

## **CONTABILIDADE DE CUSTO: A IMPORTÂNCIA DO CUSTO PADRÃO PARA A TOMADA DE DECISÃO NAS ORGANIZAÇÕES**

Sueli Barbalho Xavier<sup>1</sup>

Augusto César Rebouças de Brito<sup>2</sup>

### **RESUMO**

A contabilidade de custo foi criada para auxiliar no processo de controle de custos, atualmente esta é aplicada nas indústrias, esta ferramenta é responsável pelo controle de custos e despesas do processo de fabricação. Existem vários tipos de custeio, a empresa deve procurar o que mais se adequa a sua necessidade. O custo-padrão é o que melhor se adequa as empresas, pois com a aplicação desse sistema a empresa terá um parâmetro para controlar os seus custos reais, através das análises das variações, buscando sempre a variação favorável, ou seja, o custo real menor que o custo padrão, mas no caso que um custo passar a ter uma variação desfavorável, através do custo padrão a empresa poderá fazer uma análise mais detalhada sobre o que está influenciando para que ocorra essa variação desfavorável, se é sobre os materiais diretos, mão-de-obra direta ou os custos indiretos de fabricação e após essa análise realizar as devidas correções de maneira imediata, pois o custo-padrão foi criado para servir de parâmetro e ser comparada no momento a fabricação, não sendo necessário o término do exercício para ser analisado. Este artigo contempla ainda uma análise de um estudo de caso realizado em uma indústria de polpa de frutas, o qual vem ratificar que o uso do planejamento e controle de custos nas pequenas indústrias apresentam deficiências principalmente em função da falta de conhecimento dos administradores sobre o seu próprio empreendimento.

**Palavras-chave:** Custo-Padrão. Empresas. Contabilidade de Custos.

### **COST ACCOUNTING: THE IMPORTANCE OF STARDARD COST FOR DECISION CHOOSE IN ORGANIZATIONS**

### **ABSTRACT**

Cost countability was created to assist in the cost-control process. Nowadays, this tool is applied in industries and is responsible for cost-control and fabrication expenses control. There are several manners of cost-control and the enterprises

---

<sup>1</sup> Acadêmica do Curso de Pós-Graduação em MBA Administração Financeira do Centro Universitário do Rio Grande do Norte (UNI-RN). E-mail: sueli@produmar.ind.br

<sup>2</sup> Professor Orientador do Curso de Pós-Graduação em MBA Administração Financeira do Centro Universitário do Rio Grande do Norte (UNI-RN). E-mail: augustocrb@hotmail.com

must find the manner that best fits its needs. The standard-cost is the one that best fits enterprises, because with its successful application, enterprises will have a better parameter to control its real costs through variation analysis - always searching positive variations. In other words, enterprises must search for variations where the real costs are smaller than the standard costs. In the event where variations are negative to the enterprise, a more thorough search must take place, highlighting all the factors that weigh upon such negative variation. After the analysis is done, all factors must be corrected immediately, for the standard cost was created to serve as parameter to be compared in the moment of fabrication phases, thus rendering the end of an exercise unnecessary for the analysis. This article also shows - through a case study on a fruit pulp industry enterprise - that the use of strategic planning and cost control in small enterprises are lacking largely due to lack of administrator's knowledge over their own enterprises.

**Keywords:** Standard cost. Enterprises. Cost countability.

## 1 INTRODUÇÃO

O atual ambiente competitivo no qual as empresas estão inseridas tem levado os gestores a buscarem por uma série de recursos que possam auxiliá-los no processo decisório. Essa preocupação não é pertinente somente aquelas empresas que trabalham com produtos tangíveis, mas também aquelas que prestam serviços à seus clientes.

Os sistemas de contabilidade gerencial são inadequados para os contextos competitivos vivenciados pelas empresas contemporaneamente. Eles são falhos por não conseguirem definir com precisão a relação entre o custo dos diversos recursos: funcionários, equipamentos, instalações e os clientes atendidos.

A mudança tecnológica e a capacidade de processamento de informações exigem das empresas a adoção de sistemas de contabilidade gerencial que lhes permitam sobreviver nesse cenário. Os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisão em uma empresa, ocorre devido à concorrência existente, as empresas já não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados no mercado em que atuam.

Diante do contexto, verifica-se que a importância da contabilidade nos dias atuais é cada vez mais destacada, tendo em vista, a sua utilização como instrumento de gestão e controle. Trata-se da melhor ferramenta de auxílio ao empreendedor para conhecer a situação econômica e/ou financeira do seu

empreendimento.

Dentro dessa abordagem, este artigo tem como objetivo analisar a importância do impacto da falta de controle permanente de custos nas empresas, uma vez que essa ferramenta é de grande auxílio para o bom andamento dos negócios empresariais.

Destaca-se a importância do controle permanente de custos, que nas últimas décadas tende a ser uma excelente ferramenta de gestão, tanto no planejamento das atividades quanto no processo que direciona os administradores a tomarem decisões plausíveis.

Aborda-se ainda outros aspectos da contabilidade de custos com enfoque gerencial, bem como a importância de uma gestão de custos eficientes, fator indispensável para adequar métodos gerenciais de acordo com as necessidades industriais, mostrando que é necessário buscar constantemente informações confiáveis que possibilitem a tomada de decisões para obtenção de melhores resultados.

## **2 CONTABILIDADE DE CUSTOS**

Uma das principais funções da contabilidade é fornecer informações adequadas e sistemáticas dos fenômenos patrimoniais ocorrido nas células sociais, conhecidas como empresas ou entidades. Entre as muitas especializações da contabilidade é possível classificá-la em contabilidade geral (financeira ou fiscal) e contabilidade gerencial a qual está inclusa a contabilidade de custo que será enfatizada no decorrer deste artigo. A contabilidade de custos aparece pela primeira vez com técnica independente e sistemática, nos Estados Unidos, envolvendo a produção industrial, sobre tudo estudando os problemas de mão-de-obra e repercussões no custo industrial.

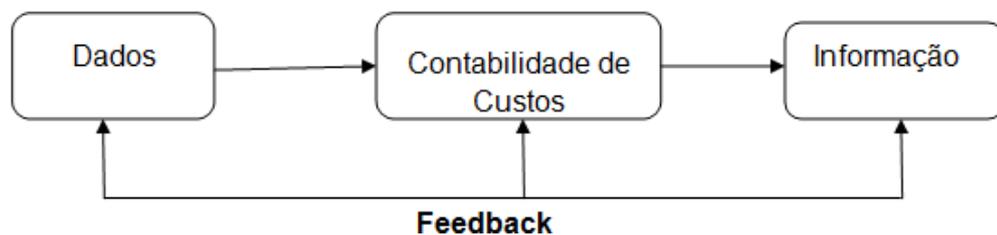
Nessa perspectiva é importante ressaltar que a contabilidade de custos não se aplica somente às indústrias, sendo que é possível calcular custos comerciais, de serviços agrícolas, dentre outros, porém a ênfase maior é dada à atividade industrial, uma vez que é neste segmento seu maior campo de atuação, motivo esse que muitas vezes levam a denominarem erroneamente a contabilidade de custos como sinônima de contabilidade industrial.

## 2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS: abordagem conceitual

São muitos os conceitos aplicados à contabilidade de custos pelos estudiosos que tratam do assunto. Uns destacam o aspecto quantitativo de investimentos (gastos) empregados para a obtenção e produção de um bem ou serviços, enquanto outros direcionam a atenção para o aspecto informativo da contabilidade de custos.

Nessa perspectiva Leone (2007, p. 21) define contabilidade de custo como: “Uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações que recebem (ou obtém) dados acumula-os de forma organizada, analise-os e interpreta-os produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais”.

**Figura 1 – Contabilidade de custo como centro processador de informações**



Fonte: Leone (2007)

Enquanto Sá (1995, p. 100) ressalta que a contabilidade de custos “é a parte da contabilidade que estuda os fenômenos dos custos, ou seja, dos investimentos feitos para que se consiga produzir ou adquirir um bem ou um serviço”.

Koliver (2003, p.15) descreve contabilidade de custo como:

A parte da contabilidade que trata da fundamentação teórica doutrinária, das técnicas, métodos e procedimentos utilizados na apreensão, classificação e avaliação das mutações patrimoniais que ocorre no ciclo operacional interno das entidades, com vista a correta delimitação dos agregados de valores relativos a bens ou serviços produzidos e às funções exercidas na entidade, durante determinado período de tempo.

De acordo com os autores acima citados podemos constatar que a contabilidade de custo pode ser entendida como uma agregação da função financeira que acumula e interpretam os custos dos produtos, dos serviços, dos componentes da organização, das atividades de distribuição para determinar o lucro, controlar as operações e auxiliar no processo de tomadas de decisões, dentre outras informações. Em suma, temos que a contabilidade de custo é uma fonte de

conhecimentos detalhados dos segmentos da empresa, visto que, podem gerar informações pertinentes que possam vir auxiliar a tomada de decisões na empresa.

## 2.2 TERMINOLOGIAS UTILIZADAS EM CONTABILIDADE DE CUSTOS

Em todas as áreas do conhecimento, a terminologia e seu significado devem ter ampla aceitação, principalmente entre seus usuários. Embora não haja controvérsia quanto ao significado de alguns dos principais termos usados pela contabilidade de custos, em alguns momentos eles são mal interpretados. Isto faz com que os conceitos e definições a respeito da terminologia utilizada na área de custos sejam importantes, porque exclui as possíveis ambiguidades sobre o seu entendimento, eliminando as discordâncias sobre os significados dos termos técnicos, a exemplo da diferença entre gasto, investimento, despesa e custo.

A área de contabilidade de custos possui suas próprias terminologias, embora muitas vezes sejam utilizadas de forma equivocada. Dessa forma, torna-se de suma importância a definição dos termos referidos com mais frequência, a fim de evitar erros de interpretação, que possam prejudicar futuras decisões.

**Gastos** para a operacionalização das atividades de uma empresa seja ela industrial, comercial ou de prestação de serviços, há que se efetuarem gastos. Assim sendo, seu conceito está associado ao compromisso assumido ou ao consumo de recursos que a empresa faz para obtenção de um ativo, produto, ou qualquer serviço adquirido. Assim, tem-se gastos com a compra de matérias primas, gasto com mão-de-obra, tanto na produção como na distribuição, gastos com honorários da diretoria, etc.

Nessa perspectiva Leone (2007, p.46) enfatiza que o “termo gasto é usado para definir as transações financeiras em que há ou a diminuição do disponível ou a assunção de um compromisso em troca de algum bem de investimento ou bem de consumo”.

Na visão de Martins (2009, p. 25) define gasto como “sacrifício financeiro com que a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos”.

Enquanto na concepção de Ludicibus e Marion (2000, p. 74) “gasto ou dispêndio para aquisição de um bem ou serviço com pagamento no presente (desembolso) ou no futuro (cria uma dívida)”.

Desse modo, pode-se ressaltar que o gasto se concretiza quando os serviços ou bens adquiridos são prestados ou passam a ser de propriedade da empresa, sejam adquiridos no presente ou se concretize no futuro. Portanto, no momento em que a empresa adquire um bem ou um serviço ela está diante de um gasto.

**Desembolso** se caracteriza como a saída de dinheiro do caixa ou contas bancárias. É a entrega a terceiros de parte dos numerários da empresa, que resulta em pagamento de um bem ou serviço. Pode ocorrer concomitantemente ao pagamento à vista, ou depois deste (pagamento a prazo).

Martins (2009) discorre que o desembolso pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto, defasada ou não do momento do gasto.

A respeito de desembolso Perez Júnior, Oliveira e Costa (2008, p. 15) descrevem que “é à saída de dinheiro do caixa ou do banco. Isso ocorre devido ao pagamento de qualquer compra efetuada a vista ou de uma obrigação assumida anteriormente”. Como exemplo de desembolso pode citar: compra de matéria prima, pagamentos de empréstimos bancários.

Em suma, podemos dizer que desembolso é a saída de numerário do caixa ou banco, para pagamento de compromisso assumidos pela empresa. Diante do exposto pode-se ressaltar que mais cedo ou mais tarde, o gasto será um desembolso, porem nem todo desembolso é um gasto.

Investimento é definido por Crepaldi (2009, p. 57) como “o gasto com bem ou serviço ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros”. Enquanto Leone (2007) discorre investimentos como gastos que vão beneficiar várias operações, isto é, vão ser consumidos a longo tempo.

Martins (2009, p. 25) descreve investimento como “todos os sacrifícios ocorridos pela aquisição de bens ou serviços (gastos), estocados nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização”.

Desta forma, deve-se entender investimento como um emprego de capital destinado direta ou indiretamente, à obtenção de lucro, isto é, de um rédito.

**Despesas** pode-se dizer que despesas são os gastos imediatos que trarão benefícios diretos ou indiretos, de modo imediato, para a obtenção de receitas. É válido salientar que as despesas são itens que reduzem o patrimônio líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de

receitas.

Nesse contexto Martins (2009) enfatiza que o significado de despesas seria o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto ora vendido. Já Leone (2007) define despesas como “os gastos imediatamente consumidos ou o consumo lento dos gastos de investimentos à medida que estes vão sendo utilizados pelas operações”.

Para Ludicibus e Marion (2000, p. 175) despesa “é todo o consumo de bens ou serviços para obtenção da receita”.

Diante do exposto podem-se definir despesas como gastos relacionados à área administrativa, de venda e financeira da empresa, que resultem receitas. É nesse momento que despesa se diferencia de perda. Quanto ao seu comportamento, e para um melhor entendimento das despesas, elas podem ser classificadas em fixas e variáveis.

**Despesas fixas** são as despesas que permanecem constantes dentro de determinada faixa de atividades geradoras de receitas, independem do volume de vendas ou de prestação de serviços, ou seja, uma alteração no volume de vendas de receitas para mais ou para menos não altera o valor total da despesa, podemos definir como despesa fixa, os salários administrativos as despesas com aluguel.

**Despesas Variáveis** são as que se alteram proporcionalmente às variações do volume de receitas, podem se classificar como impostos incidentes sobre o faturamento e comissão sobre as vendas e serviços.

**Receitas** são entradas de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber. Corresponde, em geral, a vendas de mercadorias ou prestações de serviços.

Franco (1997, p. 46) discorre que “as receitas constituem a recuperação do custo por parte da empresa, como produto de sua atividade econômica”.

Nesse sentido a receita pode ser representada pelo simples bem que se obteve através de um ato de produção na empresa ou na entidade. Sendo assim, o produto mesmo antes de ser vendido, já é uma receita, ou seja, um resultado de fabricação. A receita aparece refletida no Balanço através de entrada de dinheiro no caixa, o caso se for receita à vista, ou em forma de direito a receber, no caso de receita a prazo. A receita sempre aumenta o ativo, porém, nem todo aumento de ativo representa receita.

Contudo, uma das melhores definições de receita foi elaborada por Sprouse e

Moonitz (1962, p.46) “[...] representa uma mensuração do valor de troca dos produtos (bens ou serviços) de uma empresa durante um período de tempo”.

Pode-se dizer que receita são componentes do ativo, que pode ser gerado através do dinheiro ou direitos a receber, e que a mesma constitui a recuperação do custo por parte da empresa pelos bens ou serviços prestados ou produzidos.

**Custos** são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com que a organização tem que arcar seus objetivos, por isso desempenha importante papel nas decisões gerenciais. Quanto à facilidade ou não de rastreamento os custos são classificados em diretos e indiretos. No que se referem ao seu comportamento os custos são classificados em fixos e variáveis.

**Custos diretos** são aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio, ou seja, aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo nessa fabricação.

Atkinson et. al. (2000, p. 127) enfatiza que “os custos diretos são transferidos diretamente aos produtos, baseado na quantidade mensurada de recursos consumidos para a sua produção”.

Dessa forma, os custos diretos não necessitam de critério de rateio para serem alocados aos produtos fabricados ou serviços prestados, uma vez que são fáceis de serem identificados. Os custos diretos, na grande maioria das indústrias compõem-se de materiais e mão-de-obra.

Não obstante, a soma de matéria prima mais a mão-de-obra direta chama-se Custo Primário. Não é a mesma coisa que custo direto, já que no primário só são incluídos aqueles dois itens. Assim, a embalagem é custo direto, mas não primário.

**Custos Indiretos** são os que não são facilmente identificados com o objeto de custeio, por isso dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados em diferentes produtos. Portanto são os custos que só são apropriados indiretamente aos produtos.

A esse respeito Perez Júnior, Oliveira e Costa (2008, p. 25) enfatizam que os “custos indiretos por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços, não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas, e, portanto, necessitam da utilização de algum critério de rateio para sua alocação”.

Enquanto Martins (2009, p. 92) descreve que:

Custos indiretos devem ser rateados segundo os critérios julgados mais adequados para relacioná-los aos produtos em função dos fatores mais relevantes que se conseguir. Para algumas empresas bons critérios podem não sê-los em outra, caracterizado em virtude do processo de produção de cada empresa.

Em fim podemos ressaltar que os custos indiretos põem ser definidos como aqueles que necessitam de uma atenção especial para que possam ser alocados, seja à base de rateio, seja à base de estimativa. O que vale salientar é que se procure a melhor maneira para apropriá-los, fazendo com que se tenha o menor grau de arbitrariedade, uma vez que a apropriação à base de estimativa muitas vezes é arbitrária.

Vale salientar que só existirá a necessidade de rateio dos custos, quando a empresa trabalhar com mais de um produto.

**Custos Fixos** são os custos que não variam com a variabilidade da atividade escolhida, isto é, o valor total dos custos permanece praticamente igual, mesmo que a base de volume selecionada como referencial varie. São aqueles custos que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada independentemente do volume de produção. Consequentemente não são identificados como custos da produção do período, mas como custos de um período de produção.

Sá (1995) define custo fixo como gasto que se opera sempre dentro das mesmas medidas, independentemente do volume de produção.

Perez Júnior, Oliveira e Costa (2008, p. 25) discorrem custos fixos “como aqueles que não sofrem alterações no seu valor total, independente do volume de produção ser para mais ou para menos”.

Nessa perspectiva temos que custos fixos são custos que são necessários para manter o andamento das atividades nas empresas, sejam comerciais ou industriais, todavia não permanentemente fixos, eles se alteram periodicamente, sua fixidez é observada com relação a um período determinado da produção.

Por isso pode-se identificar como custos fixos aqueles que não sofrem variações, independente do volume produzido, salientando que são considerados fixos dentro de um período determinado podendo variar no próximo.

**Custos variáveis** são os custos que mantém relação direta com o volume de produção ou serviço. Dessa forma, o valor absoluto dos custos variáveis cresce a medida que o volume das atividades da empresa aumenta. Os custos variáveis têm

características que os diferem, que são: seu valor total varia na proporção direta do volume de produção; o valor é constante por unidade, independentemente da quantidade produzida, a alocação aos produtos ou centros de custos é normalmente, feita de forma direta, sem a necessidade de critérios de rateios.

Leone (2007) define que os custos variáveis são custos que variam de acordo com os volumes das atividades, os quais devem estar representados por base de volume, que são geralmente medições físicas. Vale alertar que o autor deixa claro quando ressalva para o fato de que o custo variável no total é variável, mas quando considerado unitário diante do quantitativo da base de volume ele é fixo.

Basicamente custos variáveis são os custos que oscilam de acordo com as quantidades produzidas, são aqueles que têm relação direta com o volume produzido. Estes custos aumentam quando o volume de produção aumenta.

A literatura ainda contempla os custos semivariáveis também chamados de semifixos os quais são custos que tem parte de sua natureza fixa e parte variável. Estes custos guardam relação especial com as alterações de base de volume tomada como referência. Martins (2009) ressalta que são custos com parte fixa e uma parte variável como o aluguel de uma sala na qual se cobra uma parcela fixa todo mês, mesmo se essa sala não estiver sendo utilizada.

Por fim, à soma de todos os custos de produção chama-se custos de transformação, exceto os relativos a matérias primas e outros eventuais adquiridos e empregados sem nenhuma modificação pela empresa, como componentes adquiridos prontos.

Perda considera-se perda o bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária. Tem forte característica de anormalidade e involuntariedade. São itens que vão diretamente à conta do resultado, pois não representam sacrifícios normais ou derivados de forma voluntária das atividades destinadas à obtenção da receita.

Na visão de Perez Júnior, Oliveira e Costa (2008, p.17) “as perdas são gastos anormais ou involuntários que não geram um novo bem ou serviço e tampouco receitas e são apropriados diretamente no resultado do período em que ocorrem”.

Em síntese, podemos dizer que perdas são gastos não previstos na produção, que não geram receita e que indicam alguma forma de prejuízo.

Desperdícios são gastos gerados nos processos produtivos ou de geração de receitas, que possam ser descartados sem prejudicar a qualidade ou quantidade dos bens, serviços ou receitas geradas. O desperdício pode ser classificado como custo

ou despesa e sua identificação e eliminação é fator determinante do sucesso ou fracasso de um negócio.

No mundo atual, com a globalização, desperdício em uma indústria é sinônimo de prejuízo, pois não poderá ser repassado para os preços, assim chegando ao consumidor.

### 2.3 SISTEMA DE CUSTEIO

A palavra custeio significa método de apropriar custos aos produtos. E este está classificado em Custeio Variável por absorção e custeio padrão.

A análise de um sistema de custos pode ser efetuada sobre dois enfoques. O primeiro conforme a espécie de informação gerada, observando-se ela é adequada as necessidades da empresa. Este estudo está intimamente ligado com os objetivos do sistema, pois a relevância da informação depende de sua finalidade. E, segundo, o método, que significa caminho pelo qual se chega a certo resultado.

**Custeio por absorção** é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados. Tanto os custos diretos quanto os indiretos devem ser absorvidos pelos bens produzidos pela empresa. Custeio variável é o custo que variam conforme o nível de produção e venda.

Nessa perspectiva Martins (2009, p. 37) define custeio por absorção como:

O método derivado da aplicação dos princípios da contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos no esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

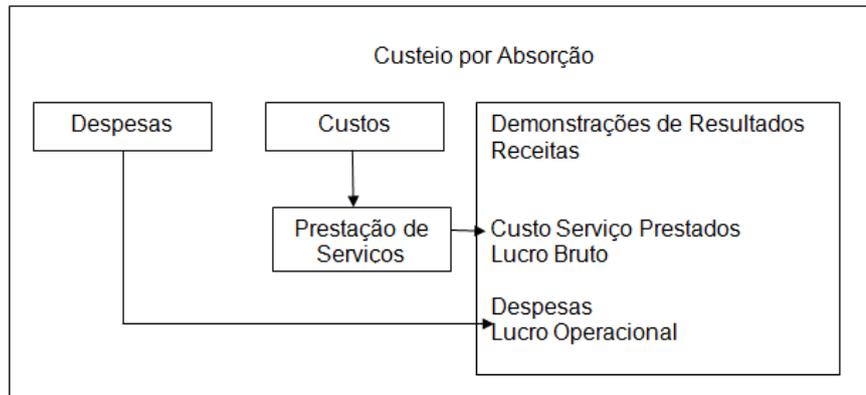
É um método de custeio em que são apropriados aos produtos fabricados todos os custos incorridos sejam eles diretos, indiretos, fixos e variáveis.

Isso significa dizer que devem ser adicionados ao custo de produção os custos reais incorridos, obtidos pela contabilidade geral e pelo sistema por absorção, o que significa a inclusão de todos os gastos relativos à produção, querem diretos quer indiretos com relação a cada produto (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2003, p. 344).

Esquema básico do custeio por absorção para empresas prestadoras de

serviços.

### Esquema 1 – Custeio por absorção para empresas prestadoras de serviços



Fonte: Martins (2009).

A expressão Custo- Padrão implica em duas partes, custo e padrão. O custo consiste nas medições quantitativas e qualitativas e os métodos de engenharia, enquanto que o padrão é o método cuidadosamente predeterminado, ou seja, é a forma de medir a execução de uma tarefa, isto é, fazer móvel ou montar um computador.

Baseado no exposto Viceconti e Neves (2000, p. 173) define custo padrão como:

Um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando-se em consideração as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume desta.

Ainda de acordo com os autores citados o custo-padrão pode ser dividido em três tipos, a saber: o ideal, o estimado e o corrente.

O custo padrão ideal representa o custo de um produto e processo de fabricação que acontecesse sem nenhum desperdício, ociosidade em condições ideais de produção. A esse respeito Ludicibus e Marion (2000, p.218) enfatizam que “representam o ideal, em termos de ser alcançada a máxima eficiência técnica dentro da fábrica”.

Enquanto Crepaldi (2009, p.181) discorre que o custo-padrão ideal, “é um custo determinado da forma científica possível pela engenharia de produção da empresa, dentro de condições ideais de qualidade dos materiais, de eficiência de

mão-de-obra, com o mínimo de desperdício de todos os insumos envolvidos”.

O custo-padrão estimado é aquele determinado através da observação da produção passada (custo histórico), sem levar em consideração falhas da produção, ineficiências de mão-de-obra é uma estimativa de custo a custo prazo e geralmente os valores encontrados são bem próximos da realidade. Nessa perspectiva Crepaldi (2009, p. 181) discorre que o custo padrão estimado “é aquele determinado simplesmente através de uma projeção, para o futuro, de uma média de custos observados no passado, sem qualquer preocupação de se avaliar se ocorreram ineficiências na produção”.

Com relação ao custo padrão corrente Cherman (2002) ressalta que este leva em consideração que certas deficiências não podem ser solucionadas, pelo menos a curto e médio prazo. Os custos são determinados considerando um bom desempenho da empresa e possíveis de ser alcançados. Situa-se entre o ideal e o estimado. Confirmando com a ideia de Ludicibus e Marion (2000, p.218) os quais enfatizam que “embora sejam elaborados para estimular um bom desempenho, são passíveis de ser alcançados, batendo para tanto que a eficiência seja maior do que a dos anos passados”.

Desta forma pode-se constatar que padrões implicam em um nível aceitável de eficiência de produção. E que um dos seus principais objetivos em estabelecer padrões é estimular os trabalhadores a executar operações eficientes, mas se este padrão for inalcançável, terá um impacto negativo no desempenho dos funcionários desestimulando-os a tentar fazer o melhor.

### **3 CONTABILIDADE DE CUSTO COM ENFOQUE GERENCIAL**

As constantes mudanças tecnológicas e a globalização dos mercados implicam para as empresas, demanda por mão-de-obra cada vez mais qualificada a inovação contínua e o crescimento da produtividade e da qualidade.

A contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica das empresas. Mesmo nas economias mais simples é necessário manter a documentação dos ativos e das negociações com terceiros, ou seja, ter conhecimento de como funciona todas as atividades das empresas. Desse modo destaca-se que a contabilidade de custo que surgiu com a necessidade de avaliar os estoques e resultados das empresas industriais, sem se preocupar em fazer dela um

instrumento que pudesse gerar informações, as quais serviriam para auxílio da administração. Depois de um longo tempo a contabilidade de custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão: a gerencial.

Nessa perspectiva Martins (2009, p. 21) “defende que esse fato ocorreu devido ao crescimento das empresas com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativo e pessoas administradas”.

Uma boa observação dos custos deve servir como instrumento de orientação ao pessoal envolvido da produção de bens e serviços a fim de fornecer subsídios para a adequada apuração, controle, acompanhamento e gerenciamento dos custos inerentes aos diversos processos, que pode ser antes, durante ou após a produção de bens e serviços.

A composição de custos de produção tem mudado substancialmente nos últimos anos. No início da década de 1990 a mão-de-obra direta representava aproximadamente 50% dos custos totais de produção. Os custos dos materiais diretos também eram bastante relevantes. Como resultado, os sistemas de contabilidade de custos eram desenhados para focar a avaliação e o controle de mão-de-obra direta e dos materiais e serviram apropriadamente a esse propósito.

No ambiente industrial de hoje, mão-de-obra direta é apenas uma pequena parte dos custos de produção, contudo o custo direto dos materiais permanece sendo importante, pois representa relevância nos custos.

Por fim, o conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável, ou, se não rentável se é possível reduzi-lo.

O controle é a última fase do processo de gerência, tendo como papel principal verificar se os resultados obtidos pela execução estão satisfatoriamente, de acordo com o que foi planejado. Isso é ratificado em Bio (1996, p. 39) quando enfatiza que “os resultados decorrentes da execução devem ser avaliados em relação aos planejados, os desvios devem ser apurados e corrigidos”.

Neste sentido Oliveira e Perez Júnior (2000, p. 91) descrevem que controle “é a verificação do andamento do que foi planejado, de utilização de recursos e dos prazos envolvidos. Em essência, o controle serve para verificar se o que está sendo feito está de acordo com o planejado e as metas da empresa”.

Enquanto Perez Júnior, Oliveira e Costa (2008, p. 153) enfatizam que controle “[...] deve ser entendido como um conjunto de normas e procedimentos

administrativos adotados por uma organização para a proteção dos bens e serviços”.

Sá (1995, p. 182) refere-se a controle como sendo a “função administrativa que tem por finalidade observar se os fatos se passaram de acordo com o que a administração determinou”.

Diante do exposto pelos autores acima citados Padoveze (2004, p. 64) expõe a seguinte conclusão:

O controle é um processo contínuo e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e a sua execução, compreendendo a análise dos desvios ocorridos, procurando identificar suas causas e direcionando ações corretivas. Além disso, deve observar a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando assegurar o alcance dos objetivos propostos.

Assim sendo, o controle é a peça fundamental para o conhecimento do grau de desempenho obtido e quão próximo o resultado obtido ficou em relação ao planejado, pois, o controle é a forma de realimentar o processo de planejamento.

Das fases que compõem o processo de gerencia existe uma estreita relação entre o planejamento e o controle, porque os resultados conseguidos em decorrências das ações são constantemente avaliados com base no que foi determinado pelo planejamento. É nesta relação planejamento-controle que as informações exercem grande influência, tendo em vista ser o momento exato onde as decisões acontecem com maior frequência. Desta forma é indiscutível a importância do controle de custos na indústria, pois de acordo com Martins (2009, p. 22):

[...] sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte acompanhará o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

Nesse sentido a função do controle configura-se assim, como um instrumento administrativo exigido pela crescente complexidade das empresas a fim de atingir um bom desempenho. A esse respeito Martins (2009) ainda explica que controle significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria se tornar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para a sua correção.

Sendo assim, o controle é o processo de observação da evolução das atividades, a fim de garantir a continuidade da empresa, através de um processo de ferramentas que auxiliem num processo decisório.

Para cumprimento da missão e continuidade da empresa, bem como, para a avaliação de desempenhos e resultados, o controle tem como principais objetivos:

- Mensurar o grau de eficiência e eficácia com que as atividades das empresas estão sendo executadas, em relação às metas e objetivos estabelecidos;
- Oferecer adequados subsídios ao processo de eliminação de desperdícios e aprimoramento de rotinas inadequadas.

Visto isso, a empresa não só necessita de informações financeiras, mas também de informações não monetárias, para o alcance das metas gerenciais: o controle e a avaliação. Considera-se que uma empresa tem o controle de seus custos e despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, observa-se estão dentro dos padrões esperados, analisa os desvios e toma medidas para correções de tais desvios. Ressalte-se que a fase mais importante do controle é a tomada de decisões com respeito a correção dos desvios. Nessa perspectiva o núcleo do processo administrativo é a decisão, a escolha, dirigida para um fim, de uma dentre várias alternativas de ação à luz de alguns objetivos.

As decisões servem de base à divisão dupla muito comum do processo administrativo planejamento e controle. O planejamento decide sobre os objetivos e sobre os meios de sua consecução e o controle representa a execução dos planos e o uso do feedback para que os objetivos sejam atingidos de modo eficaz. O círculo do feedback é a faceta central de qualquer conceito de controle, e a mensuração periódica e sistemática é o principal meio de ter um feedback útil.

A esse respeito Figueiredo e Caggiano (1997, p. 42) discorrem que:

Constantemente a teoria do planejamento e controle acredita que os gestores têm controle sobre o futuro da firma e que seu destino pode ser manipulado, isto é, planejado e controlado. Nesta visão, a qualidade das decisões do planejamento e controle gerencial é o fator-chave do sucesso.

O planejamento e o controle estão interligados de tal forma que parece artificial traçar linhas rígidas de separação entre os dois, no entanto, às vezes acharemos útil a concentração em uma ou em outra fase do ciclo planejamento-

controle. Os administradores operacionais têm que ser bons nos registros, mas suas principais responsabilidades são concentrar-se nos problemas do dia-a-dia que exigem mais atenção, elaborar planos a longo prazo e tomar decisões especiais. Sendo assim, como administradores estão preocupados principalmente com a direção da atenção e com a solução de problemas, conseguirão o máximo de ajuda ao contador gerencial atento, que saiba dirigir a atenção e resolver problemas.

#### **4 METODOLOGIA**

Pesquisa é definido por Gil (2008, p.42) como: “um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico. O objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos”. Nessa perspectiva a metodologia utilizada na construção desse artigo foi de natureza explicativa e bibliográfica com uma abordagem qualitativa.

A abordagem qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas.

Pesquisa Explicativa identifica os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. É o tipo que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas. Por isso, é o tipo mais complexo e delicado (GIL, 2008). Enquanto que, a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos (GIL, 2008).

#### **5 ANÁLISE SOBRE UM ESTUDO DE CASO REALIZADO EM UMA INDÚSTRIA DE POLPAS DE FRUTAS**

A análise a seguir foi baseada em um estudo de caso realizado em uma indústria de fabricação de polpas de frutas motivado pela constatação preliminar de que todos os seus empreendedores não conheciam os gastos totais de fabricação muito menos os lucros de seus produtos.

A empresa analisada possui três sócios, mas apenas dois tem experiência teórica sobre empreendedorismo conseguido através de um curso oferecido pelo Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE).

Os próprios empresários são responsáveis pelo processo produtivo e administrativo, tendo como base de aprimoramento de suas atribuições à própria experiência vivenciada no cotidiano de sua jornada de trabalho.

Constatou-se que a forma de preço de venda adotada pela indústria não é baseada nos custos e sim no preço de mercado, levando-se em conta a competitividade, chegando muitas vezes a diminuir o preço de venda para melhor desempenho do faturamento, sem levar em consideração qual será o lucro real, ou até mesmo sem saber se haverá lucro em determinado produto, tendo em vista que os custos dos produtos variam de acordo com a matéria prima.

A rede de coleta de matéria prima é dispersa, ocorrendo no próprio município e em municípios circunvizinhos e até mesmo em outro estado, causando assim, um aumento relativo dos custos da fábrica, já que se exige um produto de boa qualidade, pois a matéria prima passa por uma rigorosa seleção. Com isso, há desperdício.

Foram observados vários pontos que acarretam prejuízos nessa micro indústria, entre os quais se destacam:

- Compra de matéria prima à vista e venda dos produtos a prazo, chegando a sessenta ou noventa dias;
- Compra de frutas não selecionadas, levando ao surgimento de desperdícios;
- Pagamento do aluguel do prédio realizado com produtos ao preço de custos;
- Falta de conhecimento preciso da relação quantidade de matéria prima/quantidade de polpas, isto é, quantos quilos de frutas são necessários para determinados quilos de polpas;
- Gastos que não adicionam valor e não são necessários, a exemplo dos desperdícios de energia elétrica.

Enfim, uma vez percebidos e identificados esses problemas, pode-se chegar a forma de melhorar o controle de custos da empresa analisada, como chegar a prazos de recebimentos mais curtos, eliminar o pagamento de aluguel do prédio com produtos ao preço de custo, comprar frutas já selecionadas, identificar a quantidade

de frutas por quantidades de polpas, evitar desperdícios em geral, como congeladores desnecessários ligados, combustíveis em viagens as quais poderiam ser reduzidas.

Uma vez estabelecidas metas para redução dos gastos, a empresa pode operar de forma mais acentuada, pois o mercado oferece demanda, uma vez que só existe uma concorrente na cidade que atua no mercado há vários anos. A empresa tem fornecedores para suprir a demanda de matéria prima, os clientes são na maioria prefeitura dos municípios vizinhos e supermercados locais.

Percebeu-se que a indústria apresenta um forte impacto da falta de controle de custos, pois em determinados momentos a indústria não consegue arcar com suas responsabilidades com terceiros. E isto se dar devido aos gerentes, que são os próprios donos do negócio não ter conhecimento específico sobre controle de custos. Da mesma forma, é notória a desobediência da indústria aos preceitos da contabilidade em razão da indústria não dispor de registros contábeis conforme determina a literatura e a legislação pertinente.

Portanto, denota-se a importância do controle permanente de custos para o bom desempenho da indústria de polpas de frutas, pois esta se encontra em estado indesejável por não utilizar dessa ferramenta, indispensável para a sobrevivência da indústria.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Seja qual for o tipo e o tamanho do empreendimento, um bom planejamento e um controle eficiente de custos assumem papéis importantíssimos para que uma empresa permaneça funcionando adequadamente e não tenha sua continuidade interrompida, bem como, para que ela se mantenha competitiva diante da economia globalizada atualmente existente.

Nesse contexto, este artigo buscou mostrar através de uma análise feita em um estudo de caso realizado em uma empresa de polpa de frutas o impacto da falta de controle permanente de custos observada, além de uma revisão bibliográfica dos aspectos teóricos relacionados ao tema.

Conforme o verificado na análise realizada a indústria não possui um controle formal de seus custos condizentes com as características e necessidades do empreendimento, o que vem acarretando sérios danos à continuidade do negócio.

As dificuldades que os proprietários da indústria analisada enfrentam para assimilar o controle de custos das atividades industriais desenvolvidas são bastante visíveis e geram problemas no desempenho dos negócios por eles administrados.

Observou-se na análise do estudo de caso que os principais impactos da falta de controle permanente de custos na indústria foram o desequilíbrio entre os prazos de pagamentos e recebimentos; desperdícios gerados pela compra de matéria prima não selecionada; pagamento de aluguel com produtos ao preço de custos; falta de conhecimentos da relação de resultados obtidos/recursos consumidos; existência de gastos que não adicionam valores e não são necessários; redução desregrada do preço de venda para aumento do faturamento.

Em suma, o caso analisado vem ratificar que o uso do planejamento e controle de custos na indústria apresenta deficiências principalmente em função da falta de conhecimento dos administradores sobre o seu próprio empreendimento.

## REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A, et. al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informações**: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1996.

CHERMAN, Bernardo C. **Contabilidade de custos**. [S.l.]: Vem Concursos, 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Antônio C. **Como elaborar projetos de pesquisas**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores para as áreas de Administração, Economia, Direito e Engenharia**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações aplicáveis as demais sociedades**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KOLIVER, Olívio. **Tópicos especiais de custos II: sistemas de custeio**. Salvador: CEPPEV, 2003.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos planejamento, Implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luis Martins; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SÁ, A. Lopes. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SPROUSE, Robert T.; MOONITZ, Maurice. A tentative set of broad accounting principles for business enterprises. **Accounting Research**. New York: AICPA, n. 3, 1962.

VICECONTI, Paulo E. V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 6. ed. São Paulo: Frase, 2000.