
Planejamento e Controle de Custos: Um Estudo Sobre as Práticas Adotadas por Empresas Industriais de Caxias do Sul - RS

Marcos Antonio de Souza ¹
Fernando Batista Fontana ²
Caroline Dal Sotto Boff ³

• Artigo recebido em: 18/12/2009 • Artigo aceito em: 12/04/2010 •• Segunda versão aceita em: 12/04/2010

Resumo

O objetivo deste 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 as empresas a buscarem instrumentos cada vez mais eficazes no gerenciamento de custos, visando à 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 que fundamentaram o seu desenvolvimento.

Palavras-chave: *Gestão de Custos; Custo-Padrão; Custo-Meta.*

¹ Doutor em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP. Professor do Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da UNISINOS. Endereço: Avenida Unisinos, 950 – Bairro Cristo Rei – São Leopoldo-RS, CEP: 93022-000. Telefone: (51) 3037-1000, Ramal 1580. E-mail: marcosas@unisinos.br

² Mestrando em Ciências Contábeis – UNISINOS. PPG em Ciências Contábeis da UNISINOS. Endereço: Avenida Unisinos, 950 – Bairro Cristo Rei – São Leopoldo-RS, CEP: 93022-000. Telefone: (51) 3037-1000, Ramal 1580. E-mail: fernando@barazzetti.com.br

³ Mestranda em Ciências Contábeis – UNISINOS. Professora do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade da Serra Gaúcha – FSG. Endereço: Rua Os 18 do Forte, 2366 – Bairro São Pelegrino – Caxias do Sul-RS, CEP: 95020-472. Telefone: (54) 2101-6000. E-mail: carolyneboff@gmail.com

Nota: este artigo foi aceito pela Editora Científica Jacqueline Veneroso Alves Cunha e passou por uma avaliação *double blind review*.

Planning and Cost Control: A Study About the Practices Adopted by Industrial Companies of Caxias Do Sul - RS

Abstract

This article aims to investigate the practices of planning and cost control adopted by industrial companies located in Caxias do Sul city. The basic motivation to the study is the recognition that the market competitiveness increase and the change in the customer's behavior have induced the companies to search more effectiveness instruments to cost management, aiming the disclosure of useful information to the demands for a qualified decision process. This is an exploratory and descriptive study with qualitative approach. The data were obtained from questionnaires sent to professionals of 10 big industries located in the Caxias do Sul city. The main results indicate the expressive adoption more recently developed practices to planning and control of costs, such as target-cost. On the other hand, the standard-costing, despite the criticism that has received in the context of the strategic cost management, is the practice more used by the companies for those traditional functions for what it was developed.

Keywords: Cost Management; Standard Costing. Target Costing.

1. Introdução

No contexto da globalização, e da conseqüente expansão dos negócios, há um desejo comum das empresas, independentemente de suas origens: o de alavancar operações e resultados. Conforme enfatizado por Franco (1999), essa movimentação ambiental tem redundado na existência de um mercado cada vez mais competitivo e exigente.

Nakagawa (1994) entende que as empresas, visando atingir uma competitividade que as credencie a atuar nesse novo ambiente de negócios, têm procurado, entre outras ações: (1) dinamizar suas operações; (2) eliminar desperdícios; (3) adotar um comprometimento com a qualidade total; (4) incorporar tecnologias avançadas de manufatura.

Essas 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 geração de informações gerenciais precisa estar apta a atender as demandas informacionais que visam viabilizar, para a empresa, a competitividade no novo ambiente. A contabilidade gerencial, por meio da aplicação de suas práticas e procedimentos específicos, 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 acentuadas quanto à validade de suas práticas, quando analisadas em relação à nova realidade operacional das empresas. Sobre isso, 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 época que não mais existia, dada a nova realidade provocada pela revolução no ambiente de fabricação. Complementando essas críticas, Turney e Anderson (1989) entenderam que a falta de um aperfeiçoamento contínuo das práticas contábeis gerenciais colocavam em perigo o sucesso das estratégias corporativas, tendo em vista que os sistemas contábeis tornaram-se obsoletos e restritos.

Em resposta a tais críticas, e objetivando suprir as lacunas identificadas por profissionais e pesquisadores, 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;

(8) a gestão interorganizacional de custos; (9) custo-meta, dentre outros.

Pesquisas têm sido realizadas sobre a adoção dessas práticas pelas empresas. Dentre elas pode-se citar 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 passíveis de aplicação ao planejamento e controle dos custos. A primeira delas, o custo-padrão, é uma das práticas tradicionais, caracterizada na atual literatura de gestão de custos como defasada e sem utilidade, devido à nova dimensão operacional e de mercado das empresas. A outra, o custo-meta, é tratado pela literatura como uma prática sucessora 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 desta 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 desta 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 deste 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 panaceia

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 de 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; ANDERSON, 2007; VAN DER MERWE, 2009).

Além desta Introdução, o estudo contém a exposição de um referencial teórico pertinente ao tema, seguido da apresentação dos procedimentos metodológicos adotados no desenvolvimento da pesquisa. Na sequência tem-se a apresentação e análise dos dados, finalizando com as conclusões do estudo e com as referências utilizadas no seu desenvolvimento.

2. Referencial Teórico

2.1 Gestão de Custos

É fato reconhecido na literatura a utilidade que a informação de custos tem no processo gerencial das organizações (ATKINSON *et al.*, 2008). O que se tem discutido, particularmente nas últimas décadas, em função das mudanças ocorridas nos ambientes externo e interno de atuação das empresas, são os procedimentos, métodos e mecanismos de 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, objeto deste estudo, estão envolvidas com o atendimento desses três objetivos, no âmbito da gestão de custos (CATELLI, 2001; GARRISON; NOREEN, 2001). Tais práticas são discutidas na sequência.

2.2 Custo-Padrão

O desenvolvimento, utilidade e aplicação do sistema de custo-padrão têm, há muito tempo, recebido destacada atenção por parte de pesquisadores e profissionais da contabilidade de custos. No Brasil, uma das primeiras publicações sobre o custo-padrão data de 1972, corresponde 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 ferramenta mais eficaz para o controle de custos porque fornecia uma base para análise da eficiência do uso dos custos 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) também defende a característica científica do custo-padrão, por entender que eles são elaborados segundo conceitos de engenharia, metrologia e outras ciências exatas, além de incorporarem também 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 sobre a origem, utilidades, modelos e exemplos de aplicações do custo-padrão, 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. Dentre as suas diversas utilidades, 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 todos os participantes executem suas tarefas com a máxima eficiência possível, visando alcançar ou até mesmo superar os objetivos estabelecidos. Pode-se dividir o custo-padrão em três tipos: corrente, estimado e ideal, (SOUZA; 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; enquanto os padrões físicos correspondem à quantificação técnica dos recursos de produção (quantidade de materiais diretos, volumes de produção, horas de mão de obra e de máquinas, etc.), os monetários estão relacionados à dimensão financeira desses recursos (preço dos materiais, da taxa horária da mão de obra, de hora máquina, de custos indiretos). Da conjunção desses dois elementos tem-se um sistema amplo de custo-padrão, incorporado dos atributos de desempenhos e objetivos estabelecidos. Para Gomes e Pamplona (2008) o objetivo principal das medidas de padronização (físicas e monetárias) é possibilitar a comparação dos custos reais com os custos orçados; são as variações de custos. Com isso, pretende-se revelar os desvios e analisá-los, visando direcionar ações para corrigi-los, colocando o desempenho operacional no rumo planejado pela companhia.

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.

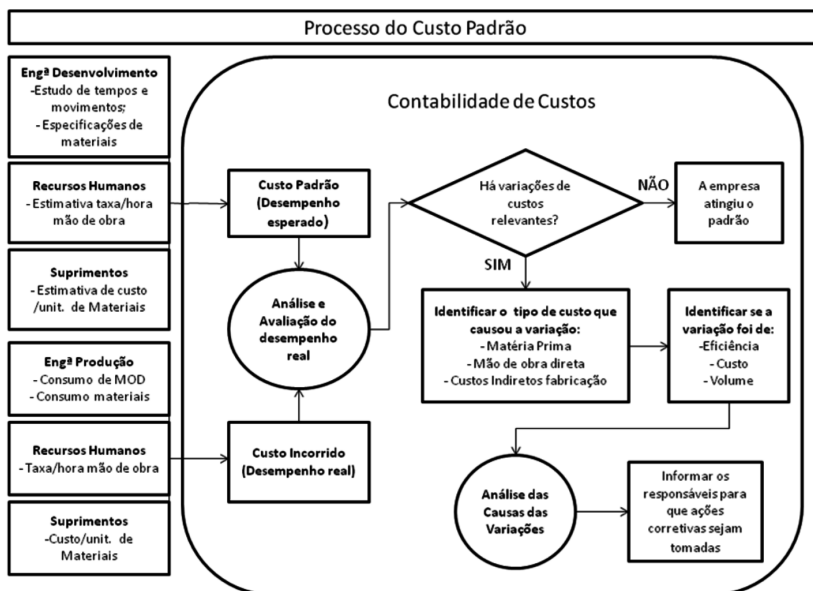
Por fim tem-se o custo-padrão ideal, o qual, ao contrário do que ocorre com o corrente, ignora as limitações técnicas do processo existente, assumindo

a situação de um processo de eficiência ideal, inatingível. Serve mais como um balizador do distanciamento da posição atual em relação ao ideal desejado de longo prazo.

De acordo com Carastan (1999) e Lerner, Silva e Souza (2007), há uma diversidade de métodos de custeio (por absorção, variável, direto, ABC, pleno, etc.) que podem ser utilizados para mensuração do custo-padrão. Apesar da existência de todos esses métodos, na realidade é o tipo de informação desejada que irá determinar qual método de custeio utilizar.

As divergências identificadas entre o custo-padrão e o custo real recebem a denominação de variações de custo e podem ser mensuradas para cada categoria de custo (materiais diretos, mão de obra direta e custo indireto de fabricação). Elas podem ser favoráveis, quando o custo real é inferior ao custo-padrão, ou, caso contrário, desfavoráveis. Apesar de todo esse possível detalhamento das variações, cabe aos gestores determinar qual nível de detalhamento é relevante para a gestão. 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, e, a exemplo do que tem ocorrido com outras práticas tradicionais relacionadas ao tratamento das informações de custos, 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 uma reduzida diversidade de produtos que têm 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; 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, essa nova realidade pôs em discussão a capacidade, do sistema de padrões, de cumprir os objetivos para os quais foi inicialmente idealizado. Esta interpretação também está contida no entendimento de Sakurai (1997), o qual afirma que, até os primeiros anos da década de 1960, época em que a característica de produção das empresas japonesas centrava-se na fabricação em massa de produtos padronizados, 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 uma manufatura padronizada e em massa, e, a partir do momento em que são aplicados novos princípios à produção, a contabilidade também precisa ser adaptada. Sob esses argumentos o sistema de custo-padrão revela, de acordo com Baggaley (2003) e Maskell (2004), é como um fornecedor de informações distorcidas e prejudiciais, conduzindo a empresa a um deficiente processo decisório.

Outra crítica direcionada ao custo-padrão é a sua concentração na eficiência interna, o que limita o reconhecimento e interpretação dos efeitos externos e de mercado nos negócios da empresa. Por consequência, isso prejudica a utilização da informação de custos como um dos recursos de formação de ações estratégicas pela empresa. Shank e Govindarajan (1997) fazem ampla abordagem a esse respeito.

Foi em função dessas limitações do custo-padrão que outros métodos de planejamento de custos surgiram, para melhor subsidiar a gestão de custos nas empresas, agora sob um foco estratégico. Dentre tais técnicas 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.

Dentro de uma ótica mais abrangente, e tendo em vista que a aplicação do custo-meta, em essência, objetiva assegurar que os produtos lançados sejam suficientemente lucrativos, Cooper e Slagmulder (1999) avançaram no entendimento de que é mais correto tratá-lo como uma técnica de gerenciamento do lucro. Esse entendimento também é dado por Atkinson *et al.* (2008), os quais enfatizam que o custo-meta, no contexto da gestão estratégica, envolve três elementos, ou objetivos a serem atingidos: (1) o preço de venda identificado no mercado; (2) o lucro desejado; (3) o custo-meta. Assim, com base na estrutura desses elementos, Atkinson *et al.* (2008) assumem que o custo-meta não é apenas um método de controle de custos, mas uma abordagem abrangente da gestão do custo e do lucro.

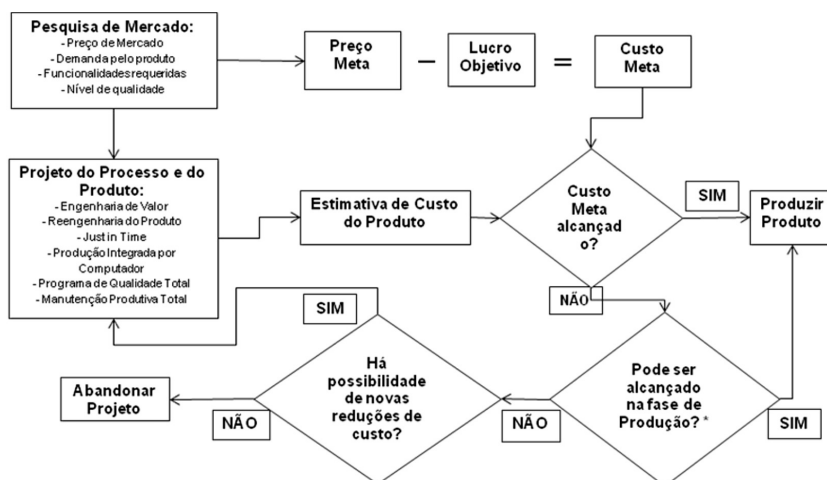
Ao discorrerem sobre a origem e natureza do custo-meta, Predic e Stefanovic (1999) enfatizam que esse conceito de custo relacionado a uma meta foi primeiramente desenvolvido pelas indústrias automobilísticas, tais como: Nissan, Toyota, Honda e Isuzu, posteriormente incorporadas por outras empresas como Olympus, Sony, Topcon.⁴ Predic e Stefanovic (1999) acrescentam que essa foi uma das ações utilizadas para o expressivo crescimento de produtores japoneses no mercado americano. De fato, uma com-

⁴ Cooper e Slagmulder (1999) estudaram os sistemas de custo-meta adotados por companhias japonesas, documentando os seus procedimentos. A partir daí diversas publicações se originaram sobre essa prática.

panhia 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 inicia com a identificação do preço do produto pelo mercado e da margem de lucro desejada, estabelecendo, a partir daí, por diferença, um teto de custo para os produtos. Na sequência, cabe aos projetistas e gerentes de produção atingir esse custo, utilizando como base um planejado processo de desenvolvimento e produção. Pode-se notar que a ênfase do custo-meta se inicia ainda na fase de projeto do produto. De acordo com Souza, Zanela e Nascimento (2005), durante a fase de fabricação, melhorias são possíveis, porém, o maior benefício de uma eficaz gestão para redução de custo ocorre quando sua aplicação é observada ainda na fase de nascimento do produto. Os argumentos em favor dessa aplicação complementar do custo-meta também são encontrados nos estudos de Ansari *et al.* (1997); Hansen (2002); e Cooper e Slagmulder (2005). O processo do custo-meta está detalhado na Figura 2.

Figura 2 - 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.

Fonte: Adaptado de Sakurai (1997).

Pela sua natureza, nota-se que o custo-meta depende muito da colaboração entre os departamentos da empresa, e, para isso, é fundamental que eles estejam trabalhando em harmonia. Assim, engenharia, contabilidade, produção, marketing e tantos outros devem constantemente estar trocando informações nesse sentido (SAKURAI, 1997). A respeito disso, Lerner, Silva e Souza (2007) argumentam que a utilização do custo-meta provoca uma interação entre os diversos setores da empresa, cada um deles contribuindo de alguma forma.

Verifica-se que o preço-meta identificado pelo departamento de marketing é aquele que os consumidores estão dispostos a pagar pelo produto, dados os seus atributos de qualidade e funcionalidade, e considerando-se ainda a existência dos produtos concorrentes, semelhantes ou substitutos.

A partir desse preço-meta e dos objetivos de lucro da empresa, define-se o custo-meta. A seguir, cabe à engenharia de desenvolvimento elaborar o projeto do produto e as condições de processo para sua fabricação. A partir desse ponto a contabilidade de custos pode, utilizando um método de custeio, fazer uma primeira mensuração do custo estimado do produto, considerando-se a estrutura econômica de produção existente. Para esse custeio, conforme enfatizam 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. Isso ocorre porque nesse método somente serão considerados aqueles custos especificamente requeridos pelo novo produto.

Na sequência, 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 deve ser lançado. Caso contrário, se o custo estimado for superior ao custo-meta, retorna-se ao desenho do produto e/ou do processo, com vistas a buscar 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 de técnicas que viabilizem o melhor uso possível de recursos, respeitados os anseios dos clientes quanto ao produto. É o caso da engenharia de valor. Cruz e Rocha (2008) destacam que os japoneses recorreram à prática de engenharia de valor, uma técnica desenvolvida nos Estados Unidos, logo após a Segunda Guerra Mundial. Tal prática tinha por finalidade 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, nesse 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 de Dados

A coleta de dados deu-se por meio de um questionário, estruturado com perguntas fechadas, utilizando-se, em algumas questões, a escala de *Likert* de 5 pontos. O período de envio e recebimento dos questionários compreendeu o período de julho a setembro de 2009.

Dado o foco de investigar o planejamento e controle de custos pelas empresas, optou-se por pesquisar profissionais de empresas com atuação na área de contabilidade de custos ou controladoria. Os questionários foram

enviados a empresas industriais de atuação global, instaladas na cidade gaúcha de Caxias do Sul, local de importante polo metal-mecânico brasileiro. Para identificação das empresas foi utilizado o cadastro do Sindicato das Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Materiais Elétricos de Caxias do Sul - SIMECS (2009).

Foi adotado o critério de pesquisar somente empresas de grande porte, utilizando para tal definição o parâmetro do BNDES (2002), ou seja, a receita operacional bruta anual. Assim, são consideradas empresas de grande porte aquelas que apresentarem receita bruta anual superior a R\$60 milhões no ano de 2008. No cadastro do SIMECS foram identificadas 19 empresas com esse perfil, 10 das quais se dispuseram a participar da pesquisa. Dessas 10 empresas, seis tem receita bruta anual acima de R\$ 300 milhões. As outras quatro dividem-se em: duas com receita entre R\$ 60,1 e R\$ 150 milhões e duas entre R\$ 150,1 e R\$ 300 milhões.

Os questionários foram enviados e recebidos por correio eletrônico, a partir de um contato inicial feito por telefone. Noventa por cento dos respondentes são formados na área de gestão (contabilidade, administração ou economia), com atuação estreitamente relacionada a custos: seis analistas de custos, dois *controllers*, um analista de controladoria e um supervisor de contabilidade.

Anteriormente ao envio o questionário passou pelo processo de um pré-teste, realizado com três profissionais da área de controladoria, atuantes em empresas que não compõem a amostra pesquisada. Durante esse processo foi possível aprimorar o questionários em termos de objetividade e clareza das questões.

3.3 Processo de Análise de Dados

A tabulação e análise dos dados pesquisados foram processadas 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 reunidos e apresentados na forma de tabelas, de modo a identificá-los de maneira mais objetiva. Isso

é referendado por Calvo (2004), para o qual 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 de empresas do setor automotivo, conforme dados da Tabela 1, é 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
Metalmeccânico	2	20
Total	10	100

Fonte: Elaborada pelos autores.

Tendo em vista que a aplicação de uma determinada prática de planejamento e controle de custos está diretamente 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 é necessário para melhor poder subsidiar a análise e interpretação dos dados.

Quanto a isso, nota-se que as empresas, de forma majoritária, enquadram-se naquelas condições operacionais internas e de mercado caracterizadas como demandantes de práticas avançadas de gestão para que a eficácia na condução dos negócios delas seja alcançada.

Quadro 1 - Características operacionais internas e de mercado das empresas

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 de produtos)	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
Utilização de técnicas avançadas de gestão (<i>Just-in-time</i> , logística integrada com clientes e fornecedores, existência de <i>set-up</i> , 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

Fonte: Elaborada pelos autores.

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.

Isso é mais significativo ainda, tendo em vista que os desenvolvimentos teóricos mais recentes tratam a prática do custo-padrão como superada e nociva a uma eficaz gestão dos negócios. Apesar de utilização expressiva, o custo-meta 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

Fonte: Elaborada pelos autores.

4.3 Custo-Meta

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

Conforme apresentado na Tabela 2, a adoção do custo-meta é declarada por 60% da amostra, inferior à do custo-padrão (90%). Se considerado cumulativamente as porcentagens representativas das relevâncias “médio e alto”, sobre as condições operacionais das empresas pesquisadas, 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 – por exemplo, Turney e Anderson (1989).

Procurou-se conhecer, também, as principais utilidades da tal aplicação do custo-meta. A quantidade de empresas apresentada na Tabela 3 corresponde àquelas que assinalaram as opções “bastante importante” e “muito importante” (escalas 4 e 5).

Observa-se, na Tabela 3, 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 menor 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

Fonte: Elaborada pelos autores.

Dentre as discussões em torno da aplicação do custo-meta destaca-se o seu 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 já existentes (50%), consistente com o entendimento de Ansari *et al.* (1997), Hansen (2002) e Cooper e Slagmulder (2005). Os dados refletem a consolidação das respostas das 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

Fonte: Elaborada pelos autores.

A identificação dos elementos de custos sobre os quais recai de forma mais acentuada a busca por reduções do custo estimado, para alcance do custo-meta, esta retratada nos dados da Tabela 5. Eles indicam que 100% das empresas frequentemente ou sempre analisam os custos de mão de obra direta, seguidos pelos 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,

conforme enfatiza a literatura (MARTINS, 2003). A baixa indicação do custeio-direto talvez seja justificada pela visão desse autor 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

Fonte: Elaborada pelos autores.

Há um entendimento de que os trabalhos relacionados ao custo-meta são atividades multidisciplinares, envolvendo profissionais de diversas áreas, conforme é encontrado no estudo de 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 é enfatizado na literatura, além dos departamentos de compras e contabilidade. Estranha-se a baixa participação do departamento de *marketing*, veículo das informações de mercado; é provável que aqui os respondentes concentraram-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	%
<i>Marketing</i>	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

Fonte: Elaborada pelos autores.

As técnicas de apoio utilizadas pelas empresas que adotam o custo-meta não ratificam a forte intensidade dada pela teoria (COOPER; SLAGMULDER, 1999) sobre o uso da engenharia de valor, visando atingir racionalmente o menor custo possível. O mesmo ocorre com relação a outras técnicas – TQC, JIT, CIM (BERLINER; BRIMSON, 1992). O uso declarado por 50% das empresas para a engenharia de valor e CIM e 33% para o JIT justificam tal entendimento (ver 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
<i>Just in Time</i> (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

Fonte: Elaborada pelos autores.

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 nove das 10 empresas pesquisadas fazem uso do custo-padrão. 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 básica de planejamento e controle dada ao custo-padrão. Por outro lado, dadas as imposições de um mercado disputado e sob a ótica da literatura (HANSEN; MOWEN, 2001), parece muito elevada a aplicação fornecida ao preço de venda.

Quanto ao método de custeio adotado para cálculo do custo-padrão, constatou-se que em 56% dos casos ocorre o uso custeio variável, figurando com 33% a preferência pelo custeio por absorção, este último bem abaixo dos 80% identificados por Souza (2001). Nota-se aqui 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

Fonte: Elaborada pelos autores.

Um dos aspectos relevantes na formação do padrão é a base dos parâmetros técnicos que são adotados. Os dados da Tabela 9 mostram que na amostra pesquisada há uma pulverização das possíveis alternativas. Dentre elas, há destaque para os parâmetros baseados nos estudos de engenharia e para o uso da média histórica de utilização. Parece haver um equilíbrio entre um padrão teórico (o de 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

Fonte: Elaborada pelos autores.

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

Observa-se a prevalência da dificuldade máxima, de um nível elevado de eficiência. Essa é uma ação discutível, pois um objetivo previamente visto como de dificuldade extrema pode conduzir a uma desmotivação e com efeitos contrários aos desejados. Por outro lado, a segunda preferência é pela dificuldade baixa, também nociva como aspecto motivacional. Por

fim, aquela teoricamente mais recomendável, a dificuldade média é, dentre as três especificamente destacadas, 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

Fonte: Elaborada pelos autores.

A forma de avaliar o desempenho realizado, visando ações de correção, é calcular as variações de custo. Assim, determinar a dimensão das variações que serão analisadas é uma ação básica do sistema de padrões (GARRISON; NOREEN, 2001). Os dados da Tabela 11 indicam que nas empresas pesquisadas, essa determinação ocorre preferencialmente de duas formas, ambas com 78% da amostra: (1) um valor monetário preespecificado; (2) quando exceder a uma porcentagem especificada.

Outro procedimento com frequente citação nos estudos teóricos é o prazo de revisão do padrão estabelecido. Contatou-se um equilíbrio entre as três principais ocorrências: revisões mensais, semestrais ou quando mudanças justifiquem. Analisando essas respostas em relação à teoria (WARREN; REEVE; FEES, 2001), nota-se o extremo da revisão semestral e a prática mais recomendável, ou seja, quando mudanças relevantes justifiquem a revisão dos padrões adotados.

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

Fonte: Elaborada pelos autores.

A dimensão da importância dada a cada tipo de variação, implicando na prioridade de análise, está apresentada na Tabela 12, consideradas as

opções acumuladas das escalas “frequentemente e sempre”. Destaque maior (100% da amostra) é dado ao preço da matéria-prima. A partir daí nota-se um equilíbrio entre as demais variações, variando 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 na faixa maior de 89%.

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

Fonte: Elaborada pelos autores.

A aplicação prática do custo-padrão, no contexto do ciclo de vida do produto, tem sua maior intensidade na fase de fabricação; portanto, aplicável a produtos existentes (SOUZA; DIEHL, 2009).

Os dados da Tabela 13, entretanto, mostram que nas empresas que informaram utilizar o custo-padrão (nove de um total de 10), o uso ocorre com a mesma intensidade em três fases do ciclo de vida: (1) planejamento e desenvolvimento 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 às escalas “frequentemente e sempre”.

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

Fonte: Elaborada pelos autores.

4.6 Análise Comparativa com Resultados de Outros Estudos

Conforme abordado na Introdução deste estudo, há diversas pesquisas investigando a efetividade do uso de práticas de gestão de custos, entre elas, o custo-padrão e o custo-meta. A fim de possibilitar uma análise comparativa desta pesquisa, apresenta-se na sequência, por meio do Quadro 2, um resumo dos resultados de outras 13 pesquisas analisadas.

A análise sumária das principais conclusões desses 13 estudos oferece uma forte sinalização de que o uso da tradicional prática do custo-padrão para as funções de planejamento e controle de custos é a alternativa que melhor representa a realidade das práticas de gestão nas amostras pesquisadas, apesar do enfoque contrário dado pela literatura.

Nesses 13 outros estudos, a utilização do custo-meta é verificada, no geral, em nível inferior ao custo-padrão. Somente em um caso ela supera a faixa de 50%, como ocorre na pesquisa de Dekker e Smidt (2003). É importante destacar que essa aplicação minoritária do custo-meta ocorre nessas empresas que desenvolvem suas operações nesse ambiente atual, no qual o custo-padrão, de acordo com a literatura, mostra-se deficiente.

Principalmente quanto ao expressivo uso do custo-padrão, nota-se que há uma expressiva similaridade dos resultados dessas 13 pesquisas (três nacionais e 10 internacionais) quando analisados comparativamente aos desta pesquisa efetuada com a amostra de 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 uso do custo-meta 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 utilizado.

Apesar dessa comparação com 13 outros estudos, não se pode utilizar esta pesquisa como base para uma maior generalização dos resultados. De qualquer forma, em ambos os casos chama atenção a aparente distorção entre o que prescreve a literatura da área e a realidade de parte significativa das amostras estudadas.

Quadro 2 – Pesquisas Sobre Práticas de Gestão de Custos

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. Dezesete empresas não utilizam o custo-meta, oito apenas parcialmente e cinco 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; duas (7,4%) indicaram usar o custo-meta e dez (37%) o custo-padrão.
Cinquini; Tenucci	2006	Realizada com 92 grandes empresas italianas; 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 de que os seus princípios são válidos.
Waweru; Hoque; Uliana	2005	Realizada com 52 empresas sul-africanas; uso acentuado do <i>ABC</i> e <i>BSC</i> em conjunto com o uso tradicional do 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; é acentuado o uso das práticas tradicionais nos quatro países: custo-padrão, análise de variações, orçamento e análise custo-volume-lucro.
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 duas 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, uma centenária empresa sueca, líder mundial em seu segmento; predomina a utilização do custo-padrão nas tradicionais funções de controle, análise de variações e orçamento; também utilizado como base para preço de transferência interno; mesmo reconhecendo algumas deficiências para produtos customizados, 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.

Fonte: Elaborada pelos autores.

5. Conclusões

O trabalho atingiu seus objetivos ao apresentar e analisar os diferentes aspectos dos instrumentos de planejamento e controle de custos e a efetiva utilização e importância dada a estas práticas – custo-meta e custo-padrão, pelas empresas industriais de grande porte de Caxias do Sul.

Respondendo objetivamente à questão da pesquisa, a análise dos dados do trabalho permite concluir que o custo-meta e, principalmente, o custo-padrão, são amplamente utilizados pelas empresas da amostra. Essa destacada utilização do custo-padrão, comparativamente às limitações que lhe é atribuída pela literatura recente da área de custos, 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. Apresenta-se na sequência algumas dessas constatações.

- 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 de práticas de gestão tradicionais como o custo-padrão;
- b) Na prática das empresas não foi relatado um alto envolvimento do setor de marketing no processo do custo-meta, principalmente se considerado, de acordo com a literatura, que este departamento é 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) As empresas pesquisadas indicaram utilizar consideravelmente o custo-padrão para o controle dos custos nas fases de desenvolvimento e planejamento dos produtos. Segundo a teoria, mesmo com as suas naturais limitações, esta técnica seria mais apropriada para utilização na fase de fabricação do produto.

Também é possível concluir que as empresas estão mais concentradas na utilização conjunta do custo-padrão com o custo-meta, o que os carac-

teriza como práticas complementares e não opostas e substitutas como advogam os conteúdos mais recentes sobre os fundamentos da gestão de custos.

Isso é mais relevante ainda na medida em que as empresas pesquisadas estão majoritariamente realizando suas operações sob aquelas configurações que caracterizam uma situação na qual o custo-padrão, pela teoria, é uma prática ineficiente como instrumento de gestão de custos. E 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, dadas as limitações do presente trabalho, estudar as reais e efetivas causas das exceções da aplicação da teoria encontradas na prática. Nesse caso, estudos múltiplos de casos em profundidade parecem ser o melhor formato metodológico; melhor ainda se nesse estudo forem envolvidas empresas de variados segmentos, estratégias e posicionamentos de mercado.

Referências

ANSARI, S. et al. *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*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1972.

ATKINSON, A. A. et al. *Contabilidade gerencial*. 2. 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: insight or unproven dogma? *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 para obter vantagem competitiva. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 6, 1999, São Paulo. *Anais...* São Paulo, ABC, 1999.

CATELLI, Armando. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. 2. ed. São Paulo, Atlas, 2001.

CINQUINI, Lino; TENUCCI, Andrea. *Strategic management accounting: exploring distinctive features and links with strategy*. 2006. Disponível em: <<http://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, 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; ROCHA, Welington. Custeio-alvo: reflexões sobre definições, finalidades e procedimentos. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 1, n. 10, p. 31-51, 2008.

DE ZOYSA, Anura; HERATH, Siriyama Kanthi. Standard costing in Japanese firms: reexamination of its significance in the new manufacturing environment. *Industrial Management & Data Systems*, v. 107, n. 2, p. 271-283, 2007.

DEARDEN, John. *Análise de custos e orçamentos nas empresas*. 3. ed. 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*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GOMES, Josir S. Tópicos contemporâneos em contabilidade – chamada para pesquisas. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 91, p. 79, jan./fev. 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: Um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos*. 2002. 211p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – FEA-USP, São Paulo.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, C. T. et al. *Introduction to management accounting*. 14nd ed. London: Pearson-Prentice Hall, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio. A gestão estratégica de custos e sua interface com a contabilidade gerencial e teoria da contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, n. 100, p. 30-31, jul./ago. 1996.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. *A relevância da contabilidade de custos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.

KAPLAN, Robert S. The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, p. 390-417, June 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: custo-meta, custo-padrão e custo kaizen. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, v. 4, n. 1, 2007.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MASKELL, Brian H. *Standard costing can lead to poor decisions*. 2004. Disponível em: <http://www.leaninstituut.nl/publications/Standard_Costing_Can_Lead_to_Poor_decisions.pdf>. Acesso em 30 nov. 2009.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel J.; FRANK, George W. *Contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

MORELLI, Beata; WIBERG, Carl-Joachim. *The standard costing system at SKF: a case study of a Swedish manufacturing company*. Accounting & Finance Master Thesis No 2002:48. Graduate Business School, School of Economics and Commercial Law, 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). Universidade de 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, jul-dic. 2007.
- PREDIC, Biljana; STEFANOVIC, Suzana. Costs management for a profitable new product development. *Facta Universitatis Series: Economics and 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 Estado 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.
- SILVA, Edna Lúcia; MENEZES, Estera Muskat. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. 3. ed. Florianópolis: Laboratório de Ensino à Distância da UFSC, 2001.
- 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, 2005.

SULAIMAN, M., AHMAD, N. N. N.; ALWI, N. M. Management accounting practices in selected Asian countries: a review of the literature. *Managerial Auditing Journal*, v. 19, n. 4, 2004.

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.

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, Nelson M.; HOQUE, Zahirul; ULIANA, Enrico. 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*. 2. ed. São Paulo: Thomson Learning, 2001.