

PLANEJAMENTO E CONTROLE DE CUSTOS: UM ESTUDO SOBRE AS PRÁTICAS ADOTADAS POR EMPRESAS INDUSTRIAIS DE CAXIAS DO SUL – RS

MARCOS ANTONIO DE SOUZA
UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS

FERNANDO BATISTA FONTANA
UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS

CAROLINE DAL SOTTO BOFF
UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS

RESUMO

O objetivo do artigo é investigar a adoção de práticas de planejamento e controle de custos por empresas industriais localizadas na cidade de Caxias do Sul. A motivação do estudo parte do reconhecimento de que o aumento da competitividade de mercado e a mudança no comportamento dos consumidores têm induzido nas empresas a necessidade de buscarem instrumentos cada vez mais eficazes no gerenciamento de custos, visando a disponibilização de informações úteis às demandas de um processo decisório qualificado. Trata-se de um estudo exploratório e descritivo, com abordagem qualitativa. A coleta de dados deu-se por meio de questionários enviados a profissionais de 10 indústrias de grande porte localizadas na cidade de Caxias do Sul. Os principais resultados sinalizam que 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.

1 INTRODUÇÃO

No contexto da globalização, e da conseqüente expansão dos negócios, há um desejo comum das empresas: alavancar operações e resultados. Para Franco (1999) esse contexto ambiental tem redundado na existência de um mercado cada vez mais competitivo e exigente. Nakagawa (1994) entende que as empresas, para serem mais competitivas neste novo ambiente, têm procurado: (1) dinamizar suas operações; (2) eliminar desperdícios; (3) adotar comprometimento com a qualidade total; (4) incorporar tecnologias avançadas de manufatura.

Tais ações de busca de competitividade resultam em uma alteração significativa do ambiente operacional das empresas, tais como: (1) mudança da estratégia de grandes volumes e reduzido mix de produtos, para menores volumes e mix mais variado; (2) alterações substanciais na estrutura de custos e despesas, representativos dos recursos consumidos nas atividades empresariais; (3) redução no ciclo de vida dos produtos; (4) menor poder, das empresas, de impor seus preços ao mercado. Todas essas movimentações trazem novas necessidades e exigências quanto à gestão, particularmente na geração de informações demandadas pelo processo de planejamento, execução e controle operacional. A contabilidade gerencial, por meio das suas práticas e procedimentos, é reconhecida como um destacado alimentador dessas informações.

Entretanto, mais recentemente, em particular nas três últimas décadas, a contabilidade gerencial tem sido objeto de críticas quanto à validade de suas práticas, quando analisadas em relação à nova realidade ambiental. Kaplan (1984) e Johnson e Kaplan (1996) enfatizam que

as mudanças no ambiente competitivo da década de 1980 trouxeram como obrigação um reexame dos sistemas tradicionais de contabilidade de custos e dos sistemas de controles gerenciais. Peavey (1990) observou que as práticas adotadas pela contabilidade gerencial haviam sido desenvolvidas para uma realidade que não mais existia. Para Turney e Anderson (1989), não aperfeiçoar continuamente as práticas contábeis colocava em risco o sucesso das estratégias corporativas, pois os sistemas contábeis tornaram-se obsoletos e restritos.

Em resposta a tais críticas, e para suprir as lacunas identificadas, surgiu uma série de práticas e procedimentos, considerados inovadores e adequados à nova realidade dos sistemas produtivos das empresas, destacando-se: (1) o custeamento e orçamento baseado em atividades; (2) o custeamento por ciclo de vida dos produtos; (3) a análise de custos da cadeia de valor; (4) maior ênfase no uso de indicadores não financeiros; (5) a análise dos custos de logística interna e de distribuição; (6) a gestão dos fatores determinantes de custos; (7) a gestão dos custos da qualidade e custo ambiental; (8) a análise dos custos dos concorrentes; (9) a gestão interorganizacional de custos; (10) custo-meta, dentre outros.

Pesquisas têm sido realizadas sobre a adoção dessas práticas. Dentre elas têm-se Souza (2001), Bowhill e Lee (2002), Morelli e Wiberg (2002), Dekker e Smidt (2003), Sulaiman, Ahmad e Alwi (2004), Sulaiman, Ahmad e Alwi (2005), Waweru, Hoque e Uliana (2005), Souza, Zanella e Nascimento (2005), Cinquini e Tenucci (2006), Rattray, Lord e Shanahan (2007), Quesado e Rodrigues (2007), Reckziegel, Souza e Diehl (2007), De Zoysa e Herath (2007). Este estudo está mais especificamente direcionado a investigar o efetivo uso de duas práticas de contabilidade gerencial aplicáveis ao planejamento e controle dos custos. A primeira, o custo-padrão, é uma das práticas tradicionais, caracterizada na atual literatura como defasada e sem utilidade dada a nova dimensão operacional e de mercado. A outra, o custo-meta, é tratado pela literatura como uma prática superior ao custo-padrão, e considerada como apropriada para as atuais necessidades da gestão estratégica de custos das organizações.

Diante desse contexto, o objetivo deste estudo é investigar qual o efetivo uso dessa nova prática de planejamento e controle de custos, o custo-meta, em contraposição ao uso do custo-padrão. Pretende-se, a partir dessa investigação, identificar se a realidade da prática empresarial está consistente com os procedimentos recomendados pelos desenvolvimentos teóricos enfatizados na literatura que trata dessas práticas de gestão. Assim, a questão de pesquisa que se apresenta é a seguinte: qual a validade prática dada pelas empresas quanto ao uso da contemporânea prática do custo-meta em contraposição ao uso da tradicional prática do custo-padrão no planejamento e controle de custos?

A justificativa desse estudo ampara-se no pronunciamento de diversos pesquisadores dessa temática. Iudícibus (1996), ao destacar que o mais importante, na realidade, é a qualidade da prática contábil, acrescenta que a doutrina tem sua grande importância quando consegue projetar estruturas conceituais, mas devem ser validadas pelos experimentos reais. Assim também se manifesta Gomes (1995), para o qual o confronto da teoria com a prática nesses novos cenários serve como tentativa para se evitar que o senso comum prevaleça na apresentação dos novos enfoques, como panacéia para a maioria dos problemas encontrados nos sistemas de controle de gestão das organizações. Por fim, tem-se o entendimento dado por Franco (1999), o qual destaca a necessidade de realizar, com a colaboração das empresas, pesquisas que possibilitem o contínuo avanço no conhecimento da contabilidade gerencial.

A par do pronunciamento desses autores, as pesquisas sobre a adoção efetiva de práticas de gestão de custos têm dado sua contribuição ao indicar a necessidade de aperfeiçoamentos dos novos modelos. É o caso do surgimento do *Time-Driven-ABC*, um novo modelo para adoção do método de custeio baseado em atividades (*ABC*). Essa necessidade foi identificada por pesquisas empíricas realizadas com empresas, as quais revelaram as

dificuldades na implantação e manutenção do ABC na sua forma originalmente desenvolvida (KAPLAN e ANDERSON, 2007; VAN DER MERWE, 2009).

Além dessa introdução o estudo contém a exposição do referencial teórico pertinente ao tema, seguido da apresentação dos procedimentos metodológicos adotados na pesquisa. Na sequência tem-se a apresentação e análise dos dados, finalizando com a apresentação das conclusões do estudo e das referências no seu desenvolvimento.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão de Custos

É fato reconhecido na literatura a utilidade da informação de custos no processo gerencial das organizações (ATKINSON *et al*, 2008). O que se tem discutido nas últimas décadas, em função das mudanças nos ambientes de atuação das empresas, são os conceitos e métodos utilizados na obtenção e divulgação de informações relevantes à gestão.

De uma maneira geral a informação é utilizada com três objetivos básicos: (1) direcionar decisões que viabilizem a avaliação e escolha da melhor alternativa entre aquelas apresentadas; (2) avaliar o resultado das decisões tomadas frente aos objetivos planejados; (3) direcionar ações corretivas. O custo-meta e o custo-padrão, como práticas de planejamento e controle de custos, estão envolvidos com o atendimento desses três objetivos (CATELLI, 2001; GARRISON e NOREEN, 2001). Tais práticas são discutidas na sequência.

2.2 Custo-Padrão

O sistema de custo-padrão tem, há muito tempo, recebido destacada atenção de pesquisadores e profissionais da área de custos. No Brasil, uma das primeiras publicações do tema refere-se à tradução da obra britânica editada originalmente em 1956 pelo Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ACIPG, 1972).

Dearden (1976) já defendia que um sistema de custos padrões era a forma mais eficaz para o controle de custos porque fornecia uma base para análise da eficiência do uso dos recursos reais. Matz, Curry e Frank (1987) definiram custo-padrão como o custo cientificamente predeterminado para a produção de uma unidade, ou de um número “x” de unidades do produto, durante um período específico no futuro imediato. Nakagawa (1987) defende a característica científica do custo-padrão, por entender que eles são elaborados segundo conceitos de engenharia, metrologia e outras ciências exatas, além de também incorporaram conceitos administrativos, contábeis, econômicos, psicológicos etc.

Os princípios defendidos por Dearden (1976) e Matz, Curry e Frank (1987) e Nakagawa (1987) também são encontrados em publicações mais recentes. Martins (2003) enfatiza a grande utilidade do custo-padrão como instrumento de controle e apresenta um estudo detalhado dos seus conceitos, tipos e aplicações, inclusive sobre a apuração das variações entre custo-padrão e custo real. Esse mesmo detalhamento também é tratado, dentre outros, pelo estudo de Hansen e Mowen (2001), Horngren *et al.* (2007), Souza e Diehl (2009).

O uso do custo-padrão tem se caracterizado como um instrumento de apoio a uma variada gama de decisões no contexto da gestão organizacional. As mais comumente citadas são: (1) formação de preço de venda; (2) estudos de viabilidade econômica de novos investimentos; (3) parâmetro para planejamento e controle da eficiência no consumo de recursos de fabricação; (4) elaboração de planos orçamentários; (5) parâmetro para redução de custos; (6) decisões entre fabricar ou comprar; (7) base para avaliação de desempenhos.

Um dos benefícios do custo-padrão é criar motivação para que os participantes atuem com a máxima eficiência possível visando alcançar ou até superar os objetivos estabelecidos.

Pode-se dividir o custo-padrão em três tipos: corrente, estimado e ideal, (SOUZA e DIEHL, 2009), cada um deles com características que os tornam apropriados a aplicações específicas.

Para fins de planejamento e controle de curto prazo, os padrões devem ser baseados na realidade e condições operacionais atuais da empresa, porque a eficácia da medição do desempenho depende da qualidade desse padrão – trata-se do custo-padrão corrente. De acordo com Lerner, Silva e Souza (2007) ele deve ser composto de elementos físicos e monetários. Para Gomes e Pamplona (2005) o objetivo principal dessas medidas de padronização (físicas e monetárias) é possibilitar a comparação dos custos reais com os custos orçados – as variações de custos, em todas as suas categorias. Pretende-se assim revelar os desvios e analisá-los, visando direcionar ações corretivas.

Carastan (1999) comenta que no estabelecimento de padrões, em muitos casos usam-se médias dos custos passados - trata-se do custo-padrão estimado. Entretanto, deve-se observar que nesse tipo de custo-padrão há pouco avanço no ganho de eficiência, dada a natural manutenção de padrões e desempenhos históricos. Por fim tem-se o custo-padrão ideal, o qual, ao contrário do que ocorre com o corrente, ignora as limitações técnicas do processo existente, assumindo a situação de um processo de eficiência ideal. Serve mais como um balizador do distanciamento da posição atual em relação ao ideal desejado de longo prazo.

De acordo com Souza e Diehl (2009) há uma diversidade de métodos de custeio (por absorção, variável, direto, ABC e outros) utilizáveis para mensuração do custo-padrão. Apesar dessas existências, na realidade é o tipo de informação desejada que irá determinar qual método de custeio utilizar. O fluxo completo do custo-padrão está apresentado na Figura 1.

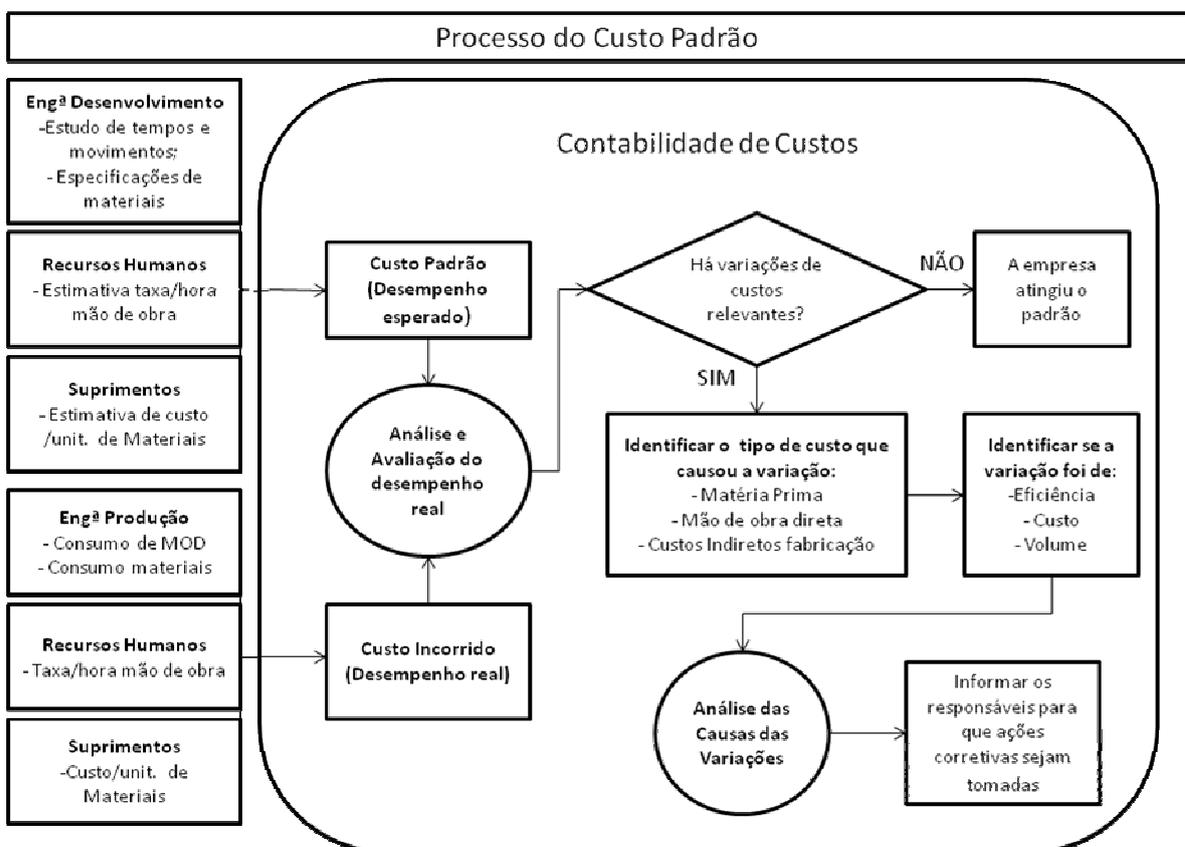


Figura 1 - Processo do Custo-Padrão
 Fonte: Adaptado de Souza e Diehl (2009)

Apesar de todos esses fundamentos, o custo-padrão tem sido objeto de críticas quanto à sua validade no novo contexto ambiental das empresas. Na visão dos críticos, o sistema de padrões não se ajusta às informações demandadas pela gestão estratégica desenvolvida pelas empresas em resposta a um mercado caracterizado por acirrada concorrência.

O questionamento da utilidade do custo-padrão nas funções de planejamento e controle é dado em função do seu desenvolvimento para uma realidade operacional já ultrapassada, marcada pela produção em massa, de reduzida diversidade de produtos com um longo ciclo de vida. Isso decorre da constatação de que o cenário atual tem sido marcado pela produção de lotes reduzidos, de uma maior variedade de produtos, cujo ciclo de vida é mais curto (TURNERY e ANDERSON, 1989; PEAVEY, 1990). Além disso, argumenta-se que no processo de fabricação também se utiliza tecnologia e procedimentos bastante diferenciados dos adotados em décadas anteriores. Enfim, esta nova realidade pôs em discussão a capacidade, do sistema de padrões, de cumprir os objetivos para os quais foi inicialmente idealizado. Sakurai (1997) também dá esse entendimento, afirmando que até os primeiros anos da década de 1960, quando a produção das empresas japonesas centrava-se na fabricação padronizada, o custo-padrão foi o principal instrumento de controle de custos.

O argumento é que a contabilidade tradicional (onde se insere o custo-padrão) foi desenvolvida para essa manufatura (padronizada e em massa), e que, a partir do momento que são utilizadas novas formas de produção, a contabilidade também precisa se adaptar. Assim, para Baggaley (2003) e Maskell (2004) o sistema de custo-padrão disponibiliza informações distorcidas e prejudiciais visto conduzir a empresa a um ineficaz processo decisório.

Outra crítica direcionada ao custo-padrão é a sua concentração na eficiência interna, limitando o reconhecimento e interpretação dos efeitos externos nos negócios da empresa. Por conseqüência, isso prejudica a utilização da informação de custos como um dos recursos de formação de ações estratégicas pela empresa (SHANK e GOVINDARAJAN; 1997).

Foi em função dessas limitações do custo-padrão que outros métodos de planejamento de custos surgiram, de forma a melhor subsidiar a gestão de custos nas empresas, agora sob um foco estratégico. Dentre eles destacou-se o custo-meta, abordado na próxima seção.

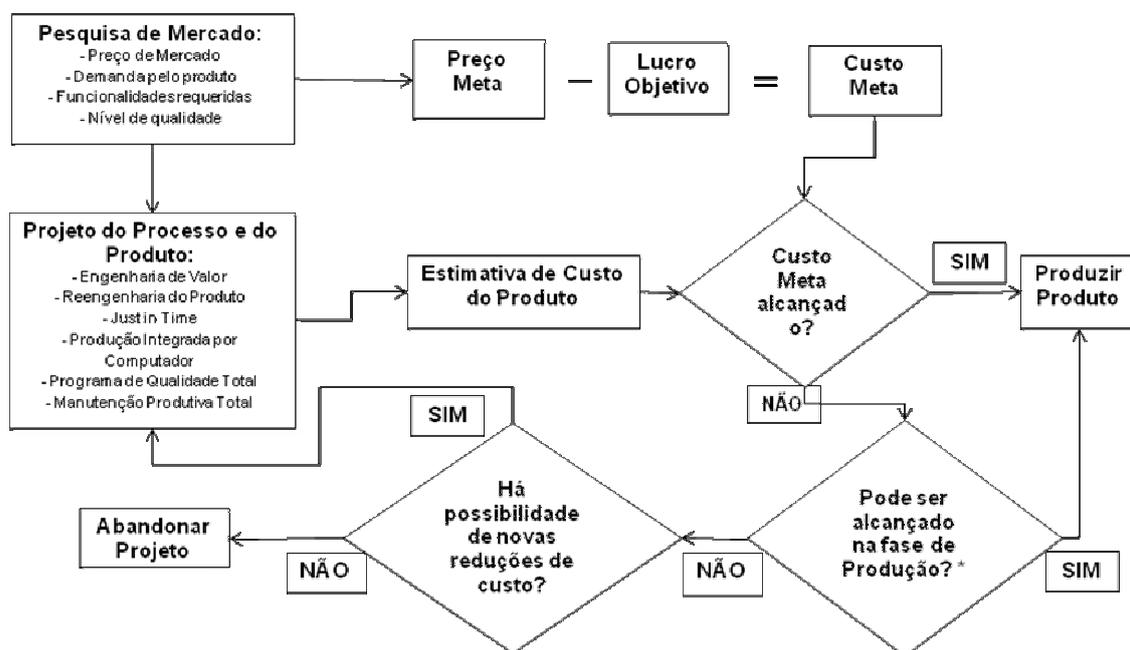
2.3 Custo-Meta

Cooper e Slagmulder (1999), ao tratarem o custo-meta como uma técnica de suporte ao desenvolvimento de produtos lucrativos, ensinam ser essa técnica uma forma de planejamento de custo direcionado pelo mercado. Esse entendimento parte do reconhecimento de que para assegurar sua continuidade as empresas devem ter a capacidade de desenvolver produtos que entreguem a qualidade e funcionalidade que os clientes desejam, ao preço que eles estejam dispostos a pagar e que, simultaneamente, gerem o lucro desejado pela empresa. Cooper e Slagmulder (1999) avançaram no entendimento, enfatizando ser mais correto tratá-lo como técnica de gerenciamento do lucro. Tal enfoque também é dado por Atkinson *et al.* (2008), focando que o sistema custo-meta, no contexto da gestão estratégica, envolve três elementos, ou objetivos: (1) preço de venda identificado no mercado; (2) lucro desejado; (3) custo-meta. Atkinson *et al.* (2008) assumem, assim, com que o custo-meta não é apenas um sistema de controle de custos, mas uma ampla abordagem da gestão do custo e do lucro.

Ao discorrerem sobre a origem e natureza do custo-meta, Predić e Stefanović (1999) enfatizam que esse conceito de custo relacionado a uma meta foi primeiramente desenvolvido pelas indústrias automobilísticas, tais como: Nissan, Toyota, Honda e Isuzu, posteriormente adotado por outras empresas como Olympus, Sony, Topcon. Para Predić e Stefanović essa foi uma das ações utilizadas para o expressivo crescimento de produtores japoneses no mercado americano. De fato, uma companhia que é capaz de lançar um novo produto, mais rápido e

mais barato do que o seu concorrente, sem comprometer a qualidade e funcionalidade do produto, pode aumentar sua participação de mercado e incrementar sua lucratividade.

A mecânica do custo-meta parte da identificação do produto e preço de mercado e da margem desejada; a partir daí, por diferença, tem-se o teto de custo. Na sequência, cabe aos profissionais de P&D e produção atingir esse custo, utilizando um planejado processo de desenvolvimento e produção. De acordo com Souza, Zanela e Nascimento (2005), durante a fase de fabricação, melhorias são possíveis, porém, o maior benefício de uma eficaz gestão de custo ocorre quando sua aplicação é observada na fase de nascimento do produto. Os argumentos em favor dessa aplicação do custo-meta também são encontrados nos estudos de Ansari *et al.* (1997), Hansen (2002), Cooper e Slagmulder (2005). A Figura 2 detalha o processo do custo-meta.



*A diferença entre o custo-meta e o custo-estimado é pequena, e pode ser alcançada durante a fase de produção do produto, por exemplo, com o crescimento da curva de experiência da produção.

Figura 2: Processo do Custo-Meta
Fonte: Adaptado de Sakurai (1997)

Nota-se que o custo-meta depende muito da colaboração entre os departamentos da empresa, que eles estejam trabalhando em harmonia. Engenharia, contabilidade, produção, marketing e outros devem trocar informações nesse sentido (SAKURAI, 1997). Sobre isso, Lerner, Silva e Souza (2007) argumentam que a utilização do custo-meta provoca interação entre os diversos setores da empresa, cada um deles contribuindo de alguma forma. Verifica-se que o preço-meta identificado pelo depto de marketing é aquele que os consumidores estão dispostos a pagar pelo produto dados os seus atributos de qualidade e funcionalidade, considerando-se ainda a existência dos produtos concorrentes, semelhantes ou substitutos.

Conhecido o custo-meta global, a contabilidade de custos pode, utilizando um método de custeio, fazer a primeira mensuração do custo estimado do produto considerando-se a estrutura de produção existente. Para esse custeio, conforme Colauto, Beuren e Rocha (2004), a utilização do método de custeio direto pode oferecer resultados de forma mais isenta das possíveis arbitrariedades provocadas pelos rateios dos custos indiretos já existentes. A seguir, compara-se o custo estimado com o custo-meta. Se o primeiro for igual ou inferior ao

segundo configura-se a viabilidade econômica e o produto está aprovado. Caso contrário retorna-se ao desenho do produto e/ou do processo, visando novas reduções de custos.

Para buscar reduções de custos nas fases de planejamento e desenvolvimento de produtos, e assim alcançar o custo-meta, pode-se utilizar técnicas que viabilizem o melhor uso possível de recursos, respeitados os anseios dos clientes. É o caso da engenharia de valor, uma técnica desenvolvida nos EUA, logo após a Segunda Guerra Mundial. Cruz e Rocha (2008) destacam que os japoneses recorreram a essa prática objetivando produzir um produto ao menor custo possível, considerando a sua utilidade e a escassez de recursos pós-guerra.

De acordo com Colauto, Beuren e Rocha (2004) a engenharia de valor constitui a essência do custo-meta, compreendendo esforços organizados no sentido de realizar uma análise funcional do produto para atingir, com maior grau de confiabilidade, todas as funções requeridas durante o seu ciclo de vida, ao menor custo possível. Isso ocorre porque a engenharia de valor proporciona melhorias no projeto dos produtos, alterações nas especificações dos materiais e/ou modificações nos métodos de processamento.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Classificação da Pesquisa

Este estudo, na dimensão da sua natureza, classifica-se como um estudo exploratório, pois, de acordo com Rampazzo (1998), possibilita ao investigador ampliar sua experiência em relação a determinado problema, neste caso, a adoção de práticas de planejamento e controle de custos.

Quanto à abordagem do problema, segundo Gil (1999), o estudo é qualitativo, pois não são utilizadas técnicas estatísticas em profundidade na elucidação da problemática. Também é possível, com base em Boaventura (2004), enquadrar esta pesquisa com descritiva, uma vez que ela está direcionada a identificar e descrever as características de determinada população ou fenômeno, como é o objetivo deste estudo.

3.2 Processo de Coleta e Análise dos Dados

A coleta de dados deu-se por meio de questionário, estruturado com perguntas fechadas, utilizando-se em algumas delas a escala de Likert de 5 pontos. O envio e retorno dos questionários ocorreu no período de julho a setembro de 2009. Dado o foco do estudo, optou-se por pesquisar profissionais com atuação na área de custos. Os questionários foram enviados a indústrias de atuação global, sediadas na cidade gaúcha de Caxias do Sul, destacado pólo metal-mecânico brasileiro. Para tanto se usou o cadastro do Sindicato das Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Materiais Elétricos de Caxias do Sul – SIMECS (2009).

Adotou-se o critério de pesquisar empresas de grande porte, definidas de acordo com o parâmetro do BNDES (2002), ou seja, a receita operacional bruta anual. Assim, empresas de grande porte são aquelas que alcançaram, em 2008, receita superior a R\$60 milhões. No cadastro do SIMECS foram identificadas 19 empresas com esse perfil, 10 das quais aceitaram participar da pesquisa. Delas, seis tem receita acima de R\$ 300 milhões; duas entre R\$ 60,1 e R\$ 150 milhões e outras duas entre R\$ 150,1 e R\$ 300 milhões.

Os questionários foram enviados e recebidos por correio eletrônico, a partir de um contato inicial por telefone. 90% dos respondentes são graduados (contabilidade, administração ou economia) e com atuação relacionada a custos: seis analistas de custos, dois *controllers*, um analista de controladoria e um supervisor de contabilidade. O questionário passou por um processo de pré-teste, realizado com três profissionais atuantes em empresas que não compõem a amostra pesquisada. Durante esse processo foi possível aprimorar o questionários em termos de objetividade, abrangência e clareza das questões.

A tabulação e análise dos dados pesquisados foi processada mediante uso do software Microsoft Excel®, utilizando, na maioria das vezes, o uso de porcentagens para indicar a participação relativa de determinada resposta. Aliado a isso foi processada a leitura crítica do significado dos dados, a fim de tentar compreender essa representatividade. A par das análises qualitativas os dados foram apresentados na forma de tabelas, identificando-os de forma mais objetiva. Para Calvo (2004) a tabela é um quadro que resume um conjunto de observações, cujo objetivo é o de produzir uma impressão mais rápida e viva do fenômeno em estudo.

A análise é complementada pela comparação dos resultados deste estudo com aqueles apresentados por outros semelhantes, nacionais e internacionais. Acredita-se que esse procedimento poderá ajudar a melhor compreender os significados dos resultados.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Caracterização da Amostra

Para melhor uso e entendimento dos dados da pesquisa, considera-se relevante situar a amostra em relação aos setores de atividade industrial das empresas pesquisadas. A maior parte das empresas é do setor automotivo, conforme dados da Tabela 1, algo que reflete a realidade da cidade de Caxias do Sul e região.

Tabela 1 – Classificação da Amostra por Segmento Industrial

Segmentos Industriais	Empresas	%
Automotivo	6	60
Eletroeletrônico	2	20
Metalmecânico	2	20
Total	10	100

Tendo em vista que a aplicação das práticas de planejamento e controle de custos está relacionada às condições operacionais internas e de mercado da empresa, conforme abordado no referencial teórico deste estudo, apresenta-se no Quadro 1 essas caracterizações das empresas pesquisadas. Acredita-se que isso poder subsidiar as análises. Nota-se que as empresas, de forma majoritária, atuam naquelas condições de mercado caracterizadas como demandantes de práticas avançadas de gestão para que a eficácia nos negócios seja alcançada.

Descrição	Relevância %		
	Baixo	Médio	Alto
Nível de concorrência no mercado de atuação da empresa (disputa entre concorrentes e exigência de clientes)	0	50	50
Nível de disputa com empresas multinacionais de atuação global	20	20	60
Nível de utilização de avançados recursos tecnológicos na produção (robótica, automação, equipamentos computadorizados)	10	50	40
Nível de variação no mix de produtos (quantidade de tipos, modelos e linhas)	20	20	60
Participação de produtos padronizados no mix de produtos (produção em massa)	20	50	30
Participação de produtos customizados no mix de produtos (produção diferenciada, especificada por exigências de clientes)	10	20	70
Uso de técnicas avançadas de gestão (Just-in-time, logística integrada, existência de set-up, CAD/CAM, análise e engenharia de valor, cadeia de valor etc.)	10	50	40
Espaço de tempo do ciclo de vida dos produtos (tempo de manutenção do produto em linha com as mesmas características físicas e de funções)	10	50	40

Quadro 1 – Características Operacionais Internas e de Mercado das Empresas

Outra característica identificada é a forte atuação delas em mercados globais. Nove delas são nacionais e uma multinacional francesa.

4.2 Instrumentos de Gestão de Custos Pesquisados

A partir desta seção são apresentados e comentados os resultados da pesquisa, conforme questionários respondidos. A primeira apresentação é sobre o uso geral que as empresas fazem das práticas investigadas. Os dados apresentados na Tabela 2 evidenciam que o custo-padrão, contrariamente ao defendido na literatura recente sobre essa prática, é o mais

adotado. Além disso, esses dados mostram uma utilização simultânea das duas práticas pesquisadas, que a literatura, em geral, trata como excludentes.

O custo-meta, por outro lado, apesar de utilização expressiva, é o que tem menor presença e o único que já foi utilizado e posteriormente abandonado por uma das empresas pesquisadas. O argumento apresentado para tal abandono foi que a prática era pouco utilizada, deixando de ser prioritária quando a empresa passou por um processo de enxugamento da sua estrutura. A não utilização está relacionada a problemas de mensuração de estoques.

Tabela 2 – Práticas Mais Utilizadas de Planejamento e Controle de Custos

Práticas	Utiliza	Não Utiliza	Utilizou e Abandonou	Pretende Utilizar
Custo-Padrão	9	1	0	0
Custo-Meta	6	3	1	0

4.3 Custo-Meta

Nesta seção são abordados os resultados da pesquisa relacionados ao detalhamento sobre a aplicação do custo-meta.

Conforme dados da Tabela 2, a adoção do custo-meta é declarada por 60% da amostra, inferior ao custo-padrão (90%). Se consideradas em conjunto as porcentagens representativas das relevâncias “médio e alto”, das condições operacionais das empresas, apresentadas no Quadro 1, esperava-se participação mais expressiva do custo-meta e bem menor do custo-padrão. Além disso, essa aplicação simultânea das práticas sugere que na ótica dos gestores das empresas elas são complementares e não antagônicas, revelando um entendimento contrário ao defendido na literatura pertinente – p.ex. Turney e Anderson (1989).

Procurou-se conhecer, também, as principais aplicações do custo-meta. A quantidade de empresas da Tabela 3 corresponde àquelas que assinalaram as opções “bastante e muito importante” (escalas 4 e 5). Observa-se que as aplicações do custo-meta nas seis empresas que citaram o uso estão muito próximas do que consta da literatura. Uma das aplicações que chama a atenção é a baixa utilização na definição das funcionalidades dos produtos.

Tabela 3 – Importância do Uso das Funções do Custo-Meta na Empresa

Aplicações Identificadas	Empresas	%
Planejamento/Lançamento de novos produtos	6	100
Planejamento de lucros	5	83
Redução de custos dos produtos	6	100
Redução de custos dos processos	6	100
Inovação nos produtos e processos	6	100
Definição das funcionalidades dos produtos	4	67
Manutenção da qualidade	5	83

Dentre as aplicações do custo-meta há destaque do uso para produtos já existentes. Os dados da Tabela 4 revelam que apesar da predominância de aplicação na fase de desenvolvimento de novos produtos, há também expressiva aplicação para produtos atuais (50%), consistente com o Ansari *et al.* (1997), Hansen (2002) e Cooper e Slagmulder (2005). Os dados refletem a soma das respostas nas escalas “frequentemente e sempre” (4 e 5).

Tabela 4 - Fases do Produto Que Aplicam o Custo-Meta

Fases do Produto	Empresas	%
Para novos produtos	5	83
Para produtos existentes	3	50

Os elementos de custos sobre os quais recai de forma mais acentuada as ações de reduções do custo estimado, para alcance do custo-meta, estão retratados na Tabela 5. Eles indicam que 100% das empresas frequentemente ou sempre analisam os custos de mão-de-obra direta, custos de materiais diretos e custos indiretos. Nota-se a menor dedicação dada à redução dos custos de material direto, um indutor de parcerias e alianças estratégicas com fornecedores. A baixa participação das despesas operacionais também merece destaque.

Quanto ao método de custeio utilizado, constatou-se que 67% das empresas que adotam o custo-meta utilizam o custeio variável, contra 17% para o custeio por absorção, mesma participação do custeio direto. Isso sugere restrição ao uso do custeio por absorção para estudos de natureza gerencial, coerente com a literatura (MARTINS, 2003). A baixa indicação do custeio-direto talvez seja devido à visão dele como sinônimo do custeio variável.

Tabela 5 – Custos e Despesas Analisados no Cálculo do Custo-Meta

Tipos de Custos e Despesas	Empresas	%
Custos de material direto	5	83
Custos de Mão de obra direta	6	100
Custos indiretos	5	83
Despesas Administrativas e Comerciais	2	33

Há um entendimento de que os trabalhos relacionados ao custo-meta são atividades multidisciplinares, envolvendo profissionais de diversas áreas, conforme em Sakurai (1997). Os dados da Tabela 6 (concentrando as escalas frequentemente e sempre) resultam das respostas dadas pelos representantes das empresas que declararam utilizar o custo-meta.

Verifica-se a total participação das engenharias (desenvolvimento e produção), como consta na literatura, além de suprimentos e contabilidade. Estranha-se a baixa participação de marketing, canal das informações de mercado; é possível que aqui os respondentes basearam-se nas ações internas quanto a custos, e não nas informações iniciais advindas externamente.

Tabela 6 – Participação Departamental na Formação do Custo- Meta

Departamentos	Empresas	%
Marketing	2	33
Gerência de Produção	5	83
Engenharia (Desenvolvimento e Produção)	6	100
Recursos Humanos	1	17
Suprimentos (Compras)	6	100
Tecnologia da Informação	2	33
Contabilidade (Geral e de Custos)	6	100
Outros departamentos	2	33

As técnicas de apoio utilizadas pelas empresas que adotam o custo-meta não ratificam a forte ênfase da teoria (COOPER e SLAGMULDER, 1999) sobre o uso da engenharia de valor para atingir racionalmente o menor custo possível. Igual ocorre com outras técnicas - TQC, JIT, CIM (BERLINER e BRIMSON, 1992). O uso declarado por 50% das empresas para a engenharia de valor e CIM e 33% para o JIT justificam tal entendimento (Tabela 7).

Tabela 7 – Técnicas de Apoio ao Custo-Meta para Redução de Custos

Técnicas de Apoio	Empresas	%
Produção Integrada por Computador (CIM)	3	50
Just in Time (JIT)	2	33
Programa da Qualidade Total (TQP)	4	67
Manutenção Produtiva Total (TPM)	4	67
Engenharia de Valor	3	50
Realocação de Mão de Obra ociosa pela Automação	4	67

4.4 Custo-Padrão

Nesta seção são apresentados os resultados da pesquisa quanto ao uso do custo-padrão. Os dados da Tabela 2 indicaram que 9 das 10 empresas pesquisadas fazem uso dessa técnica. Além disso, procurou-se conhecer as principais aplicações desse uso, consolidando-se as opções dadas às escalas “bastante importante e muito importante”.

Os dados da Tabela 8 mostram a preponderância da aplicação de planejamento e controle do custo-padrão. Além disso, dadas as imposições de um mercado disputado (HANSEN e MOWEN, 2001), é muito elevada a sua aplicação ao cálculo do preço de venda.

Quanto ao método de custeio adotado para cálculo do custo-padrão, constatou-se que em 56% dos casos usa-se o custeio variável, superior aos 33% atribuídos ao custeio por absorção. Nota-se uma preocupação de tratamento mais gerencial dessa prática de gestão.

Tabela 8 – Principais Aplicações do Custo-Padrão na Empresa

Principais Aplicações	Empresas	%
Planejamento e controle da ocorrência de custos	8	89
Análise do custo de produção	7	78
Estudos de viabilidade e lançamento de produtos	6	67
Elaboração de planos orçamentários	6	67
Avaliação de desempenho	6	67
Cálculo de preço de venda	6	67
Outras utilidades gerenciais	4	44

Uma das relevâncias na formação do padrão é a base dos parâmetros técnicos adotados. Mostra-se na Tabela 9 que há pulverização das possíveis alternativas. Dentre elas destacam-se os parâmetros baseados nos estudos de engenharia e uso da média histórica. Parece haver o misto de um padrão teórico (engenharia) e o padrão prático (média histórica).

Tabela 9 – Base de Definição do Padrão de Mão de Obra e Materiais Diretos

Bases do Padrão Técnico	Empresas	%
Padrão baseado em estudos de engenharia	6	67
Observações baseadas em testes/ensaios	4	44
Estudo das técnicas de trabalho	5	56
Média histórica de utilização	6	67

Sabe-se que uma das utilidades do custo-padrão é adotar objetivos que motivem as pessoas a desenvolverem esforços para alcançá-los (MARTINS, 2003). Isso está relacionado ao desafio de alcançar o padrão e na motivação para o seu alcance (Tabela 10).

Observa-se a prevalência da dificuldade máxima. Essa é uma ação discutível, pois, um objetivo previamente visto como de dificuldade extrema pode conduzir a desmotivações, o que não é desejável. A segunda preferência é pela dificuldade baixa, também não recomendável. Por fim, aquela teoricamente mais recomendável, a dificuldade média é a menos adotada.

Tabela 10 – Dificuldades de Alcance do Padrão Estabelecido

Dificuldades de Alcance do Padrão	Empresas	%
Dificuldade elevada (máxima eficiência padrão)	5	56
Dificuldade média (desemp. passado mais melhoria desejada)	3	33
Dificuldade baixa (média do desempenho passado)	4	44
Outros graus de dificuldade	1	11

A base para avaliar o desempenho real, visando ações corretivas, são as variações de custo. Assim, determinar a dimensão das variações que serão analisadas é uma ação básica do sistema de padrões (GARRISON e NOREEN 2001). Indica-se na Tabela 11 que essa determinação ocorre preferencialmente de duas formas, ambas com 78% da amostra: (a) um valor monetário pré-especificado; (b) quando exceder a uma porcentagem especificada.

Outra questão com freqüente citação nos estudos teóricos é o prazo de revisão do padrão. Constatou-se um equilíbrio entre as três principais opções: revisões mensais, semestrais ou quando mudanças justifiquem. Analisando as respostas em relação à teoria (WARREN, REEVE e FEES, 2001), nota-se o uso extremo da revisão semestral e da prática mais recomendável, ou seja, quando mudanças relevantes justifiquem a revisão.

Tabela 11 – Critérios para Análise de Variações do Custo Padrão

Critérios	Empresas	%
Não há método (decisão baseada no julgamento da administração)	2	22
Quando a variação exceder um valor monetário específico	7	78
Quando a variação exceder a uma dada porcentagem do padrão	7	78
Estatística básica de mapas de controle ou outro modelo estatístico	3	33

A dimensão da importância dada a cada tipo de variação, implicando na prioridade de análise, consta da Tabela 12, consideradas as somas das escalas “frequentemente e sempre”. Destaque maior (100%) é dado ao preço de matéria-prima. A partir daí nota-se um equilíbrio entre as demais opções, de 78% a 89% da amostra. A preocupação com a ociosidade e eficiência dos custos indiretos de fabricação e da mão-de-obra direta está nessa faixa maior.

Tabela 12 – Importância de Cada Variação de Custo no Controle

Tipos de Variações	Empresas	%
Preço de matéria-prima	9	100
Consumo de matéria-prima	8	89
Rendimento de matéria-prima	8	89
Taxa horária de mão de obra	7	78
Eficiência de mão de obra direta	8	89
Eficiência dos gastos gerais de fabricação variáveis	6	67
Gastos gerais de fabricação total	7	78
Gastos gerais de fabricação fixos	7	78
Eficiência dos custos indiretos de fabricação fixos	8	89
Custos da ociosidade de produção (capacidade não utilizada)	8	89

A aplicação do custo-padrão, durante o ciclo de vida do produto, tem sua maior intensidade na fase de fabricação; portanto, aplicável a produtos existentes (SOUZA e DIEHL, 2009). Porém, nas empresas que informaram utilizar o custo-padrão (9 entre 10), tem-se a mesma intensidade em três fases do ciclo de vida: (1) P&D de novos produtos; (2) produção de novos produtos; (3) produção de produtos já existentes. A utilização em 67% das nove empresas representa o somatório das opções “frequentemente e sempre” (Tabela 13).

Tabela 13 – Uso do Custo-Padrão para Controle em Cada Fase do Produto

Fases do Ciclo de Vida do Produto	Empresas	%
Planejamento e desenvolvimento	6	67
Protótipo	4	44
Produção experimental	4	44
Produção de novos produtos	6	67
Produção de produtos já existentes	6	67

4.5 Análise Comparativa com Resultados de Outros Estudos

Citou-se na Introdução deste estudo que há diversas pesquisas sobre o uso de práticas de gestão de custos, entre elas o custo-padrão e o custo-meta. Para possibilitar a análise comparativa deste estudo, apresenta-se no Quadro 2, um resumo dos resultados de outras 13 pesquisas. A análise sugere forte sinalização de que o uso do custo-padrão é a alternativa que melhor representa a realidade das amostras pesquisadas, contrário ao enfoque da literatura.

Nesses 13 estudos, a utilização do custo-meta consta, no geral, em nível inferior ao custo-padrão. Apenas em um caso ela supera 50%, presente na pesquisa de Dekker e Smidt (2003). Além disso, essa aplicação minoritária do custo-meta está em empresas que atuam nesse ambiente atual, no qual o custo-padrão, de acordo com a literatura, mostra-se deficiente.

Principalmente quanto ao expressivo uso do custo-padrão, há similaridade dos resultados dessas 13 pesquisas (dez internacionais) quando analisados comparativamente aos desta pesquisa efetuada com 10 grandes empresas industriais da cidade de Caxias do Sul.

Quanto ao custo-meta, algumas diferenças mais acentuadas existem. É o caso do estudo de Souza (2001), o qual identificou que o seu uso em 49 subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais era nulo. Nos demais estudos que apresentam uso do custo-meta, excluindo-se algumas exceções, ele se apresenta baixo ou nem mesmo é indicado.

Mesmo não havendo bases para generalizações, chama atenção a aparente distorção entre o que prescreve a literatura e a realidade de parte significativa das amostras estudadas.

Autores	Ano Public.	Descrição da Pesquisa e Resultados
De Zoysa; Herath	2007	Realizada com indústrias japonesas; a importância do custo-padrão não declinou e é ainda muito utilizado para diversos propósitos apesar de sua aparente fraqueza.
Reckziegel; Souza; Diehl	2007	Realizada com 30 indústrias paranaenses; predominância de práticas tradicionais. 17 empresas não utilizam o custo-meta, 8 apenas parcialmente e 5 têm planos de adotar.
Rattray; Lord; Shanahan	2007	Realizada com 31 indústrias da Nova Zelândia sobre o custo-meta; há baixo uso (12 empresas - 39%), e baixa participação de fornecedores; uso também em produtos existentes.
Quesado e Rodrigues	2007	Realizada com 22 grandes empresas portuguesas; 2 (7,4%) indicaram usar o custo-meta e 10 (37%) o custo-padrão.
Cinquini; Tenucci	2006	Realizada com 92 grandes empresas italianas; apenas 30% aplicam custo-meta. Não pesquisou o custo-padrão.
Sulaiman, Ahmad; Alwi	2005	Realizada com 66 empresas da Malásia (21 delas japonesas); apesar das críticas o custo-padrão é usado pela grande maioria das empresas; percepção que os seus princípios são válidos.
Waweru; Hoque; Uliana	2005	Realizada com 52 empresas sul africanas; uso acentuado do <i>ABC e BSC</i> junto c/o tradicional orçamento e custo-padrão.
Souza; Zanella; Nascimento	2005	Realizada com 47 empresas de oito setores; a hipótese do custo-meta predominou em apenas um dos setores analisados.
Sulaiman; Ahmad; Alwi	2004	Realizada com empresas de Singapura, Malásia, China e Índia; acentuado uso das práticas tradicionais nos 4 países: custo-padrão, análise variações, orçamento e análise c-v-l.
Dekker; Smidt	2003	Realizada com 32 empresas holandesas sobre custo-meta; 19 empresas (59%) usam o custo-meta nas suas funções normalmente citadas pela literatura.
Bowhill; Lee	2002	Realizada com 2 indústrias britânicas; apesar das trocas nas condições ambientais de produção, o tradicional custo-padrão continua a ser adotado mesmo com as críticas recebidas.
Morelli; Wiberg	2002	Realizada na SKF, centenária empresa sueca; predomina o uso do custo-padrão p/controle, análise de variações, orçamento, base para preço de transf. interno; reconhece algumas deficiências para produtos customizados, mas mantém o uso.
Souza, M. A.	2001	Realizada com 49 subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais: custo-padrão adotado por 96% da amostra, uma determinação da matriz para controle e avaliação de desempenho; custo-meta não utilizado por nenhuma delas.

Quadro 2 – Pesquisas Sobre Práticas de Gestão de Custos

5 CONCLUSÕES

O trabalho atingiu seus objetivos ao discutir os diferentes aspectos das práticas de planejamento e controle de custos e a utilização do custo-meta e custo-padrão pelas empresas.

Respondendo à questão de pesquisa, a análise dos dados permite concluir que o custo-meta e, principalmente, o custo-padrão, são amplamente utilizados pelas empresas da amostra. Esta destacada utilização do custo-padrão, comparativamente às limitações que lhe é atribuída pela literatura recente mostra uma flagrante contradição entre a teoria e a prática empresarial.

As exceções encontradas são aplicações práticas do custo-meta e custo-padrão, divergentes das aplicações teóricas estudadas sobre o assunto. São elas:

- a) A pesquisa identificou que tanto a inserção das empresas a um mercado mais competitivo como as mudanças estratégicas e operacionais de processo não as afastou da tradicional prática do custo-padrão;
- b) Não foi relatado alto envolvimento do setor de marketing no processo do custo-meta, considerando-se o destaque dado a ele pela literatura, como essencial para a identificação do preço-meta e atributos de produto orientados pelo mercado;

- c) Na prática das empresas, a engenharia de valor não é a técnica de apoio mais utilizada na identificação das opções de reduções de custos, novamente se opondo ao conteúdo da teoria pesquisada;
- d) Foi indicado o uso do custo-padrão para o controle dos custos na fase de planejamento dos produtos. Segundo a teoria, mesmo com as suas limitações, esta técnica seria mais apropriada para utilização na fase de fabricação dos produtos.

Constatou-se que as empresas utilizam conjuntamente o custo-padrão e o custo-meta, tratando-as como práticas complementares e não opostas e substitutas como faz a teoria. Isso é relevante porque essas empresas estão majoritariamente realizando as operações sob aquelas configurações em que o custo-padrão, pela teoria, é uma prática ineficaz. Pelo perfil do posicionamento de mercado das empresas, parece que esse efeito negativo não tem ocorrido.

Por fim recomenda-se como possibilidade de estudos futuros, pesquisar as reais causas das exceções da aplicação da teoria encontradas na prática. Para tanto, estudos múltiplos de casos em profundidade parece ser um bom formato metodológico; melhor ainda se nele forem envolvidas empresas de variados segmentos, estratégias e posicionamentos de mercado.

REFERÊNCIAS

- ANSARI, Shahid L., BELL, Jan E.; CYPHER, James H.; CAM-I Target Costing Group. Target costing: the next frontier in strategic cost management. New York: McGraw-Hill, 1997.
- ASSOCIAÇÃO DE CONTADORES DA INGLATERRA E PAÍS DE GALES – ACIPG. Custo Padrão. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1972.
- ATKINSON, A. A., BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S., YOUNG, S. M. Contabilidade gerencial. 2º ed. São Paulo: Atlas 2008.
- BAGGALEY, Bruce. Value stream management for lean companies. *Journal of Cost Management*, v.17, n.3, p.24-30, may/june 2003.
- BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL – BNDES. Porte de empresas – Carta Circular 64/2002 de 14.10.2002.
- BERLINER, Callie; BRIMSON, James A. Gerenciamento de custos em indústrias avançadas. São Paulo: T.A. Queiroz, 1992.
- BOAVENTURA, Edivaldo M. Metodologia Científica. São Paulo: Atlas, 2004.
- BOWHILL, Bruce; LEE, Bill. The incompatibility of standard costing systems and modern manufacturing. *Journal of Applied Accounting Research*, v.6, n. 3, p.1-24, 2002.
- CALVO, M. C. M. Estatística descritiva. Florianópolis: UFSC, 2004.
- CARASTAN, J. T. Custo meta e custo padrão como instrumento do planejamento empresarial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6, 1999, São Paulo. Anais... São Paulo, ABC, 1999.
- CATELLI, Armando. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 2001.
- CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Strategic management accounting exploring links with strategy. 2006. Disponível em: www.unisanet.unisa.edu.au/Resources/.../Cinquini%20&%20Tenucci.pdf. Acesso em: 30 set. 2009.

- COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M., ROCHA, W. O Custeio variável e o custeio-alvo como suporte às decisões de investimentos no desenvolvimento de novos produtos. *BASE*, v.1 n. 2, p.33-42, 2004.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Develop profitable new products with target costing. *Sloan Management Review*, v. 40, n. 4, p.23-33, 1999.
- COOPER, R.; SLAGMULDER, R. Gestão de custos de ciclo total. *HSM Management*, v.9, n.49, p.43-49, 2005.
- CRUZ, C.V.O. Alves e ROCHA, Welington. Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. *Rev. Contemporânea de Contabilidade*, n.1, n.10, p.31-51, 2008.
- DE ZOYSA, Anura; HERATH, S. Kanthi. Standard costing in Japanese firms. *Industrial Management & Data Systems*, v.107, n.2, p. 271-283, 2007.
- DEARDEN, John. *Análise de custos e orçamentos nas empresas*. Rio de Janeiro: Zahar, 1976.
- DEKKER, Henri; SMIDT, Peter. A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. *International Journal of Production Economic*, v. 84, n. 3, p.293-305, 2003.
- FRANCO, Hilário. *A contabilidade na era da globalização*. São Paulo: Atlas, 1999.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. *Contabilidade Gerencial*. 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001
- GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GOMES, Josir S. Tópicos contemporâneos em contabilidade. *CFC, RBC*, n. 91, p. 79, 1995
- GOMES, J. H. F.; PAMPLONA, Edson O. Identificação e análise das variações de custos no sistema ABC: uma aplicação em uma indústria de autopeças. *In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO*, 28, 2008, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro, ABEPRO, 2008.
- HANSEN, J. E. Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação *lato sensu*. 2002. 211p. Dissertação (Mestrado) em Controladoria e Contabilidade – FEA-USP, São Paulo.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de custos*. São Paulo: Pioneira, 2001.
- HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L.; STRATON, W.O.; SCHATZBERG, J.; BURGSTHALER, D. *Introduction to management accounting*. 14th ed., London: Pearson-Prentice Hall, 2007.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. A gestão estratégica de custos e sua interface com a contabilidade gerencial e teoria da contabilidade. *CFC, RBC*, n. 100, p. 30-31, jul/ago 1996.
- JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. *A relevância da contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- KAPLAN, Robert S. The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, p. 390-417, Jul 1984.
- KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. *Custeio baseado em atividade e tempo*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- LERNER, D. F.; SILVA, L. M.; SOUZA, M. A. Instrumentos para gerenciamento de custos. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, v. 4, n. 1, p.51-60, 2007.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

- MASKELL, B. H. Standard costing can lead to poor decisions. 2004. Disponível em: www.leaninstituut.nl/publications/Standard_Costing_Can_Lead_to_Poor_decisions.pdf. Acesso em 30 nov. 2009.
- MATZ, A.; CURRY, O. J.; FRANK, G.W. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 1987.
- MORELLI, Beata; WIBERG, Carl-Joachim. The standard costing system at SKF. Accounting & Finance Master Thesis Göteborg University, 2002. Disponível em: http://www.handels.gu.se:81/epc/archive/00002757/01/gbs_thesis_2002_48.pdf. Acesso em: 05 nov. 2009.
- NAKAGAWA, M. ABC – custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1994.
- NAKAGAWA, Masayuki. Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia empresarial. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). São Paulo, FEA-USP, 1987.
- PEAVEY, Dennis E. Battle at the GAAP? It's time for a change. Management accounting, p. 31-35, Feb 1990.
- QUESADO, P.R.; RODRIGUES, L.L. A gestão estratégica de custos em grandes empresas portuguesas. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, v.5, n.10, p.121-143, 2007.
- PREDIC, Biljana; STEFANOVIC, Suzana. Costs management for a profitable new product development. Facta Universitatis Series: Economics & Organization, v.1, n. 7, p. 9-16, 1999.
- RATTRAY, C.J.; LORD, B.R.; SHANAHAN, Y.P. Target costing in New Zealand manufacturing firms. Pacific Accounting Review, v.19, n.1, p.68-83, 2007.
- RAMPAZZO, Lino. Metodologia científica para alunos dos cursos de graduação e pós-graduação. São Paulo: Loyola, 1998.
- RECKZIEGEL, V.; SOUZA, M. A.; DIEHL, C. A. Práticas de gestão adotadas por empresas estabelecidas nas Regiões Noroeste e Oeste do Paraná. RBGN, v.9, n.23, p.14-27, 2007.
- SAKURAI, M. Gerenciamento integrado de custos. São Paulo: Atlas 1997.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. A revolução dos custos. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- SINDICATO DAS INDÚSTRIAS MECÂNICAS, METALÚRGICAS E DE MATERIAIS ELÉTRICOS DE CAXIAS DO SUL - SIMECS. Pesquisa de Empresas. Disponível em: <http://www.simecs.com.br>. Acesso em 19 jul. 2009.
- SOUZA, M. A. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. Tese (Doutorado) em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, FEA-USP, 2001.
- SOUZA, M. A., DIEHL, C. A. Gestão de custos: uma abordagem interligada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas 2009.
- SOUZA, M. A., ZANELLA, F. C., NASCIMENTO, A. M. Utilização do custo-meta por empresas brasileiras como estratégia de gestão. Revista Contabilidade e Finanças – USP São Paulo, n.39, p. 33-46, 2005.
- SULAIMAN, M., AHMAD, N.N.N.; ALWI, N. M. Is standard costing obsolete? Empirical evidence from Malaysia. Managerial Auditing Journal, v. 20 n. 2, 2005.
- SULAIMAN, M., AHMAD, N.N.N.; ALWI, N. M. Management accounting practices in selected Asian countries. Managerial Auditing Journal, v. 19, n. 4, 2004.

TURNEY, Peter B.B.; ANDERSON, Bruce. Accounting for continuous improvement. MIT Sloan Management Review, v. 30, n. 2, p.37-47, 1989.

VAN DER MERWE, Anton. Debating the principles: ABC and its dominant principle of work. Cost Management, v.23, n.5, p.20-28, Sep/Oct 2009.

WAWERU, N. M.; HOQUE, Z.; ULIANA, E. A survey of management accounting practices in South Africa. International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, v.2, n.3, p.226-263, 2005.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. Contabilidade gerencial. São Paulo: Pioneira, 2001.