

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AMANDA FLORES CECHINEL ZANETTE

**ANÁLISE DA IMPORTÂNCIA DO CUSTO-PADRÃO, SOB A ÓTICA DOS
GERENTES INDUSTRIAIS, EM UMA EMPRESA DE REVESTIMENTOS
CERÂMICOS LOCALIZADA NO SUL DE SANTA CATARINA**

CRICIÚMA

2018

AMANDA FLORES CECHINEL ZANETTE

**ANÁLISE DA IMPORTÂNCIA DO CUSTO-PADRÃO, SOB A ÓTICA DOS
GERENTES INDUSTRIAIS, EM UMA EMPRESA DE REVESTIMENTOS
CERÂMICOS LOCALIZADA NO SUL DE SANTA CATARINA**

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

Orientador: Prof. Me. Sérgio Mendonça da Silva

CRICIÚMA

2018

AMANDA FLORES CECHINEL ZANETTE

**ANÁLISE DA IMPORTÂNCIA DO CUSTO-PADRÃO, SOB A ÓTICA DOS
GERENTES INDUSTRIAIS, EM UMA EMPRESA DE REVESTIMENTOS
CERÂMICOS LOCALIZADA NO SUL DE SANTA CATARINA**

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, 10 de dezembro de 2018.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Sérgio Mendonça da Silva - Orientador

Prof. Esp. Ademir Borges

Prof. Ma. Andreia Cittadin

Dedico este trabalho a todos aqueles que de alguma forma estiveram e estão próximos de mim, pelo incentivo e apoio constante.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que permitiu que tudo isso acontecesse ao longo de minha vida, e não apenas nestes anos como acadêmica, mas que em todos os momentos sempre me deu saúde e força para superar as dificuldades. A minha família, que sempre me apoiou com palavras de incentivo em todas as minhas decisões. Agradeço aos professores por proporcionarem o conhecimento no meu processo de formação profissional, em especial ao meu orientador Prof. Me. Sérgio Mendonça da Silva, pelo apoio e auxílio prestado nessa etapa tão importante no processo de aprendizado.

E a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

**“Sonhos determinam o que você quer. Ação
determina o que você conquista.”**

Aldo Novak



ANÁLISE DA IMPORTÂNCIA DO CUSTO-PADRÃO, SOB A ÓTICA DOS GERENTES INDUSTRIAIS, EM UMA EMPRESA DE REVESTIMENTOS CERÂMICOS LOCALIZADA NO SUL DE SANTA CATARINA

Amanda Flores Cechinel Zanette¹

Prof. Me. Sérgio Mendonça da Silva²

RESUMO: Com o atual cenário de competitividade entre as empresas brasileiras, necessita-se cada vez mais apurar e acompanhar os custos envolvidos nos processos de produção de bens e serviços. Entre os instrumentos gerenciais tem-se o custo-padrão, que é considerado uma importante ferramenta para planejar e acompanhar os custos, auxiliando na fixação dos padrões, tornando possível a verificação das variações ocorridas antes, durante e após os processos de produção. O objetivo geral do estudo consiste em investigar, pela ótica do gerente industrial, a importância do custo-padrão no desempenho das unidades industriais de uma empresa fabricante de revestimentos cerâmicos localizada no Sul do estado de Santa Catarina. Por meio da abordagem qualitativa e pela técnica de estudo de caso foram coletados os dados por meio da aplicação de um questionário com os gerentes das quatro unidades da empresa objeto do estudo. De acordo com os resultados obtidos nessa pesquisa foi possível concluir, pela ótica dos gerentes, que o custo-padrão é um instrumento de apoio fundamental para as tomadas de decisões. Percebeu-se também que a partir dos dados fornecidos por esse instrumento de custeio, é possível efetuar análises comparativas entre o custo real e custo-padrão e identificar variações permitindo ao gestor a rápida elaboração de um plano de ações corretivas.

PALAVRAS – CHAVE: Planejamento e controle dos custos. Desempenho operacional. Indústria cerâmica.

AREA TEMÁTICA: Tema 04 - Contabilidade de Custos

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos surgiu com a necessidade de solucionar problemas pertinentes à avaliação de estoques e apuração do resultado, devido as modificações ocasionadas com a Revolução Industrial. No atual contexto, da economia brasileira, tornou-se cada vez mais necessário manter o controle, organização e planejamento das operações para a tomada de decisão mais acertada dentro de um cenário de crescimento e competitividade (ROBLES JUNIOR, 2008). Segundo Leone (2000), a contabilidade de custos gera dados para vários

¹ Acadêmico do curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

² Profº Mestre, UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.



níveis gerenciais, esses dados são analisados e as informações interpretadas, servem para subsidiarem as tomadas de decisões operacionais ou estratégicas.

Um dos instrumentos para gerenciamento de custos utilizados pelas organizações/empresa é o custo-padrão, entendido como uma técnica que tem como finalidade o planejamento e o controle dos custos e serve de base de comparação entre o custo orçado e o realizado (MARTINS, 2010). Para Ferreira (2007) a utilização do custo-padrão pelas organizações possibilita uma análise detalhada de todas as etapas e processos envolvidos na fabricação de determinado produto, oportunizando verificar os desvios das operações e as prováveis causas dos custos fora do padrão estabelecido. Logo, o custo-padrão pode ser utilizado como base para a elaboração da política de preços.

Para Martins (2010), o custo-padrão é uma ferramenta de gerenciamento que auxilia a elaboração do orçamento empresarial, no que diz respeito à produção, uma vez que em alguns casos ele é elaborado com a finalidade de definição de metas orçamentárias. Independente do método de custeio utilizado, percebe-se a importância do controle dos custos nas organizações.

A contabilidade de custos alinhada ao custo-padrão, contribui no processo de planejamento, controle e mensuração dos gastos incorridos, possibilitando análise dos desvios e ações corretivas no intuito de obter melhores resultados das operações.

O estado de Santa Catarina evidencia-se economicamente em vários segmentos produtivos e um deles é o segmento cerâmico. É no sul desse estado que encontra-se o maior polo Cerâmico do país, destacando-se os tipos e forma voltados para o revestimento. Por se tratar de um segmento bastante concorrido as empresas do segmento cerâmico tendem a praticar preços parecidos para continuarem competindo no mercado nacional e internacional. Diante desse fato, essas empresas precisam de informações e dados confiáveis que garantam tomadas de decisões assertivas.

Nesta área, por haver grande concorrência é preciso inovar e praticar uma política de preços competitivos, sendo assim, o acompanhamento dos custos, a análise de suas variações e a busca pelo menor custo possível dentro de suas limitações é uma das formas de se manter num mercado tão competitivo.

Analisando esse cenário surge a seguinte questão de pesquisa: Qual a percepção, acerca do custo-padrão, dos gerentes industriais de uma empresa de revestimentos cerâmicos do Sul de Santa Catarina? O objetivo geral do estudo consiste em investigar, pela ótica do gerente industrial, a importância do custo-padrão no desempenho das unidades de uma empresa de revestimentos cerâmicos localizada no Sul do estado de Santa Catarina. Para alcançar o objetivo geral foram propostos os seguintes objetivos específicos: i) descrever a aplicação do custo padrão na empresa objeto do estudo; ii) aplicar uma pesquisa por meio de um questionário com os gerentes industriais da empresa objeto do estudo; e iii) analisar os resultados obtidos.

No campo teórico a realização dessa pesquisa se justifica devido aos poucos estudos direcionados à temática. Ao fazer a busca nas bases de dados Spell com uso da palavra chave "custo-padrão", encontrou-se apenas um trabalho, cujo objetivo era identificar as características da utilização do custo-padrão em uma indústria de médio porte que fabrica e comercializa produtos de beleza e higiene pessoal. Na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações foram encontrados 57 resultados e nos anais do Congresso Brasileiro de Custos 25 resultados, sendo



que nenhum deles estuda a ótica dos gerentes sobre o custo-padrão na indústria cerâmica.

A contribuição prática desse estudo está direcionada ao fato de contribuir com a carência de trabalhos relacionados ao assunto, bem como na obtenção do conhecimento e visão dos gerentes industriais sobre o custo-padrão que o utilizam em seu dia-a-dia. Além disso, apresentar o custo-padrão como um instrumento gerencial que contribui para o fortalecimento das organizações do mesmo ramo.

Este trabalho está dividido em cinco seções, sendo que além dessa introdução, a segunda abrange a fundamentação teórica; seguido dos procedimentos metodológicos adotados na pesquisa. Na quarta seção são expostos e discutidos os resultados; finalizando com as considerações finais e referências do seu estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O referencial teórico apresenta a revisão de literatura sobre a contabilidade de custos com ênfase no custo-padrão, utilizando os principais autores e pesquisas correlatas ao tema em estudo.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Conforme Martins (2010), a contabilidade de custos surgiu da necessidade de avaliação e mensuração dos estoques. Porém, com o crescimento das indústrias ela desenvolveu papel importante no fornecimento de dados e a partir disso surgiram duas novas finalidades: o controle e a disponibilização de informações à decisão. Essas novas funções fornecem bases para o acompanhamento de padrões, orçamentos e contribuem na tomada de decisão.

Com o aumento da competitividade tornou-se necessário à elaboração de um planejamento dos custos envolvidos na produção, uma vez que para a formação de preço de venda é preciso levar em consideração o mercado em que se atua (MARTINS, 2010).

Berti (2006) traz como principal finalidade da contabilidade de custos o fornecimento de informações que subsidiam a tomada de decisão dos gestores, pertinentes a diversos processos da entidade, desde a compra dos insumos, transformação e venda do produto acabado. Com isso, oportuniza planejamento, controle em todo processo produtivo, minimizando os custos e melhorando os resultados.

Os custos de uma empresa sofrem influência de diversos fatores internos e externos, como por exemplo, a forma em que são comandadas as operações, os comportamentos e atitudes da empresa, o modo em que se atua o mercado, o preço dos insumos, a demanda de cada produto. Desta forma, quanto melhor estruturado o processo de planejamento e o acompanhamento dos custos, mais retorno a empresa obtém. Além disso, a contabilidade de custos contribui na identificação do custo de diversas áreas dentro da empresa; no controle das operações; na formação do preço de venda; na elaboração do orçamento, entre outros (MEGLIORINI, 2007).

Para melhor aplicabilidade dos instrumentos de contabilidade de custos é preciso conhecer as principais definições das terminologias utilizadas. O Quadro 1 expõe essas nomenclaturas.



Quadro 1 – Terminologias da contabilidade de custos

Terminologia	Definição
Desembolso	Saída de dinheiro do caixa ou do banco, resultante da aquisição de um bem ou serviço.
Gasto	Consumo genérico de bens ou serviços que geram sacrifício financeiro para a entidade. Podem ser classificados em custos, despesas, investimentos, perdas ou desperdícios dependendo da situação que é aplicado.
Custo	Gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.
Despesa	Gasto necessário para obter receita e manutenção dos negócios da empresa.
Perda	Gastos incorridos de forma anormal ou involuntária, sem relações com a operação da empresa.
Desperdício	Gastos incorridos que podem ser evitados sem alteração da qualidade dos bens ou serviços prestados.
Receita	Resultado da venda de mercadorias ou prestação de serviços.
Investimento	Gastos para aquisição de ativos prevendo benefícios futuros.

Fonte: Adaptado de Perez Junior, Oliveira e Costa (1999) e Martins (2010).

Além da nomenclatura é preciso compreender a classificação dos custos, que são classificados quanto aos produtos fabricados, denominados custos diretos e indiretos; e quanto aos volumes de produção, classificados em custos fixos e custos variáveis (MEGLIONARI, 2007). O Quadro 2 apresenta o conceito de cada classificação.

Quadro 2 - Classificação dos custos

Alocação ao produto	Custo Direto	Apropriação do custo aos produtos conforme o consumo. Exemplo: matéria-prima, embalagem.
	Custo Indireto	Apropriação dos custos por base de rateio, ou outro critério. Exemplo: período (em horas) de emprego de mão de obra.
Volume de produção	Custo Fixo	Custos decorrentes da manutenção da estrutura produtiva, independente da quantidade produzida. Exemplo: Salários, aluguel.
	Custo Variável	Custos que aumentam ou diminuem de acordo com a quantidade produzida. Exemplo: Matéria-prima.

Fonte: Adaptado de Meglionari (2007)

Na contabilidade de custos encontram-se vários métodos de custeio, que são utilizados para calcular o custo de determinado produto ou serviço, independentemente do ramo de atividade, seja indústria, comércio ou prestadora de serviços. Cada método utiliza uma terminologia própria e uma forma de calcular os custos (BERTI, 2006). No Quadro 3 são expostos os principais métodos e seus conceitos.

Quadro 3 - Métodos de custeio

Método de custeio	Definição
ABC	O ABC é Custeio Baseado em Atividades, que atribui os custos por meio da análise das atividades da empresa, apropriando os custos indiretos independente do volume de produção.
Custeio por Absorção	O método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis em cada unidade produzida.



Custeio variável	O custeio variável considera que apenas os custos variáveis devem ser apropriados nos custos dos produtos e que os custos fixos devem ser considerados como despesa diretamente na apuração de resultado.
------------------	---

Fonte: Adaptado de Berti (2006) e Martins (2010).

Para cálculo do custo do produto e apuração de resultado a empresa poder adotar o método de custos mais adequado. Destaca-se que para uso gerencial ela pode adotar outras ferramentas/instrumentos como por exemplo o custo-padrão.

2.2 CUSTO-PADRÃO

O custo-padrão é conceituado como o custo normal de um produto e é elaborado considerando as condições reais de produção (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 1999). Segundo Martins (2010) o custo-padrão é a forma mais eficiente de planejar e controlar os custos. Para Berti (2007) é o custo que se define antecipadamente, antes da efetiva produção.

De acordo com Bornia (2002), a utilização do custo-padrão em uma organização contribui na fixação de padrões desejáveis possibilitando encontrar as diferenças ocorridas no processo, indica os caminhos a seguir na identificação das causas dessas diferenças.

Para a elaboração do custo-padrão é necessário entender o processo de fabricação do produto, é preciso ter contato com as pessoas que estão diretamente ligadas as ações fabris para que se possa estabelecer o tempo necessário de desenvolvimento de cada operação e o volume de insumos de cada item (BERTI, 2006).

Para se obter o custo-padrão, segundo Carastan (1999), é necessário estabelecer padrões-físicos, aqueles pré estabelecidos em itens específicos, como, quilos de materiais, tempo de ajuste das máquinas, horas de capacidade das máquinas. Além disso é preciso realizar um estudo de todo o processo fabril a fim de verificar a eficiência e considerar os fatores envolvidos no estabelecimento desses padrões, para que se obtenha resultados eficientes na análise e controle dos custos.

Martins (2010) apresenta três conceitos de custo-padrão, o Ideal, Corrente e Estimado. O Custo Ideal é aquele que considera o uso dos melhores materiais, utilizando a mais eficiente mão de obra e 100% da capacidade de produção das máquinas, sem admitir qualquer eventualidade do processo. É a forma de acompanhar o custo a longo prazo, de tempos em tempos, comparando com anos anteriores, difícil de alcançar e desmotivador. O custo- padrão Corrente considera todas as ineficiências que possam ocorrer no momento da produção dos itens. Ele é considerado uma meta difícil, mas possível de alcançar nos próximos períodos, é o custo que deveria ocorrer no momento da produção. O Estimado é o elaborado com base nos números do passado que servem para gerar o custo atual, e que problemas que possam ter sido resolvidos não são considerados.

As principais diferenças entre o custo-padrão Ideal e o custo-padrão Corrente, esta no fato de que de o Ideal não considera nenhuma ineficiência no processo, somente aquelas que não podem ser excluídas "cientificamente", já o Corrente inclui algumas ineficiências no custo do produto; o Ideal considera as máquinas mais eficientes, mesmo que a empresa não as possua, enquanto que o Corrente considera somente aquelas que estão à disposição da empresa; o Ideal considera uma meta para longo prazo, enquanto o Corrente uma meta para curto e médio prazo (MARTINS, 2010).



2.2.1 Implantação do custo-padrão

De acordo com Madeira, Barros e Portugal (2013) é necessário que a implantação do custo-padrão ocorra de forma gradativa, pois se trata de um processo que se modifica continuamente e está sempre em evolução, assim como pode estar sujeito a falhas. É imprescindível que exista na empresa um sistema de custo real, para que possam ser realizadas as análises necessárias das variações. Desta forma, o custo-padrão tem se mostrado eficaz no controle das operações e no auxílio da determinação dos custos.

Para Perez Junior, Oliveira e Costa (1999) a utilização do custo-padrão traz como vantagens: a) a eliminação de falhas no processo produtivo, pois na determinação do custo-padrão são consideradas as condições normais de desempenho e no momento dessa apuração podem ser constatadas falhas existentes no processo; b) o aprimoramento dos controles, visto que é facilmente identificado os desvios ocorridos em determinado período, servindo de base na identificação de possíveis irregularidades; c) serve de instrumento de avaliação de desempenho; d) auxilia no aprimoramento dos procedimentos de apuração do custo real; e e) serve como suporte no fornecimento de informações rápidas no que diz respeito aos custos envolvidos no processo produtivo.

A implantação do custo-padrão em organização fornece dados de suporte para análise dos custos incorridos no processo de fabricação e, assim empresa passa conhecer todos os fatores que influenciam no custo. Outras vantagens são: o fornecimento de relatórios sobre os setores, sendo possível identificar quais áreas não está funcionando de acordo com o planejamento; distribui as responsabilidades para cada setor; pode ser utilizado para a formação do preço de venda para a elaboração do orçamento da empresa (FARIAS, 2000). Robles Junior (2008) reforça a importância do custo-padrão no controle das operações e a redução de custo que essa apuração pode trazer.

2.2.2 Determinação dos padrões

Perez Junior, Oliveira e Costa (1999) afirmam que para a determinação dos padrões é necessário a padronização dos elementos envolvidos na produção, quantificando o uso das matérias-primas, embalagens, mão de obra e outros custos indiretos de fabricação. Depois dos padrões quantificados, eles são multiplicados pelos seus respectivos padrões monetários, resultando o custo-padrão.

Carastan (1999) salienta que para o sistema de custo-padrão ser considerado eficiente, é necessário que os fatores envolvidos na produção sejam considerados com segurança e exatidão. O Quadro 4 apresenta resumidamente critérios para definição dos diversos padrões.

Quadro 4- Determinação dos padrões

Padrão a ser determinado	Procedimentos ou critério utilizado
Padrão físico de consumo das matérias-primas e demais materiais	Pesagens e/ou medições, considerando também as perdas e quebras normais do processo produtivo.
Padrão do valor das matérias-primas e demais materiais	Custos correntes de reposição ou os custos incorridos nas últimas compras.



Padrão técnico de utilização da mão de obra	Quantificados por cronometragem de tempo das operações produtivas, de acordo com amostragens estatísticas. Deve ser levado em consideração o desempenho normal de um operário, em condições normais de produção, incluindo as perdas normais de tempo para trocas de ferramentas, substituição de matérias-primas, deslocamentos periódicos de setor entre outros.
Padrão de taxas horárias de mão de obra	Calculada considerando o custo com salários, encargos sociais e outros benefícios.
Padrão monetário dos custos indiretos de fabricação	A taxa unitária decorre da divisão do total dos custos indiretos conhecidos pelo fator escolhido para apropriação aos produtos.

Fonte: Perez Junior, Oliveira e Costa (1999, p. 159).

Os padrões são determinados em conjunto entre o setor de engenharia de produção, que define padrões quantitativos, fazendo o levantamento de dados envolvidos na fabricação, e a contabilidade de custos que define os padrões dos preços desses fatores (MADEIRA; BARROS; PORTUGAL, 2013)

A determinação dos padrões é de responsabilidade da contabilidade de custos, em conjunto com a engenharia de produção, sendo um responsável pelos padrões monetários e o outro pelos padrões técnicos, respectivamente. Além disso, todos os funcionários da empresa precisam conhecer e participar da implantação da técnica, uma vez que se aplica a praticamente todos os setores de fabricação. Esse sistema de padrões pode ser determinado em três níveis diferentes: trabalhando em condições ideais; considerando as ineficiências do processo; ou então, mais rigorosos que os atuais (DE MELLO, 2002).

De acordo com Robles Junior (2008) é necessário que todos os elementos que afetam a produção estejam padronizados antes da sua efetiva produção. Além disso, esses padrões quando definidos em grau máximo, podem parecer algo impossível de alcançar, apresentando variações significativas, os quais podem ser desconsiderados pelos gestores. Quando definidos em grau mínimo, não estimulam o desempenho contínuo. Para o autor o melhor padrão a ser definido é aquele difícil de alcançar, mas possível, pois gera melhorias e empenhos contínuos.

Bruni (2006) conceitua materiais diretos como aqueles que estão diretamente vinculados aos produtos, ou seja, os materiais utilizados no processo de fabricação, como a matéria-prima e as embalagens. Ferreira (2007) complementa relatando que os materiais diretos não precisam de rateios, pois seu consumo é identificado em cada unidade.

Assim, a determinação dos padrões de materiais diretos esta relacionada a quantidade de material utilizado em cada produto acabado, levando em consideração as perdas inerentes do processo (DE MELLO, 2002).

A determinação da mão de obra direta é realizada a partir de estudos do tempo necessário para a fabricação, em cada departamento, até o produto acabado. São estabelecidos níveis-padrões de mão de obra, levando em consideração os processos de produção (FIGUEIREDO; CAGGIANO; 1997). Segundo De Mello (2002) para essa determinação é preciso considerar a quantidade/tempo utilizada de mão de obra e o preço/salário aplicável a essa mão de obra, a partir de uma amostragem de dados estatísticos que garantem validade as informações, tendo em vista que esses padrões são estabelecidos para condições normais de trabalho.

Os custos indiretos de fabricação são aqueles necessários para a fabricação de determinado produto, mas que não é possível associa-los diretamente a este, como exemplo a depreciação industrial. Nas empresas que fabricam apenas um



produto esse custo é alocado facilmente, porém quando há produção de diferentes produtos ou serviços é preciso aloca-lo por meio de rateios (BRUNI, 2006).

Os custos indiretos de fabricação podem ser determinados por hora ou valor de mão de obra direta, por centro de custo ou por rateio por unidade produzida (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA E COSTA, 1999).

2.2.3 Análise das variações

Considerando que o custo-padrão foi definido corretamente, é necessário realizar a apuração das diferenças ou variações entre o custo-padrão e o custo incorrido, de maneira que sejam identificadas as causas e ocorra o desenvolvimento de medidas corretivas que melhorem o controle desses custos (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997). Para Ferreira (2007), a análise das variações permite identificar os setores na unidade que são menos eficientes contribuindo no processo de controle.

De acordo com Meglionari (2007), a análise das variações entre o custo-padrão e o custo realizado deve ser realizada nos três fatores de custos: na matéria-prima, mão de obra direta e nos custos indiretos de fabricação. Essas variações podem ser favoráveis quando o custo com matéria-prima, mão de obra e custos indiretos consumidos são menores que os estabelecidos ou desfavoráveis quando ocorre o contrário (MADEIRA; BARROS; PORTUGAL, 2013).

Para Borna (2002) o acompanhamento e a análise das variações do consumo de matéria-prima, pode ser um fator fundamental na identificação e no controle de desperdícios, contribuindo para o melhor aproveitamento do material.

As variações no custo das matérias-primas podem decorrer de três fatores: da variação da quantidade, que é detectado pela diferença da matéria prima estabelecida na formação do custo-padrão e a quantidade realmente utilizada na elaboração do produto; da variação dos custos, diferença entre o preço estabelecido como padrão para a matéria prima e o pago na aquisição da mesma; e, a variação mista, que decorre da junção dos dois fatores citados (MEGLIORINI, 2007).

As variações da mão de obra direta podem ocorrer pela variação da quantidade, diferença da quantidade de horas estabelecidas como padrão e o tempo gasto na produção; na variação do custo, resultante da diferença do custo-padrão com mão de obra direta e o custo realizado; e da variação mista, que engloba os dois fatores anteriores (MEGLIORINI, 2007).

As variações dos custos indiretos podem ocorrer devido as variação do volume, em que há diferença no volume de produção considerado para o cálculo do custo-padrão e o volume efetivamente realizado; variação nos custos indiretos estabelecidos e os realizados; e a variação na eficiência, que é resultado das diferenças de produtividade que podem ocorrer no momento da fabricação dos produtos (MEGLIORINI, 2007).

Segundo Martins (2010) o custo-padrão e o orçamento estão interligados principalmente pelo fato de terem como principal objetivo o controle em uma empresa. Dentro da organização, como já visto, o custo-padrão pode servir de incentivo no atingimento de metas e objetivos e no aproveitamento dos fatores de produção, o que também se aplica ao orçamento.

Madeira, Barros e Portugal (2013) afirmam que o custo-padrão também é utilizado de base para o orçamento, já que retrata o desempenho da produção,



gerando motivações a gerentes e colaboradores, por meio de recompensas, ou também contribui no alcance de metas de qualidade.

2.3 ESTUDOS CORRELATOS

Após leitura dos resumos dos trabalhos encontrados nas bases de dados Spell e anais do Congresso Brasileiro de Contabilidade, selecionou-se quatro alinhados ao tema em estudo, conforme quadro 5:

Quadro 5- Estudos Correlatos

Autor/Ano	Título	Periódico	Objetivo Geral	Resultado
Souza, Fontana e Boff/ 2010	Planejamento e Controle de custos: Um estudo sobre as práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul	Google Acadêmico	Investigar a adoção de práticas de planejamento e controle de custos por empresas industriais localizadas na cidade de Caxias do Sul.	É expressiva a utilização de práticas mais recentemente desenvolvidas para o planejamento e controle de custos, tais como o custo-meta. Por outro lado, o custo-padrão, a despeito das críticas que tem recebido no contexto da gestão estratégica de custos, é a prática mais utilizada pelas empresas naquelas funções tradicionais de planejamento e controle que fundamentaram o seu desenvolvimento.
Silva et al/ 2011	O custeio padrão como instrumento de controle e informação gerencial: uma proposta de implementação do custo-padrão x real numa cooperativa de laticínios	Congresso Brasileiro de Custos	Realizar um estudo do sistema de custos em uma cooperativa de laticínios.	A pesquisa foi feita por meio de um estudo de caso, e evidenciou que a cooperativa não possuía um sistema de custos efetivo, apenas algumas incursões feitas por alguns profissionais visando determinar o custo dos produtos. Apresentou-se uma proposta de um sistema de custeio padrão para implementação na cooperativa.
Madeira, Barros e Portugal / 2013	A utilização do custo padrão em uma indústria de médio porte: o caso da empresa Aerojet	Spell	Identificar as características da utilização do custo-padrão em uma indústria de médio porte.	Foi possível concluir que: o planejamento e controle de custos é a principal função do custo-padrão na empresa, a fixação do custo-padrão envolve o trabalho conjunto de diversos setores e que o mesmo é revisado semestralmente, a empresa analisa somente as variações que ultrapassam certos critérios pré-determinados e que imediatamente são tomadas providências para corrigi-las.
Mecca, Franzoi, Eckert e Biasio/ 2013	Utilização do custo padrão como ferramenta de auxílio aos gestores na	Congresso Brasileiro de Custos	A importância do custo-padrão como uma ferramenta para auxiliar	Conclui-se que a variação entre o custo-padrão e o custo real pode ocorrer de inúmeras maneiras e por vários motivos. Essas variações interferem diretamente no lucro bruto da empresa de



	tomada de decisão		na tomada de decisão e dessa forma contribuir no desempenho das empresas.	forma positiva ou negativa, devido ao aumento ou redução do custo do produto.
--	-------------------	--	---	---

Fonte: Próprio autor

Souza, Fontana e Boff (2010) realizaram a pesquisa com o objetivo de investigar a adoção de práticas de planejamento e controle de custos em 10 empresas de grande localizadas na cidade de Caxias do Sul. A coleta de dados foi realizada a partir de questionário, em um período de três meses, direcionadas para profissionais com atuação na área de custos. Os autores concluíram que o custo-padrão é utilizado em nove das dez empresas da amostra, e que dessas nove 56% utiliza o custeio variável, enquanto 33% o de absorção.

A pesquisa de Silva et al (2011) teve como objetivo realizar um estudo do sistema de custos em uma cooperativa de laticínios, já que a partir de dados fornecidos pela entidade conclui-se que eles não utilizam um sistema de custeio e sim um processo de acumulação de custos. A empresa diz que a forma apuração do custo fica distorcida, uma vez que alguns gastos não são contabilizados. Silva et al (2011) apresentam um sistema de custo integrado padrão com real, sendo que estruturam e tabularam todas as informações necessárias para o funcionamento do custo integrado e disponibilizaram à empresa.

Madeira, Barros e Portugal (2013) realizaram uma pesquisa com o objetivo de identificar as características da utilização do custo-padrão em uma empresa que comercializa produtos de beleza e higiene pessoal de médio porte no Rio de Janeiro. Os autores relataram como resultado que a empresa utiliza o método de custeio por absorção, o custo-padrão é utilizado no planejamento e controle e auxilia na elaboração do orçamento. A definição dos padrões é realizada a partir de informações de diversos setores da empresa e são revisados semestralmente. Ao identificar variações é realizado planos para corrigi-las envolvendo o setor responsável e a empresa utiliza o custo-padrão para novos produtos.

Mecca et al (2015) realizaram uma pesquisa que descreveu a utilização do custo-padrão como ferramenta para auxiliar na tomada de decisão. A pesquisa foi aplicada em uma indústria gaucha de injeção plástica, que identificou como método de custeio utilizado pela empresa custo real em conjunto com o custo por absorção. Os autores concluíram que existem diversos motivos responsáveis pela variação entre o custo-padrão e o custo realizado e que essas variações têm influencia direta no lucro da empresa. Assim concluíram que é necessário manter o acompanhamento de todas as variações que possam ocorrer no processo produtivo, para o gerenciamento adequado dos custos.

3 PROCEDIMENTOS METOLÓGICOS

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto à abordagem essa pesquisa se caracteriza como qualitativa, pois de acordo com Prodanov e Freitas (2013) é o método de investigação direta para coleta de dados, interpretação de fenômenos e atribuição de significado, considerando suas particularidades. Em relação aos seus objetivos, a pesquisa se enquadra



segundo Gil (2008), como pesquisa descritiva, que é aquela que tem como objetivo estudar e descrever as características de determinado grupo, e a relação entre variáveis, utilizando coleta de dados. No que tange os procedimentos, é classificada como pesquisa bibliográfica, que é desenvolvida a partir de pesquisas existentes, principalmente livros e artigos (GIL, 2008). E, enquadra-se também, como um estudo de caso, pois esses tipos de pesquisa se caracterizam pela exploração de situações que ocorrem na vida real, descrevendo as análises do atual contexto (GIL, 2008).

A coleta de dados foi realizada por entrevista em formato de questionário via e-mail, que é um método em que o pesquisador encontra-se frente ao pesquisado e realiza perguntas pertinentes ao assunto abordado com o intuito de esclarecimento e obtenção de dados (GIL, 2008).

3.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Para a compreensão do objeto dessa pesquisa, inicialmente foi realizado uma revisão da literatura acerca do custo-padrão, como a origem, implantação, acompanhamento das variações. Posteriormente foi definida a empresa para aplicação do questionário, utilizando-se o critério de acessibilidade.

Para a realização dessa pesquisa foi utilizado como instrumento de coleta de dados um questionário com 11 (onze) perguntas abertas (discursivas). Esse questionário com perguntas direcionadas para investigar o posicionamento dos gestores das unidades industriais em relação ao custo-padrão foi aplicado com os quatro Gerentes Industriais das unidades da empresa objeto desse estudo.

O questionário foi encaminhado individualmente para cada Gerente Industrial, via *e-mail* no dia 04 de setembro de 2018. Todos os gestores responderam e devolveram (via *e-mail*) o questionário até o dia 21 de setembro de 2018.

Os resultados dos questionários foram tabulados via planilha Microsoft Excel em formato de tabela para melhor visualização e compreensão das respostas obtidas.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 DESCRIÇÃO DA APLICAÇÃO DO CUSTO-PADRÃO NA EMPRESA

Os produtos fabricados pela empresa podem ser encontrados em mais de 15 mil pontos de venda localizados em todo o território nacional. A marca também está presente em mais de 80 países da América do Sul, América do Norte, Europa, África e Oceania, se firmando como maior exportadora de revestimentos cerâmicos do Brasil.

A empresa possui cinco unidades fabris, sendo que as unidades são geridas por quatro gerentes industriais, um deles, responsável por duas unidades.

O custo-padrão na empresa é definido pelo setor da Controladoria em conjunto com o departamento responsável de cada natureza de gasto. São definidos padrões para a quantidade de massa, acabamento, energia, combustível e embalagem utilizados na fabricação dos produtos, os padrões são atribuídos para massa de acordo com a quantidade em peso Kg/peça, o esmalte em gramas/peça, energia Kw/m², combustível m³/m² e a embalagem de acordo com as quantidades



necessárias para a formação do *packing*. Como custos diretos de fabricação a empresa considera a mão de obra, encargos sociais, materiais de manutenção, serviços com terceiros, materiais de consumo, depreciação e gastos gerais de fabricação, que tem o padrão definido a partir de uma média do valor anual orçado para cada analítico.

A empresa adota como apuração do custo real o método de custeio por absorção, em que todos os custos são apropriados em cada unidade produzida.

4.2 INTEGRAÇÃO DAS INFORMAÇÕES

Nesta seção serão apresentadas as respostas obtidas por meio do questionário aplicado com os gerentes das unidades industriais da empresa objeto desse estudo. Sendo que das 11 (onze) questões serão apresentadas 8 (oito) por apresentarem maior relevância nas respostas obtidas. A apresentação das referidas respostas de cada pergunta foi organizada separadamente por gerente conforme codificação a seguir:

G1 – Gerente Industrial das unidades industriais I e II, trabalha à 28 anos na empresa e à 18 anos na atual função.

G2 – Gerente Industrial da unidade industrial III, trabalha à 15 anos na empresa e à 4 anos na atual função.

G3 – Gerente Industrial da unidade industrial IV, trabalha à 31 anos na empresa e à 17 anos na atual função.

G4 – Gerente Industrial da unidade industrial V, trabalha à 26 anos na empresa e à 16 anos na atual função.

Para evidenciar os textos das respostas dos gerentes industriais nesta seção, usou-se o formato de letra no modo “*itálico*” e, após cada apresentação a pesquisadora fez uma breve análise comparativa entre as respostas.

Inicialmente, evidencia-se que o custo-padrão é considerado pelos quatro gerentes pesquisados como uma ferramenta que auxilia no processo de gestão da unidade. Essa afirmação pode ser constatada no relato dos gerentes ao responder a seguinte questão: De que forma o custo-padrão auxilia na gestão da sua unidade?

G1 - Analisar e verificar possíveis desvios.

G2 - Apontando os desvios de custo de determinado período em relação a um padrão razoável.

G3 - Como uma forma de planejamento e nos ajuda a medir a eficiência do processo. Ele nos ajuda e enxergar o custo ideal nas condições de plena eficiência e o máximo rendimento do equipamento.

G4 - De várias maneiras, dentre elas, propicia uma avaliação dos desvios entre o custo real e o custo-padrão e assim, ver em que parte do custo deve ser atuado para corrigir ou neutralizar estes desvios.

Percebe-se que três dos quatro gerentes apontam a avaliação dos desvios como a principal função do custo-padrão. Destacam os gerentes G3 e G4, que o custo-padrão auxilia na análise da eficiência do processo, tornando possível atuar na correção de falhas que ocorrem no processo de produção e que quando corrigidas contribuem para o aumento da produtividade e qualidade do produto.



Complementando essa questão, foi questionado se o custo-padrão auxilia o processo de planejamento das operações da unidade? De que maneira? Obtendo-se as seguintes respostas:

G1- Sim, onde devo atuar centro de custo ou departamento, e priorizar as devidas ações.

G2 - Sim, auxilia. Como o custo-padrão é a soma de vários fatores que compõem um produto, ele aponta, em uma análise mais detalhada, onde houve o desvio, para que possa ser tratado por meio de plano de ação específico para o item. Permite identificar também, dentro da composição de custo, quais os itens têm maior impacto no total e devem ser focados por meio de ações direcionadas/investimentos. Outras comparações como benchmarkings e evolução do custo-padrão de um produto ao longo de um período

G3 - Sim, para tomada de decisão e traçar novos objetivos e para novos desenvolvimentos de produtos.

G4 - Sim, de várias maneiras, como por exemplo, toda entrada de uma nova bitola ou até mesmo referência, é validade após estudo de viabilidade da mesma levando em consideração a projeção de seu custo-padrão.

Os pesquisados afirmam que o custo-padrão norteia para os principais pontos, de forma detalhada, que necessitam de atenção ou prioridade de elaboração de planos de ações, desta forma auxilia na tomada de decisões assertivas. Também é um fator predominante na determinação de novos produtos, e para estudos de viabilidade de novas bitolas (tamanho de material) para o caso dos revestimentos cerâmicos.

Sendo assim, foi questionado quais critérios considerados para definir os padrões de custos a serem utilizados pelas unidades?

G1 - Em medições/cronometragem das várias atividades nas várias etapas do processo, e comparando-as aos valores históricos, e há validação ou não, caso haja desvios muitos significativos.

G2 - Normalmente as informações partem de medições/histórico de consumo ao longo de um período, incluindo perdas e ineficiências que estão presentes na produção real. Exemplos são o consumo de gás natural (combustível) medido por meio de medidores de vazão, ou de energia elétrica por meio de analisadores de energia. Matérias-primas são pesadas, custos com manutenção e mão-de-obra se baseiam no orçamento anual (para estes itens se utiliza muito o histórico de períodos anteriores na construção do orçamento, ou projeções quando não se dispõe de histórico anterior).

G3 - Ficha técnica do produto, pela produtividade e perdas do processo, despesas fixas.

G4 - Para os custos diretos de fabricação, é utilizado o indicador de produtividade de cada referência e para os custos variáveis, utiliza-se a ficha técnica do produto, ou seja, o consumo específico em condições normais de produção.

De acordo com Berti (2006) para a elaboração do custo-padrão é necessário entender o processo de fabricação do produto, é preciso ter contato com as pessoas que estão diretamente ligadas as ações fabris para que se possa estabelecer o tempo necessário de desenvolvimento de cada operação e o volume de insumos de



cada item. Mediante as respostas obtidas pelo questionário foi possível verificar quais os critérios são utilizados na empresa para a definição de seus padrões, conforme fundamenta Perez Junior, Oliveira e Costa (1999), que para a determinação dos padrões é necessário a padronização dos elementos envolvidos na produção, quantificando o uso das matérias-primas, embalagens, mão de obra e outros custos indiretos de fabricação.

Na empresa, os padrões são definidos de acordo com um histórico de consumo feito por medições realizadas em cada etapa do processo, desde um (1) quilograma de massa utilizado na fabricação da peça, até a quantidade de embalagem/etiquetas necessários para a formação do *packing* de embalagem do produto, analisadas e validadas pelos responsáveis de cada setor. E também são levadas em consideração as perdas que fazem parte do processo de produção.

Percebe-se que os gerentes consideram também o custo-padrão como uma ferramenta que auxilia na análise de possíveis variações entre o que foi definido como padrão, com o custo real do mês. Desta forma foi questionado aos Gerentes, de que maneira e o que ele acompanha nas possíveis variações mensais entre o custo-padrão e o custo realizado. Obtendo-se as seguintes respostas:

G1 - Verificando os valores compilados pelo departamento de controladoria.

G2 - Observamos os desvios maiores do custo global, esclarecendo o motivo de forma detalhada, focando e direcionando a equipe para a correção e busca por melhor prática.

G3 - Comparando os custos por natureza de gastos: dos insumos variáveis e despesas fixas, sempre comparando entre o custo real x o padrão. Havendo variação elevada é feita uma análise mais profunda para identificar a causa, junto com o setor envolvido.

G4 - Mensalmente após a apuração do custo realizado, fazemos uma análise comparativa com o custo-padrão e buscamos entender os possíveis desvios, tanto para mais como para menos. Nestas análises, buscamos entender as causas destes desvios, se foram devidos ao volume produzido, perdas de processo, gastos com custo direto de fabricação acima ou abaixo do orçado, etc.

No que se refere ao custo real, o mesmo é apurado pelo setor de Controladoria da empresa. De acordo com Bornia (2002), a utilização do custo-padrão em uma organização contribui na fixação de padrões desejáveis possibilitando encontrar as diferenças ocorridas no processo e indica os caminhos a seguir na identificação das causas dessas diferenças, o que pode ser constatado nas respostas dos Gerentes Industriais que explicam que quando encontrado variações é realizado uma apuração junto com departamentos envolvidos na produção, afim de encontrar os reais motivos dessa variação, tanto positiva quanto negativa, para que possam ser corrigidas e evitadas nas próximas produções, acrescenta ainda Ferreira (2007), que a análise das variações permite identificar os setores na unidade que são menos eficientes contribuindo no processo de controle.

Complementando essa questão, foi questionado aos Gerentes quais ações ele toma para corrigir tais variações? E quais são as dificuldades encontradas quando a unidade não atinge o custo-padrão?



G1 - *Primeiramente abrindo as referidas contas/centro de custos, e analisando quais itens (insumos/peças/quantidades requisitadas), para então junto a coordenação responsável, priorizar ações para a devida correção.*

G2 - *Em relação as ações podemos citar: treinamento/reunião com a equipe quando envolve baixa de insumos de forma errada, alterando o padrão realizado no mês; rever padrão por meio de novas medições ou inferências quando se trata de perdas; alterar o padrão quando constatado mudança do cenário. Além das dificuldades em justificar o não atingimento, a maior em resolver são as variações do processo e baixas de insumos realizados pelas equipes, onde se observa dificuldades em quantificar precisamente os insumos utilizados.*

G3 - *Ações: trabalhamos com objetivos e metas fazendo um plano de ação para identificar as causas das variações. Dificuldades: Eficiência operacional, revisão de produtividade e revisão das perdas do processo.*

G4 - *Buscamos corrigir os desvios que estão ao nosso alcance por meio de redução de perdas, melhorias de produtividade, troca de insumo/fornecedor para os custos diretos de fabricação, etc. Quanto as dificuldades, considero que ficamos pressionados indiretamente para restabelecermos o mais rápido possível este desvio para garantir as margens de contribuição das referências produzidas.*

Em relação às ações para a correção das variações, verifica-se que são realizadas conferências individuais de cada insumo, priorizando planos de ações corretivos que contribuam para minimizar variações, bem como treinamentos com a equipe da produção que atuam diretamente na baixa dos insumos, que podem ocorrer de maneira equivocada contribuindo para a distorção dos custos, e também a redução de perdas do processo, melhorias na produtividade, entre outros fatores que possam contribuir com os menores desvios possíveis entre custo-padrão e custo real. No entanto, os gerentes destacam que há dificuldade ainda na eficiência operacional, onde no processo de baixa dos insumos utilizados na produção dos produtos, quantificar precisamente ainda gera adversidades.

Em relação à mesma questão, os gerentes foram questionados, se os mesmos veem a necessidade de fazer revisão dos custos? Por quê? E, com qual frequência?

G1- *Sim, sem dúvida. Justamente para manter as informações apuradas. A frequência é quando há desvios em meses consecutivos.*

G2- *Sim, pois os cenários, equipamentos, exigências de clientes, qualidade das matérias-primas, tendem a ter alguma mudança ao longo do tempo e se faz necessário revisar os custos. Ideias novas surgem e podem otimizar custos também. Creio que 3 meses é um bom período.*

G3- *Sim, vejo necessidade a cada três meses. Custo-padrão serve de parâmetro para formação de preço e o custo errado com desvio podemos perder novos negócios ou vender com prejuízos.*

G4 - *Considero importantíssimo fazermos revisão no custo-padrão, pois como ele é a base para a nossa formação de preços de venda, uma divergência, sem correção para cima fará com que percamos margem de contribuição e se esta divergência for para baixo, podemos estar perdendo vendas / Mercado. Quanto à frequência, a parte variável do custo-padrão é atualizada automaticamente de acordo com a atualização da ficha técnica quanto ao consumo ou aumento de preço dos insumos variáveis (Matérias-primas, Energia Elétrica, Combustível, Embalagens e Insumos*



de Polimento e Retífica). Quanto à parte fixa (Custos Diretos de Fabricação), considero que a frequência seja de acordo com alguma alteração significativa de preço, gastos ou alteração de processo.

É possível verificar a concordância entre os quatro gerentes, na importância da revisão dos custos, sejam quando os desvios ocorram em meses consecutivos, a cada três meses, ou então quando há alteração significativa de preço, gastos ou no próprio processo de fabricação. O alinhamento do custo-padrão torna-se necessário também, pois conforme afirmam os gerentes pesquisados e Farias (2000), o mesmo pode ser utilizado para a formação do preço de venda, o que torna essencial o acompanhamento desse custo, e que estava alinhado o mais próximo possível do custo real.

Para o acompanhamento desses custos, são gerados pela Controladoria relatórios gerenciais, e foi questionado aos pesquisados se esses relatórios gerenciais gerados na unidade, com base no custo-padrão, atendem seus anseios como gestor?

G1 - Sim, é uma ferramenta de extrema utilidade.

G2 - Sim, eles fornecem bons parâmetros de avaliação.

G3 - Sim, consigo acompanhar o custo de cada item por natureza de gasto e com isso acompanho a margem de contribuição por item.

G4 - Considero que atende, porém se produzirmos um mix de produção muito diferente do que foi orçado, a parte do custo-padrão fixa sofrerá variações que não serão contempladas.

Sendo assim, de acordo com os quatro gerentes industriais, os relatórios gerados hoje, que são fornecidos para o acompanhamento dos custos da fábrica, fornecem dados suficientes para a avaliação dos custos de fabricação dos materiais.

Finalizando as perguntas, foi questionado aos gerentes industriais se eles teriam alguma consideração ou sugestão ao instrumento gerencia do custo-padrão utilizado pelas unidades da empresa? Obtendo-se as seguintes respostas:

G1- Penso que está bem implementada e é bem utilizada pelos vários departamentos da corporação.

G2- Creio que os custos variáveis seguem boa metodologia. Os custos fixos, baseados muito no orçamento anual, sofrem alguns rateios e muitas vezes não traduzem particularidades de certos produtos. Por exemplo, a estamperia das prensas. Acredito também que a área comercial poderia utilizar melhor a informação do custo-padrão, sabendo que poderia vender por valores acima do custo variável, o que estaria ajudando a pagar o fixo, nos casos de ociosidade de equipamentos e custo financeiro dos estoques (isto envolve também políticas comerciais).

G3- O sistema de custeio e controle das despesas é muito eficiente mediante gerenciamento matricial de despesas (GMD) e os apontamentos de volumes e perdas no processo são por funcionamento por ordem de fabricação. Isso nos credencia para cada vez mais podermos ter um custo real muito próximo ao custo-padrão.

G4 - Considero oportuno fazermos uma revisão trimestral quanto ao volume orçado de produção que é uma das bases para a obtenção do custo.



Ao analisar as considerações e sugestões, é possível constatar que o custo-padrão faz jus a sua atribuição, e que é eficiente para a empresa, sendo utilizado pelos vários departamentos das unidades e que atendem aos anseios dos gerentes industriais da empresa estudada.

Para facilitar o entendimento, no Quadro 6 demonstra-se as sínteses das respostas obtidas do gestor de cada unidade industrial.

Quadro 6 - Síntese das respostas do questionário

Gerente	Resumo questionário
G1	O pesquisado considera o custo-padrão como uma ferramenta de gestão pois auxilia na análise e verificação de possíveis desvios e na tomada de decisões para a correção dos mesmos. Ele aponta onde se deve atuar, em qual centro de custo ou departamento, priorizando as devidas ações. O pesquisado ainda aponta que o custo-padrão é definido a partir de medições e cronometragens, das etapas que envolvem todo o processo, comparando com valores históricos para a validação. Havendo variações são analisados quais as contas/centro de custos e em qual insumo junto com a coordenação responsável. Ele considera necessário a revisão do custo-padrão para que se mantenham as informações apuradas, já que auxilia a área comercial na formação dos preços de venda dos produtos. O pesquisado diz que o custo-padrão esta bem implementado e é utilizado por vários departamentos da corporação.
G2	O pesquisado diz que o custo-padrão é uma ferramenta que aponta os desvios de determinado período em relação ao padrão razoável, mensura o quanto o processo é eficiente, bem como a utilização dos recursos. Para o pesquisado ele é a soma de vários fatores que compõe o produto, e que identificado os desvios é possível criar planos de ações específicos visando a correção. Os padrões partem de medições históricas de consumo, incluindo perdas e ineficiências conhecidas. Considera necessária a revisão a cada três meses, pois ocorre mudanças em vários fatores da produção. Os relatórios que a empresa disponibiliza oferecem bons parâmetros de avaliação.
G3	O pesquisado considera um custo pré-atribuído utilizado como base para registro, antes da produção efetiva, que auxilia como uma forma de planejamento e ajuda a medir a eficiência do processo. Considera que a finalidade é o planejamento e controle dos custos para a formação do preço de venda adequado. Utiliza para a tomada de decisões e para traçar novos objetivos para a unidade. É atribuído por meio de ficha técnica, produtividade, considerando perdas do processo. As variações são acompanhadas por natureza de gasto, e quando há uma variação muito elevada é realizado análise junto com o setor responsável. Considera necessário a revisão a cada três meses, já que serve para formação de preço de venda.
G4	Para o G4 o custo-padrão é uma ferramenta de gestão pois não se pode gerir um processo se não se conhecer o custo-padrão do mesmo. Ele propicia avaliação de desvios, para identificar onde pode-se atuar. Para ele, a principal finalidade é fornecer informações fidedignas para a formação do preço de venda dos itens fabricados. Auxilia no processo de planejamento pois sempre que há a necessidade de criação de itens novos são feitos estudos por meio do custo-padrão para garantir sua viabilidade. Acompanha os desvios buscando entender as causas. Buscam corrigir os desvios mediante redução de perdas, melhorias na produtividade entre outros.

Fonte: Próprio autor

De acordo com as respostas resumidas no quadro 6, pode-se dizer que o objetivo geral dessa pesquisa foi alcançado, pois foi possível concluir que o custo-padrão, na visão dos gerentes industriais, é uma importante ferramenta de gestão para a empresa, que tem por finalidade o planejamento e o controle dos custos, e que auxilia na tomada de decisões.



5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise das informações obtidas nesta pesquisa permitiu identificar que o custo-padrão é um instrumento de apoio à tomada de decisão, que fornece parâmetros adequados para avaliação do desempenho da unidade fabril.

O custo-padrão possibilita a atribuição de um padrão dos custos e por meio desse padrão contribui com a mensuração da eficiência do processo, quando comparado com as condições de pleno funcionamento na fabricação dos produtos, contribuindo para a busca de cada vez mais um maior desempenho, reduzindo desperdícios que podem ser evitados no processo de fabricação.

Gera variações tanto positivas como negativas, que permitem uma avaliação e identificação das ineficiências, possibilitando aos gestores a atuação com ações corretivas que auxiliam no aprimoramento dos processos.

Uma das limitações desta pesquisa foi a carência de estudos correlatos ao tema objeto desse estudo. Poucas bibliografias (livros) atualizadas. E a realização da entrevista somente com os gestores industriais.

Como sugestões para futuros estudos, propõem-se a realização de pesquisas envolvendo outros segmentos, para a verificação da eficiência do custo-padrão nas entidades. E a realização da entrevista com o controller e diretores que tomam a decisão na empresa.



REFERÊNCIAS

- BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006. 291p.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002. 203 p.
- BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros: com aplicações na HP12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2006. xi, 388 p. (Desvendando as finanças 5).
- CARASTAN, Jacira Tudora. Custo meta e custo padrão como instrumentos do planejamento empresarial para obter vantagem competitiva. 1999. 16 f. **IV Congresso Brasileiro de Custos**. São Paulo, 1999. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3211>>. Acesso em: 07 abril 2018.
- DE MELLO, Marcio Roberto. Sistema integrado de custo padrão, orçamento e contabilidade como instrumento de mensuração e avaliação de desempenho econômico - estudo de caso da GERDAU Riograndense. Dissertação. Universidade **do Vale do Rio do Sinos**. Rio Grande do Sul. 2002. Disponível em: <http://bdt.d.ibict.br/vufind/Record/USIN_befda9928112c960451a6532ee8ed555> Acesso em: 07 abril 2018.
- FARIAS, Maria Zenilde Oliveira. Custo Padrão: um instrumento gerencial. 2000. 15 f. **IV Congresso Brasileiro de Custos**. Recife, 2000. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3028>>. Acesso em: 07 abril 2018.
- FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 378 p.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria teoria e prática**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997. 276 p.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 518 p.
- MADEIRA, F. L.; BARROS, P. M. J.; PORTUGAL, G. T. A utilização do Custo Padrão em uma indústria de médio porte: o caso da empresa Aerojet. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 18, n. 3, p. 94-107, 2013. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/18270/a-utilizacao-do-custo-padrao-em-uma-industria-de-medio-porte--o-caso-da-empresa-aerojet>>. Acesso em: 07 abril 2018.



MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**: o uso da contabilidade de custos como instrumento gerencial de planejamento e controle 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 370 p.

MECCA, Marlei Salete. at al. Utilização do custo padrão como ferramenta de auxílio aos gestores na tomada de decisão. **IV Congresso Brasileiro de Custos**. Paraná. 2015. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/4031>> Acesso: 07 abril 2018.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**: análise e gestão. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 208 p.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico**: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2. Ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. 274p.

ROBLES JÚNIOR, Antonio. **Contabilidade de custos**: temas atuais. Curitiba: Juruá, 2008. 283p.

SILVA, Luiz Ivan dos Santos. at al. O custeio padrão como instrumento de controle e informação gerencial: uma proposta de implementação do custo padrão x real numa cooperativa de laticínios. **IV Congresso Brasileiro de Custos**. Rio de Janeiro. 2011. Disponível em: < <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/582>> Acesso em: 07 abril 2018.

SOUZA, Marcos Antonio de; FONTANA, Fernando Batista; BOFF, Caroline Dal Soto. Planejamento e Controle de Custos: Um Estudo Sobre as Práticas Adotadas por Empresas Industriais de Caxias do Sul - RS. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte. V. 21, N. 2, p. 121-151, Abr./Jun. 2010. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/888>> Acesso em: 08 abril 2018.



APÊNDICE

Artigo: análise da importância do custo-padrão, sob a ótica dos gerentes industriais, em uma empresa de Revestimentos Cerâmicos localizada no Sul de Santa Catarina.

Acadêmica: Amanda Flores Cechinel Zanette
Orientador: Professor Me. Sérgio Mendonça da Silva

QUESTIONÁRIO

Perfil do Entrevistado:

- Função/Cargo:
- Formação:
 - () Ensino Médio
 - () Superior
 - () Pós Graduação (especialização/mestrado/doutorado)
- Tempo de empresa:
- Tempo na atual função:

Questões referentes ao custo padrão

Questão 1 - Você considera o custo padrão uma ferramenta de gestão? Qual sua opinião.

Questão 2 - De que forma o custo-padrão auxilia na gestão da sua unidade?

Questão 3 - Qual a principal finalidade do custo padrão para a unidade?

Questão 4 - O custo-padrão auxilia o processo de planejamento das operações de sua unidade? De que maneira?

Questão 5 - Quais critérios são considerados para definir os padrões de custos a serem utilizados pelas unidades? (Exemplo: Combustível/matéria-prima/Energia/manutenção)

Questão 6 - Como e o quê você acompanha nas possíveis variações mensais entre o custo padrão e o custo realizado?

Questão 7 - Em relação a resposta da questão 6, você como gestor, toma quais ações para corrigir tais variações? E quais são as dificuldades encontradas quando a unidade não atinge o custo-padrão?



Questão 8 - Você como gestor, vê necessidade de fazer revisão dos custos? Porque? E, com qual frequência?

Questão 9 - Você sabe como ocorre a integração entre Custo-Padrão, Projeções e Planejamentos Estratégicos da sua unidade? Você pode explicar o processo?

Questão 10 - Os relatórios gerenciais gerados na unidade, com base no custo padrão, atendem seus anseios como gestor?

Questão 11 - Você teria alguma consideração ou sugestão ao instrumento do custo padrão utilizado pelas unidades da empresa?