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Nota-se que o principal motivo da variação entre o custo padrão e o custo real para o listelo A, no ano de 2015, foi o valor das matérias primas que ficou acima do custo padrão estipulado. A variação ocorrida representou 85,47%, além de colaborar para que o custo real ficasse 22,56% acima do custo padrão.

4.3.2 Variação entre custo padrão e custo real listelo B

O segundo listelo analisado será identificado como listelo B, na Tabela 8, segue a variação total entre o custo padrão e o custo real ocorrido no ano de 2015.

Tabela 8- Variação listelo B

listelo B	Custo Padrão R\$	Custo Real R\$	Variação R\$	Situação
Total	541.205,60	698.673,22	157.467,62	Desfavorável

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A tabela 9 evidencia a variação ocorrida no mês de fevereiro, que se apresenta como exemplo da forma como foi efetuado o cálculo.

Tabela 9- Cálculo da variação entre custo padrão e custo real listelo B

Tipo da Variação	Quantidade em Kg	Custo R\$	Custo Unitário total
Padrão	1,003	2,17	2,1765
Real	1,043	2,75	2,868
Variação	0,04	0,58	0,69
Situação	Desfavorável	Desfavorável	Desfavorável

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Nota-se que o produto listelo B, também apresentou variação desfavorável nos aspectos quantidade e preço.

Seguindo o padrão de cálculo proposto por Perez Jr., Oliveira e Costa (2006), tem-se os seguintes resultados para a variação do listelo B, que são expostos na Tabela 10.

Tabela 10- Resultado da variação do listelo B

Tipo de Variação	Cálculo	Resultado
Quantidade	$(1,043 - 1,003) \times 2,17$	0,0868
Custo R\$	$(2,75 - 2,17) \times 1,003$	0,5817
Total		0,6685

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Nota-se que na Tabela 10, a variação de quantidade é favorável em relação à variação de custo.

Na Tabela 11, segue o resultado ocorrido mensalmente para as variações do listelo B, contemplando os meses de janeiro a junho.

Tabela 11- Variação mensal do listelo B primeiro semestre

Listelo B	Jan/15	Fev/15	Mar/15	Abr/15	Mai/15	Jun/15
Custo Médio	2,87	2,87	2,87	2,86	2,86	2,86
Custo Padrão	2,18	2,18	2,18	2,18	2,18	2,18
Variação	0,69	0,69	0,69	0,69	0,69	0,69
Motivo da variação						
Quantidade	0,087	0,087	0,087	0,082	0,082	0,082
Valores	0,582	0,582	0,582	0,582	0,582	0,582
Total da variação por motivo						
Quant. Prod.	23.540,00	1.670,00	33.280,00	15.800,00	29.670,00	34.214,00
Var. Quant. T. R\$	2.043,27	144,96	2.888,70	1.302,87	2.446,59	2.821,29
Var. Val. T. R\$	13.694,16	971,51	19.360,31	9.191,49	17.260,23	19.903,65
Total	15.737,43	1.116,46	22.249,01	10.494,36	19.706,81	22.724,94

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 12 evidencia a variação do listelo B entre os meses de julho a dezembro de 2015 e o total geral das variações.

Tabela 12- Variação mensal do listelo B segundo semestre

listelo B	Jul/15	Ago/15	Set/15	Out/15	Nov/15	Dez/15
Custo médio	0,00	2,88	2,88	2,93	2,93	2,93
Custo Padrão	0,00	2,18	2,18	2,18	2,18	2,18
Variação	0,00	0,71	0,71	0,76	0,76	0,76
Motivo da variação						
Quantidade	0,00	0,098	0,098	0,139	0,139	0,139
Valores	0,00	0,582	0,582	0,582	0,582	0,582
Total da variação por motivo						
Quant. Prod.	0,00	14.850,00	22.785,00	33.775,00	13.500,00	8.052,00
Var. Quant. T. R\$	0,00	1.450,10	2.224,96	4.690,67	1.874,88	1.118,26
Var. Val. T. R\$	0,00	8.638,84	13.254,95	19.648,27	7.853,49	4.684,17
Total	0,00	10.088,94	15.479,90	24.338,94	9.728,37	5.802,43

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Nota-se que o produto listelo B, apresentou durante o ano uma variação

desfavorável na questão custo da matéria prima.

A Tabela 13 evidencia o resumo geral dos tipos de variações ocorridas no, listelo B no ano.

Tabela 13- Resumo por tipo de variação listelo B

Tipo da variação	Valor da variação R\$	Total Prod.	Total R\$	(%) Variação
Quantidade	0,0995	231.136,00	23.006,55	14,61%
Valores	0,5817	231.136,00	134.461,07	85,39%
Total	0,6813	231.136,00	157.467,62	100%

Fonte :Dados da pesquisa (2016).

As variações apresentadas na Tabela 13 evidenciam que o listelo B, assim como o listelo A, também foi produzido com um custo de matéria prima maior que o custo padrão, com uma representatividade de 85,39% da diferença. Verificou-se que esse fator foi responsável pelo encerramento anual o custo real com diferença de R\$ 157.467,62 em relação ao custo padrão. As demais variações, 14,61%, mostraram que se obteve um consumo maior de matéria prima em relação ao custo padrão.

4.3.3 Variações entre o custo padrão e o custo real do listelo C.

O terceiro listelo analisado foi denominado como listelo C. A Tabela 14 mostra a variação total entre custo padrão e custo real ocorrido no ano de 2015.

Tabela 14- Variação listelo C

Listelo C	Custo Padrão R\$	Custo Real R\$	Variação R\$	Situação
Total	328.439,01	371.242,10	42.803,09	desfavorável

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Verifica-se que o produto listelo C apresentou variação desfavorável de R\$ 42.803,09 no ano de 2015.

A tabela 15 evidencia a variação ocorrida no mês de março, que servirá de exemplo da forma como foi efetuado o cálculo.

Tabela 15- Cálculo da variação entre custo padrão e custo real listelo C

Tipo da Variação	Quantidade em Kg	Custo R\$	Custo Unitário total
Custo Padrão	1,01	3,09	3,1209
Custo Real	1,005	3,41	3,427
Variação	-0,005	0,32	0,306
Situação	Favorável	Desfavorável	Desfavorável

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Percebe-se que nesse mês ocorreu variação favorável em relação à quantidade de matéria prima. Contudo o valor apresentou variação desfavorável.

Seguindo o padrão de cálculo proposto por Perez Jr., Oliveira e Costa (2006), apresentam-se os resultados para a variação do listelo C, que são expostos na Tabela 16.

Tabela 16- Resultado da variação do listelo C

Tipo de Variação	Cálculo	Resultado
Quantidade	$(1,005 - 1,01) \times 3,09$	- 0,01545
Custo R\$	$(3,41 - 3,09) \times 1,01$	0,3232
Total		0,3077

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Nota-se que o resultado da variação de quantidade foi favorável em relação à variação de custo.

Na Tabela 17, segue o resultado ocorrido mensalmente para as variações do listelo C, contemplando os meses de janeiro a junho.

Tabela 17- Variação mensal do listelo C primeiro semestre

Listelo C	Jan/15	Fev/15	Mar/15	Abr/15	Mai/15	Jun/15
Custo Médio	3,43	3,43	3,43	3,51	3,51	3,51
Custo Padrão	3,12	3,12	3,12	3,12	3,12	3,12
Variação	0,31	0,31	0,31	0,39	0,39	0,39
Motivo da variação						
Quantidade	-0,015	-0,015	-0,015	0,062	0,062	0,062
Valores	0,323	0,323	0,323	0,323	0,323	0,323
Total da variação por motivo						
Quant. Prod.	2.700,00	1.365,00	2.775,00	6.833,00	8.575,00	7.401,00
Var. Quant. T. R\$	- 41,72	- 21,09	- 42,87	422,28	529,94	457,38
Var. Val. T. R\$	872,64	441,17	896,88	2.208,43	2.771,44	2.392,00
Total	830,93	420,08	854,01	2.630,71	3.301,38	2.849,39

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A Tabela 18 evidencia a variação do listelo C entre os meses de julho a dezembro de 2015 e o total geral das variações.

Tabela 18- Variação mensal do listelo C 2015 segundo semestre

Listelo C	Jul/15	Ago/15	Set/15	Out/15	Nov/15	Dez/15
Custo médio	3,58	3,58	3,58	3,65	3,65	3,65
Custo Padrão	3,12	3,12	3,12	3,12	3,12	3,12
Variação	0,46	0,46	0,46	0,53	0,53	0,53
Motivo da variação						
Quantidade	0,124	0,124	0,124	0,185	0,185	0,185
Valores	0,323	0,323	0,323	0,323	0,323	0,323
Total da variação por motivo						
Quant. Prod.	10.865,00	8.764,00	11.258,00	17.890,00	11.830,00	13.635,00
Var. Quant. T. R\$	1.342,91	1.083,23	1.391,49	3.316,81	2.193,28	2.527,93
Var. Val. T. R\$	3.511,57	2.832,52	3.638,59	5.782,05	3.823,46	4.406,83
Total	4.854,48	3.915,76	5.030,07	9.098,85	6.016,74	6.934,76

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Nota-se na análise que o produto listelo C que houve desfavorecimento quando se faz a relação entre variação de quantidade e valores.

A Tabela 19 evidencia o resumo geral dos tipos de variações ocorridas no produto listelo C no ano.

Tabela 19- Resumo por tipo de variação listelo C

Tipo da variação	Valor da variação R\$	Total Prod.	Total R\$	(%) Variação
Quantidade	0,1267	103.891,00	9.246,30	21,60%
Valores	0,3232	103.891,00	33.556,79	78,39%
Total	0,4499	103.891,00	42.803,09	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

As diferenças apresentadas na Tabela 19 evidenciam que para o produto listelo C, ocorre elevada variação do custo da matéria prima, fator principal para que o custo real ficasse acima do custo padrão em 11,92%.

4.3.4 Variações entre o custo padrão e o custo real- Resumo Consolidado listelos A,B,C

Nesse tópico, evidencia-se a variação total dos três listelos pesquisados. O objetivo é demonstrar a variação total ocasionada pela variação de quantidade e de custos dos materiais diretos utilizados no processo produtivo da linha de listelos. A Tabela 20 apresenta o resultado geral.

Tabela 20- Resumo geral variação listelos

Tipo da Variação	R\$ Valor da Variação	Total Prod. KG	Variação Total R\$	(%) Variação
Listelos A				
Quantidade	0,0887	246.547,00	21.862,82	14,53%
Valores	0,5217	246.547,00	128.634,50	85,47%
Listelos B				
Quantidade	0,0995	231.136,00	23.006,55	14,61%
Valores	0,5817	231.136,00	134.461,07	85,39%
Listelos C				
Quantidade	0,1267	103.891,00	9.246,30	21,60%
Valores	0,3232	103.891,00	33.556,79	78,39%
Total				
Quantidade	0,31488	581.574,00	54.115,67	15,43%
Valores	1,42668	581.574,00	296.652,36	84,57%
Total	1,74156	581.574,00	350.768,03	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Nota-se que o custo da matéria prima foi o principal responsável pela variação desfavorável ocorrida entre o custo real e o custo padrão desses produtos. Esta diferença representa 84,57% acumulada dos três produtos do valor total, sendo que monetariamente representa R\$ 296.652,36.

Percebe-se que no listelo A e B os valores das matérias prima apresentaram um percentual muito elevado, que denota que a empresa precisa revisar a forma de estabelecimento de padrões de preços desse produto.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O custo padrão é uma ferramenta de muita importância para as organizações empresariais que visam gerir seus custos de maneira eficiente, pois, possibilita o planejamento para que os recursos sejam utilizados com maior adequação. Também é um poderoso instrumento de controle, que possibilita acompanhar os custos realizados e onde se encontram os problemas a serem resolvidos, demonstrando quais os fatores que estão impactando nos resultados.

A empresa estudada não utiliza do custo padrão para seu planejamento e controle. Na análise apresentada, notou-se uma significativa situação desfavorável do custo real em relação ao custo padrão. Esta análise mostra que a empresa não conseguiu produzir os produtos analisados de acordo com o custo padrão.

Quando existe uma diferença muito grande desfavorável em algum produto, a mesma deve ir a busca de novos métodos e aplicar uma maior correção nas falhas existentes, com o objetivo de reduzir o custo real e otimizar seus resultados.

Conforme apresentado, a maior parte das variações ocorridas foram em decorrência da variação do custo dos materiais utilizados, pois para a adequação do mesmo tiveram que utilizar de produtos com maior custo para a adequação do padrão de qualidade exigido. Na empresa estudada os produtos fabricados sofrem com as variações normais onde se utiliza de produtos químicos e argilas, como por exemplo, densidade dos esmaltes, a umidade da argila, entre outros. Torna-se necessário a utilização de uma maior quantidade de materiais para a correção dos problemas e adequação com as especificações da qualidade.

Conclui-se que a gestão da empresa precisa revisar a forma utilizada para o estabelecimento dos padrões, uma vez que os resultados indicam variações desfavoráveis em termos de valores e quantidade de matéria prima. Sugere-se o acompanhamento mensal, ao invés de trimestral, e previsões de aumento de preços.

Além disso, é preciso investigar os motivos de variação da matéria prima, revisando os processos ou a ficha técnica de cada produto.

Deixa-se como sugestão para futuras pesquisas ampliar o estudo para o ano de 2016, além do estabelecimento de padrões de mão de obra e demais gastos.

REFERÊNCIAS

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de Custos:** Aplicação em Empresas Modernas. Porto Alegre: Editora Bookmann, 1994.

CASTRO JÚNIOR, Orlado Vieira de; SANTOS, Francisco Wagner da Silva. **Custo padrão e análise de suas variações em uma empresa do segmento têxtil.** Disponível em: <http://www.polosolucoes.com.br/artigos/custopadraoempresatextil.pdf>. Acessada em maio de 2015.

CATELLI, Armando. **Sistema de contabilidade de custos estandar.** São Paulo, 1972

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; DA SILVA, Roberto. **Metodologia científica.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços:** conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo: Atlas, 2006.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de custos.** 4 ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria teoria e prática.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos: o uso da contabilidade de custos como instrumento gerencial de planejamento e controle.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SANTOS SILVA, Carlos Alberto dos. **Controladoria estratégica:** textos e casos práticos com solução. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Curso básico gerencial de custos.** 2 ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria estratégica e operacional.** 3ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luis Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RITTA, Cleyton de Oliveira; ALVES, Rosimere. **Contabilidade de gestão**. 1ª ed. Criciúma: Unesc, 2013.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill, 2006

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SCHMIEDICKE, Robert E.; NAGY, Charles F. **Princípios de contabilidade de custos**. 1ed. São Paulo: Saraiva, 1978.

SHANK, Jonh K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997- 15ª reimpressão.

GLENN A. Welsch, Ph.D., C.P.A. **Orçamento Empresarial**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

