

CUSTO META E CUSTO PADRÃO COMO INSTRUMENTOS DO PLANEJAMENTO EMPRESARIAL PARA OBTER VANTAGEM COMPETITIVA

JACIRA TUDORA CARASTAN

Resumo:

O enfoque atual de gestão estratégica de custos, num ambiente de alta competitividade de mercado, exige mudanças nas empresas. Mudanças estas nos processos de gestão, de decisão, de mensuração e de informação, para a tomada de decisões mais adequadas. Não se pode falar em gestão de custos isoladamente, porque este processo deve envolver todas as áreas de responsabilidade da organização. Também é necessário obter informações internas bottom-up e utilizar as informações externas sobre: custos, preços de mercado, clientes, fornecedores, políticas, leis, novos nichos de colocação de produtos, etc., de modo que sejam considerados tanto na formulação do planejamento estratégico, como no planejamento tático-operacional da organização. Verifica-se, pelo estudo, que há diferenças no uso de um e outro instrumento de custo (custo-meta e custo-padrão), mas também existe uma relação entre ambos, que deverá ser considerada: a utilidade para fins de controle e redução de custos, mesmo que em momentos diferentes. Portanto, embora a literatura técnica indique que, nas empresas onde o custo-meta foi implantado o custo-padrão tenha perdido a sua relevância, verifica-se que a importância deve ser dada para ambos os tipos de custo, se a empresa quiser implementar uma gestão estratégica de recursos.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos com Elemento de Suporte da Competitividade*

CUSTO META E CUSTO PADRÃO COMO INSTRUMENTOS DO PLANEJAMENTO EMPRESARIAL PARA OBTER VANTAGEM COMPETITIVA

Jacira Tudora Carastan

Prof. Doutor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo

Doutora e Mestre em Controladoria e Contabilidade – FEA/ USP

Pesquisadora da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI

Coordenadora Editorial do CADERNO DE ESTUDOS – FIPECAFI

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo

Departamento de Contabilidade e Atuária (prédio FEA 3)

Av. Prof. Luciano Gualberto, 908

CEP 05508-900 – São Paulo – SP

Fone: 55 011 818-5820 - Fax: 55 011 818-5822

e-mail: carastan@usp.br

Resumo

O enfoque atual de gestão estratégica de custos, num ambiente de alta competitividade de mercado, exige mudanças nas empresas. Mudanças estas nos processos de gestão, de decisão, de mensuração e de informação, para a tomada de decisões mais adequadas.

Não se pode falar em gestão de custos isoladamente, porque este processo deve envolver todas as áreas de responsabilidade da organização. Também é necessário obter informações internas *bottom-up* e utilizar as informações externas sobre: custos, preços de mercado, clientes, fornecedores, políticas, leis, novos “nichos” de colocação de produtos, etc., de modo que sejam considerados tanto na formulação do planejamento estratégico, como no planejamento tático-operacional da organização.

Verifica-se, pelo estudo, que há diferenças no uso de um e outro instrumento de custo (custo-meta e custo-padrão), mas também existe uma relação entre ambos, que deverá ser considerada: a utilidade para fins de controle e redução de custos, mesmo que em momentos diferentes.

Portanto, embora a literatura técnica indique que, nas empresas onde o custo-meta foi implantado o custo-padrão tenha perdido a sua relevância, verifica-se que **a importância deve ser dada para ambos os tipos de custo**, se a empresa quiser implementar uma gestão estratégica de recursos.

Área temática: Gestão Estratégica de Custos como Elemento de Suporte da Competitividade

Introdução

A dinâmica da economia global e os mercados competitivos impactam nos diversos tipos de negócios, levando os gestores das empresas a estabelecer planos de ação que contribuam para manter a continuidade das organizações. Isso implica que os gestores, em suas áreas de responsabilidade, pensem e planejem os negócios de modo integrado e estratégico.

Autores como Andrews (1971), Ansoff (1965), Chander (1962), Hofer and Schendel (1978), Miles and Snow (1978) e outros definem estratégia como “o processo no qual os gestores avaliam as oportunidades ambientais externas, bem como as ‘forças’ e os recursos internos, para um período de três a cinco anos futuros, para decidir sobre as metas e o conjunto de planos de ação correspondentes.”

Pode-se assim dizer que, para estabelecer a(s) estratégia(s) de ação é necessário ter ciência da missão, crenças e valores da organização, para então avaliar as oportunidades e ameaças do ambiente externo ao sistema empresa, considerando seus pontos fortes e fracos, e estabelecer quais são os planos de ação no curto e no longo prazo, que permitirão manter a continuidade do negócio e alcançar os objetivos traçados.

Ao definir a(s) estratégia(s) de ação os gestores devem analisar a direção na qual a organização pretende seguir, numa situação de competitividade face aos atuais fatores econômicos, financeiros, políticos e sociais do país. Esta análise deve ser confrontada com a missão da organização, a qual poderá ser mantida ou até ser revista.

Conforme a classificação dos “tipos de missões” indicados por Schendel (*apud* Sank & Govindarajan, 1993, p. 94), uma organização pode adotar três tipos de direções distintas:

1. *Build* (construtiva): esse tipo de missão tem como meta aumentar a participação no mercado, através de ganhos no fluxo de caixa no curto-prazo;
2. *Hold* (mantenedora): nesse tipo a organização procurará proteger a participação no mercado e a posição competitiva;
3. *Harvest* (“recolhedora”): a organização terá como meta de sua missão a maximização dos ganhos e fluxos de caixa, no curto-prazo, mesmo que perdendo participação no mercado.

Conforme exposto pode-se verificar que o tipo *hold* apresenta uma direção conservadora, o tipo *build* é construtivo (busca melhorias constantes) e o tipo *harvest* indica uma direção mais agressiva, em que se procura ganhar financeiramente, o mais “rápido possível”, mesmo que às custas da perda de participação no mercado.

Uma vez definida a missão e os objetivos (metas) da organização, formula-se o planejamento estratégico e o plano tático-operacional para implementá-lo.

Conforme recomenda Shermerhorn (1993, p.222) para estabelecer o planejamento estratégico entende-se que deva ser relevado:

- a) o que se pretende para o futuro da organização;
- b) qual o momento e posicionamento atual de planos e resultados obtidos, para verificar se tudo que “tem sido feito necessariamente ser como é (está)”;
- c) quais são os pontos fortes atuais que deverão ser mantidos;
- d) quais são os parâmetros, as variáveis e ações necessárias para se alcançar os objetivos predeterminados e desejados.

Portanto, o planejamento estratégico é estabelecido para o sistema empresa como um todo, envolvendo todos os gestores e integrando todas as pessoas de suas respectivas áreas, num processo *bottom-up* para ser consolidado e implementado de modo *top-down*.

Objetivo do Trabalho

O presente trabalho procurará cotejar o custo-meta e do custo-padrão, apresentando as suas características e aplicações dentro do enfoque de gestão estratégica de custos como elemento de suporte de competitividade.

O Processo de Gestão Estratégica

O processo de gestão estratégica conduz à elaboração do planejamento estratégico. Inicia-se com a identificação, na organização: (a) dos pontos fortes e fracos; (b) das metas estabelecidas; (c) das políticas externas e internas; (d) dos diversos fornecedores e dos clientes; (e) das tecnologias, de máquinas e serviços à disposição, mais os recursos materiais, humanos e financeiros necessários para a produção (de produtos e serviços); e consubstancia-se na formulação e escolha das várias alternativas estratégicas de ação, que poderão ser adotadas. Uma vez efetuado o processo de gestão estratégica, ajusta-se as melhores alternativas de ação às características e necessidades da empresa, e estabelece-se, formalmente, os planos de ação estratégicos da organização.

A próxima etapa será a de elaboração dos planos de ação tático-operacionais, para poder implementar as estratégias e buscar a realização dos resultados desejados. Isso requer um forte comprometimento de todos os membros da organização, que foram envolvidos no planejamento estratégico e no planejamento tático-operacional, o que se pode denominar de “planejamento participativo”.

Obtendo Vantagem Competitiva para a Organização

Toda organização possui algum(ns) plano(s) estratégico(s) voltado(s) à competitividade, seja(m) este(s) explícito(s) ou implícito(s).

“O desenvolvimento de uma estratégia competitiva é, em essência, o desenvolvimento de uma fórmula ampla do modo como uma empresa irá competir, quais deverão ser suas metas e quais as políticas necessárias para levar a cabo essas metas”(Porter, 1986, p.16-17).

Disso depende-se que, a formalização das metas e políticas necessárias para se obter vantagem competitiva são imprescindíveis para o desenvolvimento e implantação dos planos estratégicos da organização. Mas, antes disso, a organização precisa determinar, claramente, o seu posicionamento, os objetivos para o crescimento, a rentabilidade desejada, a “fatia ou nicho” de mercado em que operará, o relacionamento social dos empregados e com os fornecedores, clientes e com as entidades governamentais, etc.

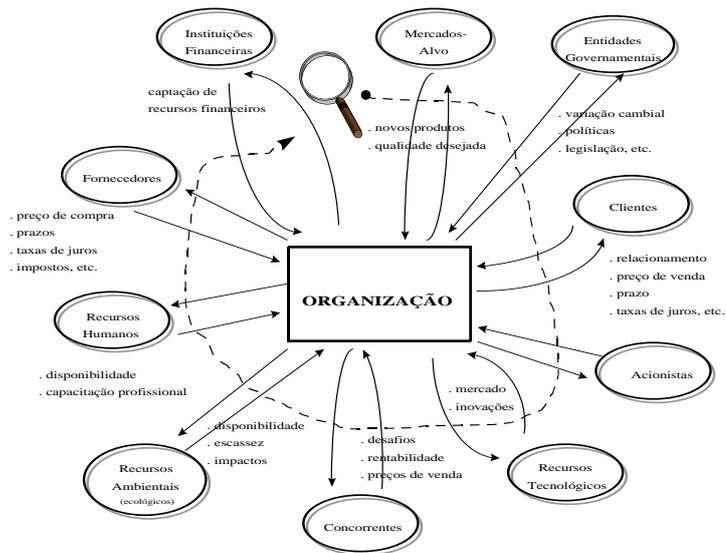


Figura 1 - A Organização Visualizando as Oportunidades e Ameaças

Ainda, a formulação de estratégias competitivas devem considerar os fatores básicos que determinarão os limites de atuação da organização, em busca de sucesso, eficácia:

- a) os pontos fortes e fracos devem ser observados internamente (recursos humanos capacitados, recursos financeiros, recursos tecnológicos, “força da marca”, etc.) e em relação à concorrência;
- b) a cultura organizacional, proveniente do conhecimento, das crenças e valores das pessoas que formam as equipes de trabalho da organização devem ser analisadas, quanto aos aspectos de motivação, de engajamento, de necessidade de treinamento, etc.
- c) o impacto das ameaças e oportunidades econômicas e técnicas, bem como as expectativas da sociedade e as políticas governamentais e ambientais, etc.

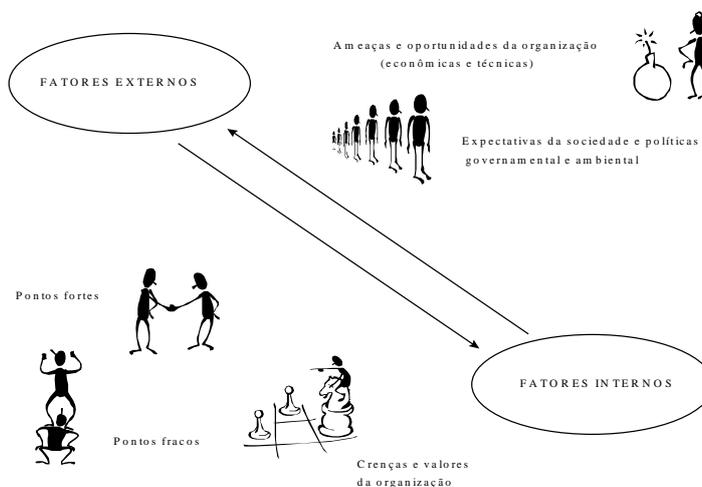


Figura 2 - Fatores Limitantes da Organização

Portanto, é muito relevante analisar as solicitações e informações provenientes dos vários *stakeholders* (representados na figura 1) e os impactos provenientes dos fatores externos e internos das organizações, de modo a visualizar quais metas competitivas serão estabelecidas como alternativas estratégicas.

Custo-padrão

Os termos padrões, custo-padrão, padrões de custos e custos estimados às vezes são usados como termos intercambiáveis (Dickey, 1960, p.15.1).

Os padrões são bases ideais para a mensuração ou comparação, podem ser estabelecidos por autoridade, costume (hábito) ou consenso geral como um modelo ou um exemplo do que é próprio ou adequado para um determinado propósito (Webster's New International Dictionary).

O custo-padrão deve ser cientificamente predeterminado para os produtos, componentes dos produtos, processos, serviços, atividades ou operações. Os padrões de custos não utilizados para contabilização, são bases estatísticas para avaliar o desempenho de um determinado momento.

O termo custo-padrão pode ser explicado pelos seus dois componentes: padrão e custo. O padrão é o método científico e predeterminado ou a forma de medir a execução de uma tarefa; como consequência têm-se medições quantitativas e qualitativas e os métodos de engenharia traduzido em custo, para ser posicionado como custo-padrão a ser atingido como meta. (Matz, Curry & Frank, 1976, p.758).

Os padrões de custos são os custos predeterminados cientificamente para materiais, mão-de-obra e custos indiretos aplicados a um produto ou serviço. Para estabelecer os padrões de custos deve-se: efetuar uma cuidadosa seleção de materiais, um estudo de tempos e movimentos dos processos, um estudo técnico (de engenharia) sobre os equipamentos e demais instalações fabris/produativas.

Os padrões devem ser determinados em termos de itens específicos, por exemplo, quilos de materiais, tempo de *set-up* das máquinas, horas de mão-de-obra aplicadas, horas de capacidade produtiva dos equipamentos, etc. Com base nesses padrões-físicos será estabelecido o cálculo de custo-padrão, fixado com maior rigor (precisão) possível.

Tipos de Custo-padrão

O custo-padrão conforme a literatura técnica (Dickey, 1960, p.15.2; Matz, Curry & Frank, 1976, p.758) diz, é o custo cientificamente predeterminado, mas há muitos tipos diferentes, às vezes estão divididos em apenas dois grupos:

- 1) Padrões básicos: são descritos como “padrões que não sofrem variações anuais, a menos que se alterem as características físicas do processo. Os objetivos em manter os padrões como estabelecidos originalmente é permitir o cálculo das variações e mostrar suas tendências.” (Matz, Curry & Frank, 1976, p.759). “Um padrão-básico é uma medida-padrão pela qual se comparam tanto os desempenhos previstos como os reais. (...) Tal padrão não se modifica, a menos que se modifiquem os métodos de produção, os produtos ou outros componentes básicos.”;

- 2) Padrões correntes: geralmente refletem o desempenho que deveria ser obtido no período em que os padrões estão sendo usados. (Dickey, 1960, p.152). O padrão corrente torna o lugar de um custo real (...). Quaisquer variações entre custos reais e padrões são vistas como resultados (lucro/prejuízo), decorrentes das eficiências ou ineficiências relativas.

Como Fixar os Padrões?

A eficiência do uso do sistema de custo-padrão depende da segurança e exatidão existentes na sua fixação, por isso, é preciso tomar os devidos cuidados para certificar-se de que, no estabelecimento de padrões, foram considerados todos os fatores.

No estabelecimento de padrões, em muitos casos usam-se as médias dos dados de custos passados, entretanto o correto é que sejam determinados através do departamento de engenharia industrial ou de produção, baseados em estudos cuidadosos de todos os produtos e quantidades e tipos de recursos aplicados às atividades e operações, tempos, etc. relacionados.

Os padrões sempre devem ser estabelecidos para um período de tempo definido, tal que sejam eficientes as tarefas de análise e controle de custos.

Conforme Matz(1976, p.762) os passos para construir o custo-padrão pode ser ilustrado no organograma seguinte (com adaptações):

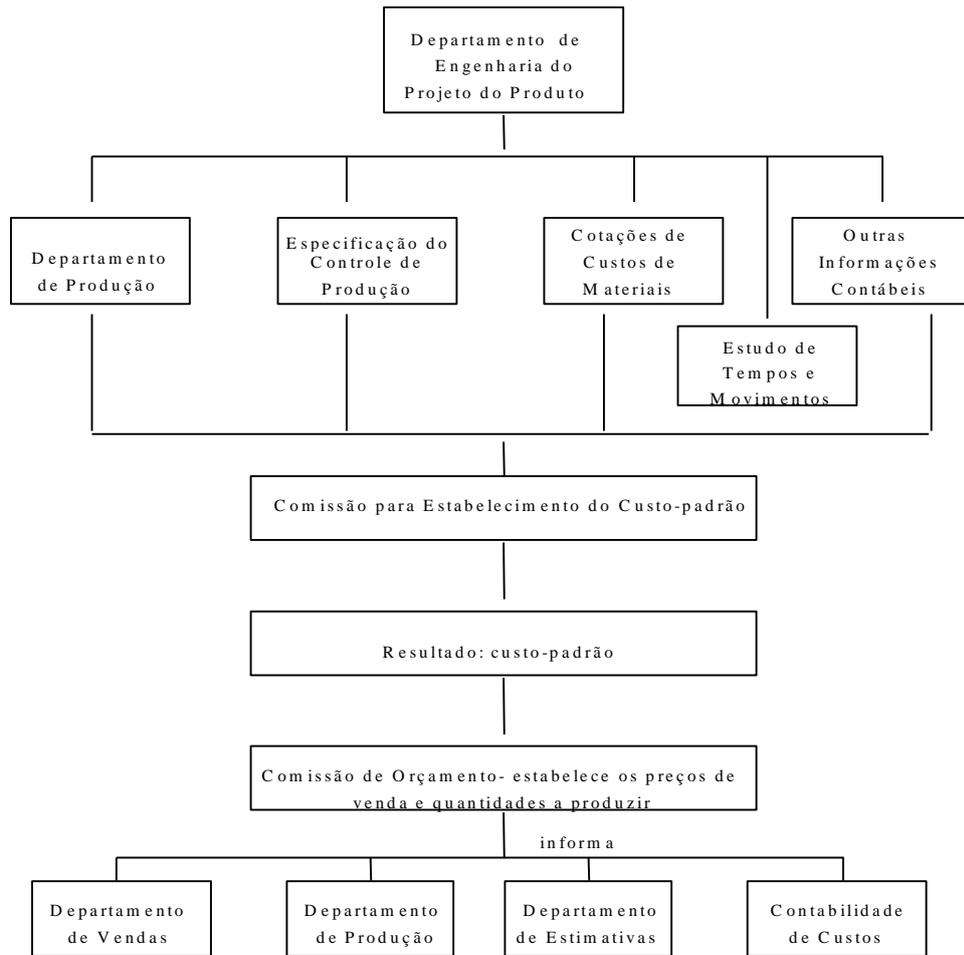


Figura 3 - Passos para Construir os Custos-padrões

Finalidades e Vantagens Gerais do Custo-padrão

Os padrões devem ser estabelecidos de forma mais precisa quanto possível, visto que a eficácia de redução de custos e medição das eficiências do uso de recursos depende diretamente da “qualidade” dos padrões. (Matz, 1976, p.760-761) e (Dickey, 1960, p. 15.5).

Como finalidades do uso do custo-padrão tem-se a simplificação dos cálculos para a determinação dos custos da produção (diretos e indiretos, inclusive os fixos), custos dos produtos em elaboração e dos produtos acabados. Também haverá condições de controlar os custos, através das análises das variações: real versus padrões, pelo uso de materiais diretos e indiretos, horas de mão-de-obra direta e indiretas aplicadas, horas-máquinas e depreciação decorrentes da produção, etc. Esses controles fornecerão informações úteis para fins de corte de produtos (ou linhas de produção) e redução de custos incorridos.

Custo-meta

O custo-meta surgiram nos países como o Japão (1970), Alemanha (1993) e posteriormente nos Estados Unidos e outros países.

Inicialmente, o custo-meta foi adotado como prática padrão em indústrias montadoras e posteriormente foi aplicado nas indústrias de transformação e de produção de *softwares* para computadores.

No Japão, no período em questão, os ciclos de vida dos produtos tornaram-se mais curtos à medida que os consumidores buscavam constantemente novos e “melhores” produtos. Como consequência da redução dos ciclos de vida dos produtos, aumentou a importância do gerenciamento de custos nos estágios de pré-produção e de desenho (Imai, 1987, *apud* Sakurai, 1997, p.50).

O ambiente de manufatura, naquele momento, era de *factory automation - FA* e *computer integrated manufacturing - CIM*. Nesse havia uma redução da quantidade de mão-de-obra aplicada à produção e, portanto, o custo-padrão tornou-se menos importante como instrumento de gerenciamento de custos. Assim, a ênfase na redução de custos de planejamento e de desenho de novos produtos, passou a ser o ponto mais importante para as empresas japonesas.

A partir dos anos 80, o custo-meta ligou-se fortemente à estratégia empresarial e é considerado um instrumento de gerenciamento estratégico de custos para alcançar a meta de lucro objetivada no planejamento empresarial.

Objetivos e Características do Custo-meta

O principal objetivo do cálculo e uso do custo-meta está na redução dos custos totais, mas mantendo a alta qualidade dos produtos. O outro objetivo e sua utilização na formulação dos planos estratégicos de lucro integrando as informações da engenharia de produção com as áreas de marketing.

Dependendo do entendimento empresarial do que fazer com o custo-meta haverá características diferenciais de sua aplicabilidade como instrumento gerencial, como por exemplo: redução de custos, cálculo do lucro-meta, planejamento do retorno sobre as vendas (*ROS*), etc.

Determinação do custo-meta

A base mais comumente usada para a determinação do custo-meta é o custeio por absorção. Inicialmente identificam-se, separadamente, quais são: os custos diretos (materiais, peças adquiridas de terceiros, peças fabricadas internamente, custos de moldes e matrizes), os custos diretos de transformação (mão-de-obra, custos diretos de equipamento, custos de serviços sub-contratados) e custos indiretos de transformação.

O custo-meta não é baseado na contabilidade de custos, pois é um custo estimado que considera as condições do mercado.

Para estabelecer o custo-meta é necessário um rigoroso programa de análise de engenharia de valor, para obter o custo e a qualidade desejada.

No trabalho de “desenho” do produto feito pelo departamento de engenharia de produção será verificado quais são os itens componentes para a sua fabricação, bem como será calculada uma estimativa de custo básico, denominado de “custo flutuante”, ainda sem a preocupação de ser um custo-meta.

O trabalho da engenharia de valor será o de esforçar-se para reduzir o “custo flutuante” até que esse se iguale ao custo objetivado/ permitido.

O custo permitido geralmente é o custo desejado, indicado pela “cúpula” da empresa, tendendo a ser rígido. Se o denominado “custo flutuante” não atingir a meta, são analisadas outras atividades, buscando a redução de custos; esse trabalho será de responsabilidade da engenharia de valor, efetuado através de novas estimativas de custos.

Para as novas estimativas podem ser fixadas metas para os “esforços” de produção, que formarão um custo-meta atingível.

Custo-meta versus Custo-padrão: o que há de novo?

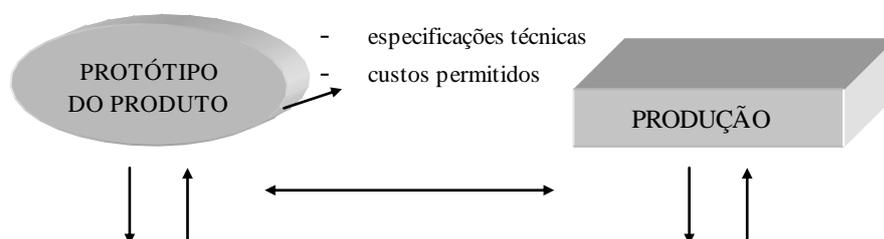
O custo-meta surge como instrumento de gerenciamento estratégico de custos, necessário para as empresas que têm alta tecnologia de produção e colocam no mercado produtos de qualidade, mas com ciclos de vida curtos.

Essas empresas usam o custo-meta tanto para a redução de custos como para o planejamento de lucro. Quando utilizado para a redução de custos é analisado nos estágios de planejamento e desenho do “protótipo” do produto e é aplicado nos estágios iniciais de produção.

O custo-padrão, neste caso, é menos importante para a gestão estratégica, porque é estabelecido para: 1º) principalmente na manufatura de produtos em “massa”; 2º) para permanecerem sem alterações durante um certo período de tempo. É calculado e aplicado no cálculo do custo dos produtos em elaboração e custos dos produtos acabados e para fins de avaliação e controle dos custos de produção, efetuado através das análises de variações por área de responsabilidade.

Entretanto, sendo o custo-meta e o custo-padrão ambos instrumentos para o gerenciamento de custos, veja a relação entre esses:

- a) o custo-meta e o custo-padrão são aplicados em estágios diferentes do ciclo de vida do produto, sendo o segundo usado no estágio de produção;



- b) **CUSTO-META** gestores e todos os envolvidos na **CUSTO-PADRÃO** redução de custos antes de iniciar a fabricação efetiva do produto. O custo-padrão servirá principalmente como controle (e avaliação de desempenho) da produção, pode-se dizer até redução de custos durante a produção;
- c) a formulação do custo-meta está voltada para o mercado: concorrência e clientes, pois os custos são estimados considerando-se o preço que o mercado aceitará e a qualidade do produto. O custo-padrão, entretanto, está principalmente voltado para a produção e tecnologia, visto que, na sua constituição, os padrões de custos são previsões “cientificamente” calculadas, procurando a aplicação de recursos ideais para cada produto e linha de produção; o estabelecimento do custo-padrão não considera os itens de mercado e não é calculado a partir do preço/ lucro-meta;
- d) o início do estabelecimento do custo-meta está no planejamento estratégico do lucro, para tanto o planejamento estratégico das operações levará em conta a concorrência e as necessidades dos clientes. O custo-padrão é um instrumento de controle de custos no nível operacional, mas geralmente baseado em pressupostos estratégicos de engenharia de produção;
- e) o custo-meta é uma técnica orientada para a engenharia de valor, porque direciona e focaliza o processo decisório para as especificações do projeto (protótipo) do produto. O custo-padrão está voltado para a produção;
- f) o custo-meta é melhor na produção de grandes variedades (tipos) de produtos, com curto ciclo de vida e baixo volume (quantidade) de produção acabada; não é totalmente adequado à produção em “massa”. O custo-padrão é mais eficaz quando aplicado à produção em “massa” (grandes quantidades dos mesmos produtos, sem a preocupação com os gostos e necessidades esperados pelos clientes).

A tabela, a seguir, apresenta estas diferenciações, sinteticamente:

APLICAÇÃO	CUSTO-META	CUSTO-PADRÃO
Estágio do ciclo de vida do produto:	{ projeto/desenho do protótipo do produto; antes de produzir.	{ na produção.
Redução de custos:	{ para a gestão estratégica de custos antes da produção.	{ para controle e redução de custos, durante a produção.
Variáveis consideradas, além dos insumos de produção:	{ <u>externas</u> – mercado, concorrência e clientes.	{ <u>internas</u> – produção e tecnologia.
Pré-análise para o custo:	{ inicia-se no planejamento estratégico do lucro.	{ inicia-se no planejamento estratégico de engenharia de produção.
Processo decisório:	{ focaliza e direciona o processo decisório para as especificações do desenho (projeto) do produto.	{ o processo decisório é analisado por linhas de produção.
Variedade de produtos:	{ grande variedade de produtos.	{ pequena variedade de produtos (produção “em massa”).
Volume de produção:	{ baixo volume de produção.	{ produção em grandes volumes.

Ambiente de manufatura:	} FA – <i>factory automation</i> e CIM – <i>computer integrated manufactu-ring</i> .	} surgiu antes da automação industrial; aplica-se a qualquer tipo de empresa..
-------------------------	--	--

Conclusões

Estudando e observando as conceituações e as especificações do custo-meta e do custo-padrão, verifica-se os pontos comuns da aplicação de ambos: (a) conhecer os custos antecipadamente; (b) aplicável à atividade de controle com fins específicos de reduzir custos.

Entretanto, as organizações que aplicaram as técnicas de custo-meta usavam o custo-padrão na manufatura. Em decorrência da automação industrial e das mudanças relativas ao atendimento dos clientes, com produtos diferenciados e de alta qualidade, mas com ciclos de vida “curto”, verificaram que o custo-padrão não atendia às necessidades gerenciais mais modernas.

O enfoque atual de gestão estratégica de custos, num ambiente de alta competitividade de mercado, exige mudanças nas empresas. Mudanças estas nos processos de gestão, de decisão, de mensuração e de informação, para a tomada de decisões mais adequadas.

Não se pode falar em gestão de custos isoladamente, porque este processo deve envolver todas as áreas de responsabilidade da organização. Também é necessário obter informações internas *bottom-up* e utilizar as informações externas sobre: custos, preços de mercado, clientes, fornecedores, políticas, leis, novos “nichos” de colocação de produtos, etc., de modo que sejam considerados tanto na formulação do planejamento estratégico, como no planejamento tático-operacional da organização.

Verifica-se, pelo estudo, que há diferenças no uso de um e outro instrumento de custo (custo-meta e custo-padrão), mas também existe uma relação entre ambos, que deverá ser considerada: a utilidade para fins de controle e redução de custos, mesmo que em momentos diferentes.

Esse é o ponto relevante e deve ser observado, o foco onde se aplica e se faz a manutenção de um e de outro tipo de custo.

No caso do custo-padrão a sua manutenção significa operar com padrões normais, e cientificamente calculados, sobre a tecnologia, comercialização e operações. Significa determinar os padrões de preços dos recursos e respectivas quantidades para o custo dos produtos e, a seguir, assegurar que os resultados reais fiquem próximos destes padrões.

O custo-meta está voltado principalmente para novos produtos, assim, a manutenção de custos procurará alcançar os objetivos determinados pelo custo-meta.

Portanto, embora a literatura técnica indique que, nas empresas onde o custo-meta foi implantado o custo-padrão tenha perdido a sua relevância, verifica-se que **a importância deve ser dada para ambos os tipos de custo**, se a empresa quiser implementar uma gestão estratégica de recursos.

A diferença estará no momento de aplicação de um ou outro tipo de custo, porque os parâmetros (atributos; variáveis) considerados no cálculo do custo-meta (por exemplo: preço de mercado, lucro-meta levantados na fase de projeto do produto) deverão também ser considerados no custo-padrão, mesmo que este tenha seus componentes calculados de forma científica e com certo rigor técnico ideal.

Portanto, este estudo indica não uma dissociação entre o custo-meta e o custo padrão, mas sim a sua integração como processo de gestão de custos para as finalidades

estratégicas de competir na economia, manter a continuidade da empresa no futuro, tendo como uma das preocupações a redução de custos e conseqüentemente o alcance do lucro objetivado.

Referências Bibliográficas

- ACKOFF, Russel L. *Planejamento Empresarial*. Trad. de Marco Túlio de Freitas. Rio de Janeiro: LTC, 1976.
- ANSOFF, H. Igor. *Estratégia Empresarial*. Trad. de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: McGraw Hill, 1977.
- BERLINER, Callie. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual do CAM-I*. Trad. de José Luiz Bassetto. São Paulo: T.A. Queiroz, Fundação Salim Farah Maluf, 1992.
- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades*. Trad. de Antonio T.G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.
- CATELLI, Armando. *Sistema de contabilidade de custo estandar*. São Paulo, 1972. Tese (Doutorado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- COGAN, Samuel. *Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo: Pioneira, 1994.
- DICKEY, Robert I. *Accountant's cost Handbook*. New York: Wiley, 1960.
- DRUCKER, Peter F.. *Management: tasks, responsibilities, praticies*. New York: Harper & Row, 1973.
- GAJ, Luis. *Administração estratégica*. 2.ed. São Paulo: Ática, 1993.
- HAMEL, G.; PRAHALAD, C.K. *Competindo pelo futuro*. Trad. de Outras Palavras. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- LEONE, George S.G.. *Curso de contabilidade de custos (contém custeio ABC)*. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos (inclui o ABC)*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MATZ, Adolph *et.al.* *Contabilidade de Custos*. Tradução de Luiz Aparecido Caruso. Vol.2. São Paulo: Atlas, 1976.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. *Estratégia empresarial: uma abordagem empreendedora*. São Paulo: Atlas, 1988.
- OSTRENGA, Michael *et alli.* *Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos*. Trad. de Nivaldo Montingelli Jr. 2. Ed. Rio de Janeiro: Record, 1994.
- PLAYER, Steve. *ABM: lições do campo de batalha*. Trad. de Maria Lúcia Rosa. São Paulo: Makron Books, 1997.
- PORTER, Michael E.. *Estratégia competitiva*. Trad. de Elizabeth M.P.Braga. Rio de Janeiro: Campus, 1986.
- _____. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Trad. de Elizabeth M.P.Braga. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SCHERMERHORN, J.R.. *Management for productivity*. 4.ed. New York: Wiley, 1984.
- SHANK, J. K. *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. New York: The Free Press, 1993.
- SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *Gestão estratégica de custos: a nova*

ferramenta para a vantagem competitiva. Trad. de Luiz O.C. Lemos. R.Janeiro: Campus, 1995.