

Custo Padrão como ferramenta de controle: uma revisão sistemática.

Alice Thums (UNISINOS) - thumsalice24@gmail.com

Marlise Dall Agnol (Unisinos) - lisedallagnol@hotmail.com

Taciana Mareth (UNISINOS) - tacianamareth@yahoo.com.br

Leonardo Moraes Chamun (UNISINOS) - leonardochamun@gmail.com

Resumo:

O objetivo deste estudo é analisar a utilização do custo padrão como ferramenta de controle por meio de uma revisão sistemática. Para tanto, foi realizada uma busca em 7 bases de dados (Ebsco, Scopus, Science Direct, Emerald, Scielo, Springer Link, Wiley) e nos Anais do Congresso Brasileiro de Custos, pelos artigos que apresentam os termos “Standard cost”, “Standard costing” e “Custo padrão” em seus títulos. Nos últimos 15 anos foram identificados 37 artigos que abordam este método de gestão de custos. A análise dos artigos trouxe como resultados a aplicabilidade do método de custo padrão a partir de 3 abordagens que evidenciam a importância dos controles: medida de eficiência, vantagens e desvantagens da utilização de padrões para os custos, e o impacto das variações entre o padrão previsto e o custo real. Os anos de 2012 e 2013 somam juntos aproximadamente 35% do total de publicações e percebe-se que nos últimos anos poucos artigos foram publicados. A maior concentração de publicações está na área da saúde e na indústria, ou seja, representam aproximadamente 32% e 29% respectivamente do total. Este estudo torna-se relevante por trazer abordagens sobre o tema custo padrão, relacioná-las com os conceitos essenciais da literatura, e demonstrar sua utilização em variados segmentos e países, o que confirma a importância deste método dentro da Gestão Estratégica de Custos das empresas.

Palavras-chave: *Custo padrão, Gestão estratégica de custos, Revisão sistemática.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Custo Padrão como ferramenta de controle: uma revisão sistemática.

RESUMO: O objetivo deste estudo é analisar a utilização do custo padrão como ferramenta de controle por meio de uma revisão sistemática. Para tanto, foi realizada uma busca em 7 bases de dados (Ebsco, Scopus, Science Direct, Emerald, Scielo, Springer Link, Wiley) e nos Anais do Congresso Brasileiro de Custos, pelos artigos que apresentam os termos “Standard cost”, “Standard costing” e “Custo padrão” em seus títulos. Nos últimos 15 anos foram identificados 37 artigos que abordam este método de gestão de custos. A análise dos artigos trouxe como resultados a aplicabilidade do método de custo padrão a partir de 3 abordagens que evidenciam a importância dos controles: medida de eficiência, vantagens e desvantagens da utilização de padrões para os custos, e o impacto das variações entre o padrão previsto e o custo real. Os anos de 2012 e 2013 somam juntos aproximadamente 35% do total de publicações e percebe-se que nos últimos anos poucos artigos foram publicados. A maior concentração de publicações está na área da saúde e na indústria, ou seja, representam aproximadamente 32% e 29% respectivamente do total. Este estudo torna-se relevante por trazer abordagens sobre o tema custo padrão, relacioná-las com os conceitos essenciais da literatura, e demonstrar sua utilização em variados segmentos e países, o que confirma a importância deste método dentro da Gestão Estratégica de Custos das empresas.

Palavras-chave: Custo padrão, Gestão estratégica de custos, Revisão sistemática.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

1 Introdução

A Gestão Estratégica de Custos (GEC) assumiu nos últimos anos um papel importante na busca pelos diferenciais e pelas vantagens competitivas das empresas. A GEC consiste na aplicação de técnicas que melhorem a posição competitiva da empresa, ao mesmo tempo em que reduzem seus custos (SHANK E GOVINDARAJAN, 1997). Todas as empresas incorrem em custos ao produzirem os bens e serviços, e esses custos são um determinante-chave para suas decisões de produção e determinação de preços (MANKIW, 2013).

Diante desta realidade, no passado, o modelo de mensuração de custos natural parecia ser o custo real. Porém, a consolidação dos conceitos de planejamento, de orçamento, da administração por metas e o desenvolvimento de produtos trouxeram a necessidade gerencial de antecipação da informação do custo futuro dos produtos e serviços (PADOVEZE, 2013). Tendo em vista que para calcular o custo real é necessário o uso de informações passadas, surgiu o conceito de custo padrão, calculado com base em eventos futuros ou desejados de custos, que podem ou não acontecer na realidade da empresa (PADOVEZE, 2013).

A contabilidade de custo padrão é baseada em uma predeterminação do que deveria custar para fabricar um produto e uma comparação subsequente dos custos reais com o padrão estabelecido (VANDERBECK, 2003). Qualquer desvio dos padrões estabelecidos pode ser rapidamente detectado, e a responsabilidade apontada com precisão, para que a empresa possa tomar as medidas apropriadas para eliminar as ineficiências ou tirar vantagens das eficiências (VANDERBECK, 2003). Ainda conforme o autor, em geral, os custos-padrão são determinados por um ano e devem ser revisados após esse período. No entanto, se as análises de custos durante o ano indicam que um padrão não é correto, ou se ocorreu uma mudança

significativa em custos, a administração não deve hesitar em ajustar o padrão para remediar a situação adversa (VANDERBECK, 2003).

Facilitar o custeio de produção e melhorar o planejamento e o controle são duas razões para adotar o sistema de custo padrão, conforme Hansen e Mowen (2003). A partir dessa importância, e da utilização do custo-padrão como parte da Gestão Estratégica de Custos, este estudo traz sua aplicabilidade a partir de 3 abordagens: medida de eficiência, vantagens e desvantagens da utilização de padrões para os custos, e, o impacto das variações entre o padrão previsto e o custo real. Essas abordagens fazem parte dos objetivos mais importantes da utilização custo padrão, segundo Padoveze (2013), Vanderbeck (2003), Martins (2010) e Diehl e Souza (2009).

A utilização da primeira abordagem, a medida de eficiência, justifica-se, pois, o custo padrão corresponde ao melhor custo que a empresa deverá ter na obtenção de seus produtos, além de ser um sistema que objetiva que as atividades sejam realizadas com a maior eficiência possível, sem a ocorrência de perdas e/ou desperdícios (DIEHL E SOUZA, 2009). Além disso, o propósito da contabilidade de custo padrão é de controlar custos e promover a eficiência (VANDERBECK, 2003).

A abordagem sobre as vantagens e desvantagens da utilização de padrões para os custos justifica-se porque a utilização do custo padrão gera um efeito psicológico às vezes positivo e às vezes negativo sobre as pessoas, pois as metas poderão ser consideradas um desafio de todo pessoal, ou ainda inatingíveis, e criarem, assim, um espírito psicológico individual e coletivo negativo na equipe (MARTINS, 2010).

A terceira abordagem sobre impacto das variações entre o padrão previsto e o custo real justifica-se, pois o maior objetivo do custo padrão está ligado aos conceitos de controle empresarial, como por exemplo, a avaliação das variações ocorridas entre o real e o padronizado (PADOVEZE, 2013). Neste contexto se insere o presente estudo, que tem como objetivo analisar utilização do custo padrão como ferramenta de controle, a partir das três abordagens descritas.

O custo-padrão pode ser utilizado para diversas metas e objetivos, porém, seu maior objetivo está ligado aos conceitos de controle empresariais (PADOVEZE, 2013). Em um estudo semelhante, Silva, Pontes e Portugal (2016), analisaram e sintetizaram o conhecimento existente sobre custo padrão na literatura nacional, através de um estudo bibliográfico visando identificar trabalhos científicos que tinham como tema principal o custo padrão. Os autores observaram uma carência de estudos sobre custo-padrão nos principais congressos da área contábil, e concluíram que há uma defasagem na realização de estudos sobre temas relevantes dentro da temática do custo-padrão.

O presente estudo está dividido em quatro seções. A seção 2 apresenta a metodologia utilizada na pesquisa. A seção 3 demonstra os resultados encontrados, com uma análise do perfil da amostra e uma análise das abordagens nos artigos da amostra. A seção 4 oferece as conclusões dos autores.

2 Metodologia

Para atingir o objetivo de analisar utilização do custo padrão como ferramenta de controle, foi realizada uma revisão sistemática. Este método trata-se da revisão planejada da literatura científica, com o objetivo de identificar, selecionar e avaliar criticamente estudos relevantes sobre uma questão claramente formulada (SOUZA E RIBEIRO, 2009).

Diante disso, utilizou-se, além dos Anais do Congresso Brasileiro de Custos (CBC), sete bases de dados: EBSCO, Scopus, Science Direct, Emerald, Scielo, Springer Link, e

Wiley. Em seguida, a amostra do estudo foi identificada utilizando as palavras chaves “Custo-padrão”, “Standard Cost” e “Standard Costing” com o filtro “Título”, e “Revistas Acadêmicas”, como tipo de recurso. O período analisado corresponde aos últimos 15 anos (2003 a 2017), resultando em 143 artigos.

Em seguida, a partir de uma revisão manual dos resumos, excluíram-se os artigos repetidos, os indisponíveis no formato completo e aqueles em desacordo com o objetivo do estudo. A amostra final foi de 37 artigos, sendo 26 publicados em inglês, 8 em português, 1 em espanhol, 1 em francês e 1 em japonês. Após definida a amostra, foi iniciada a etapa de leitura com o objetivo de identificar: a fonte de publicação, o ano de publicação, o país de filiação dos autores, o número de autores por artigo e a instituição de filiação dos autores.

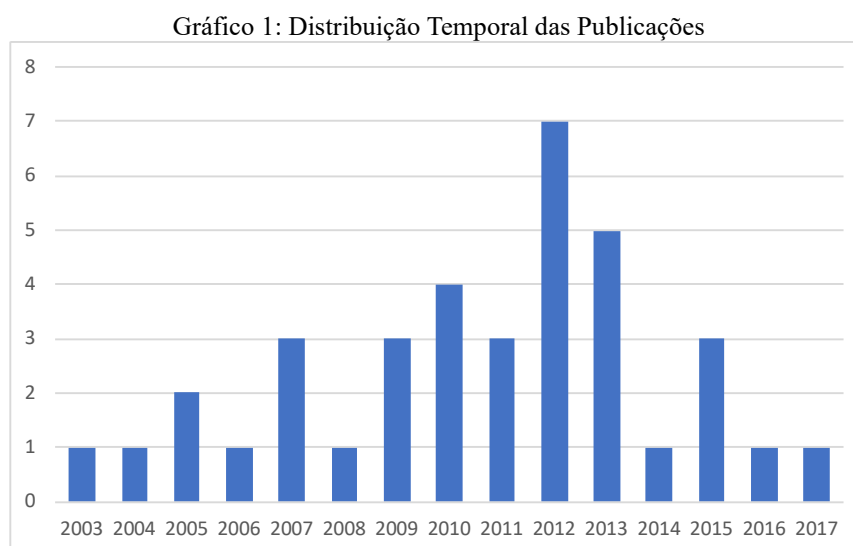
Na sequência da análise, os artigos foram distribuídos por segmentos e por tipo de abordagem: medida de eficiência, vantagens e desvantagens da utilização de padrões para os custos, e, o impacto das variações entre o padrão previsto e o custo real. Após essas análises, foi verificado o conteúdo dos artigos dentro de cada abordagem, e com isso foi possível identificar os objetivos mais importantes da utilização custo padrão, segundo Padoveze (2013), Vanderbeck (2003), Martins (2010) e Diehl e Souza (2009).

3 Apresentação e análise dos resultados

Esta seção está dividida em perfil da amostra e análise das abordagens nos artigos.

3.1 Perfil da Amostra

Analisando a distribuição temporal (Gráfico 1) das publicações, observa-se uma queda no número de publicações sobre o tema do custo padrão nos últimos quatro anos, quando comparados aos anos de 2012 e 2013 onde houve maiores ocorrências de publicações, ou seja, 7 e 5 artigos publicados respectivamente em cada ano.



Fonte: Elaborado pelos autores

A Tabela 1 apresenta a distribuição dos artigos da amostra por fonte de publicação. Observa-se um número maior de ocorrências de publicações no Congresso Brasileiro de Custos, totalizando 8 artigos. No âmbito internacional, que totalizam 29 artigos, destacam-se as publicações relacionadas a área da saúde. O periódico com maior número de artigos

publicados é o Value in Health (17%) o qual contém estudos relacionados a economia na área da saúde, fornecendo informações para a tomada de decisões nesta área.

Tabela 1: Distribuição dos Artigos por Fonte de Publicação

Fonte de Publicação	Ocorrências	%
Congresso Brasileiro de Custos	8	22%
Value in Health	6	17%
Agricultural Management / Lucrari Stiintifice Seria I, Management Agricol.	2	6%
Economy Transdisciplinarity Cognition	2	6%
Population Health Management	2	6%
Transport Policy	2	6%

Fonte: Elaborado pelos autores

Além das publicações apresentadas na Tabela 1, as demais fontes de publicação com 1% das ocorrências são: Accounting, Business and Financial History, Annals of the University of Oradea - Economic Science Series, Calitatea, Cuadernos de Contabilidad, Industrial Management and Data Systems, International Journal Of Technology Assessment In Health Care, Journal of Business Ethics, Journal of Contemporary European Research, Managerial Auditing Journal, Metalurgia, Ovidius University Annals, Series Economic Sciences, Polish Journal of Management Studies, Review of World Economics, Revue Francaise d'Administration Publique e 太成学院大学紀要 / Taisei Gakuin University Bulltin.

Foram também analisados os países de filiação dos autores, conforme a Tabela 2. Há maior concentração de autores oriundos do Brasil (25 autores), seguida da Romênia (14 autores) e posteriormente dos Estados Unidos (12 autores).

Tabela 2: Distribuição por País de Filiação dos Autores

País	Ocorrências	%
Brasil	25	26%
Romênia	14	14%
Estados Unidos	12	12%
Alemanha	10	10%
Itália	9	9%
Tailândia	6	6%
Bélgica	4	4%
França	4	4%
Austrália	4	4%
Colômbia	3	3%
Malásia	3	3%
Reino Unido	3	3%
Japão	1	1%
Total	98	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

A Tabela 3 demonstra o número de autores dos artigos. A maioria dos artigos possuem 2 ou 3 autores, ou seja, dos 37 artigos selecionados nesta pesquisa, aproximadamente 49% possuem autoria de duas ou três pessoas.

Tabela 3: Número de Autores por Artigo

	Ocorrências	%
Um Autor	7	19%
Dois autores	10	27%
Três autores	8	22%
Quatro autores	5	14%
Cinco Autores	6	16%
Seis Autores	1	3%
Total	37	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Após a análise dos 37 artigos, foram identificados 107 autores envolvidos na produção dos mesmos, dos quais 9 possuem participação em 2 artigos. Ou seja, totalizando 98 autores distintos. A média para a amostra é de aproximadamente 2,6 autores por artigo.

Dentre as instituições dos autores, demonstradas na Tabela 4, percebe-se que os mesmos estão vinculados a 55 instituições de ensino diferentes. A maior representatividade (8% de participação) é do Department of Family Medicine, Mayo Clinic-Rochester localizada nos Estados Unidos. O número de ocorrências totaliza 115 pois alguns autores estão vinculados a mais de uma instituição de ensino. Também cabe ressaltar que além das instituições listadas abaixo, ainda constam 30 Instituições com 1% das ocorrências cada uma.

Tabela 4: Instituições dos Autores nos Artigos

Instituição	País	Ocorrências	%
1 Department of Family Medicine, Mayo Clinic-Rochester	Estados Unidos	9	8%
2 Sapienza Università di Roma, Via Ariosto 25, Roma	Itália	8	7%
3 Bertelsmann	Alemanha	5	4%
4 Institute for Quality and Efficiency in Health Care (IQWiG), Cologne	Alemanha	5	4%
5 CliCon Srl, Ravenna, Italy	Itália	4	4%
6 George Bacovia University in Bacau	Romênia	4	4%
7 Universidade de Caxias do Sul	Brasil	4	4%
8 Universidade Federal do Paraná	Brasil	4	4%
9 International Islamic University	Malásia	3	3%
10 Mahidol University Faculty of Pharmacy, Bangkok, Thailand	Tailândia	3	3%
11 Romanian-American University, Internal and International Tourism Economy	Romênia	3	3%
12 Universidade do Estado do Rio de Janeiro	Brasil	3	3%
13 Universidade Estadual de Feira de Santana	Brasil	3	3%
14 Universidade Estadual do Centro-Oeste	Brasil	3	3%
15 University of Pitești, Faculty of Economic Sciences, Pitești	Romênia	3	3%
16 University of Technology, Sydney	Austrália	3	3%
17 Ghent University	Bélgica	2	2%
18 Institut Curie, Paris	França	2	2%
19 Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais	Brasil	2	2%
20 Prefeitura Municipal de Feira de Santana	Brasil	2	2%
21 Roche, Neuilly sur Seine	França	2	2%
22 Universidad de Antioquia	Colômbia	2	2%
23 Universidade do Vale do Rio dos Sinos	Brasil	2	2%
24 Università Cattolica del Sacro Cuore, Via Necchi, 5, Milano	Itália	2	2%
25 University of Tennessee at Chattanooga	Estados Unidos	2	2%

Fonte: Elaborado pelos autores

Entre os 37 artigos analisados, 10 são aplicados na área da saúde, 13 na indústria, 7 no serviço público, e 1 no agronegócio. Os outros 6 artigos tratam de análises teóricas ou teórica empíricas, não havendo alguma aplicação em um segmento específico. Diante disto, evidencia-se a versatilidade da utilização do método de custo padrão.

3.2 Análise das abordagens nos artigos da amostra

A Tabela 5 apresenta a distribuição das publicações por tipo de abordagem: Implantação do método de custo padrão para medir a eficiência das operações; Análise das vantagens e desvantagens de sua utilização; e Impacto das variações entre o padrão previsto e o custo real.

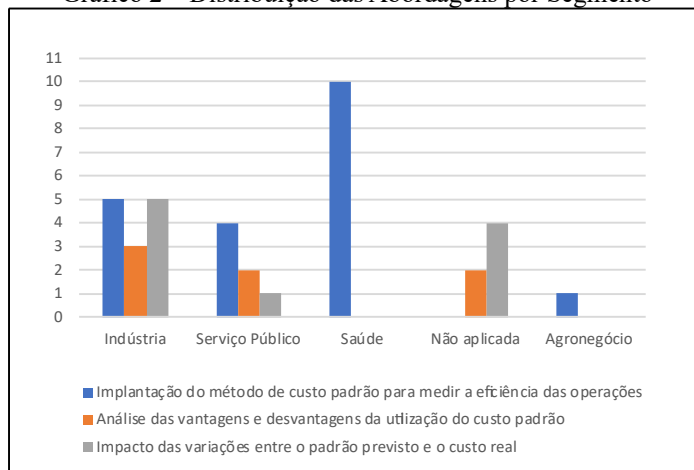
Tabela 5: Distribuição das Publicações por Tipo de Abordagem

Abordagem	Artigos
Implantação do método de custo padrão para medir a eficiência das operações	Avenali et al. (2016); Avenali et al. (2017); Baffert et al. (2009); Brinkmann et al. (2010); Da Rosa e Conde (2015); Degli Esposti et al. (2012); Garboveanu, Elena e Ruxandra (2008); Gerick et al. (2007); Gientorski e Mello (2003); Madeira, Barros e Portugal (2013); Mostardt et al. (2014); Neyt et al. (2005); Pearce, Haas e Viney (2013); Riewpaiboon (2012); Riewpaiboon et al. (2012); Rohrer et al. (2010); Rohrer, Angstman e Bartel (2009); Silva et al. (2011); Sulaiman, Ahmad e Mohd Alwi (2005); Thibadoux, Scheidt e Luckey (2007)
Análise das vantagens e desvantagens da utilização do custo padrão	Abdelkarim (2013); De Zoysa e Herath (2007); McLean e Tyson (2006); Ocneanu e Bucșă (2012); Taicu (2011); Torriti (2012); Torriti e Ikpe (2015)
Impactos das variações entre o padrão previsto e o custo real	Duque-Roldán, Osorio-Agudelo e Agudelo-Hernández (2011); Gutierrez e Robles Júnior (2010); Lepadatu (2009); Luminita e Marian (2013); Man e Dima (2010); Manea (2012); Mecca et al. (2015); Negra, Magalhães e Fraga (2004); Ocneanu e Cojocaru (2013); Machi (2012)

Fonte: Elaborado pelos autores

Para a amostra analisada, a maior concentração dos artigos está presente na primeira abordagem identificada (20), seguida da terceira abordagem (10), e por último, a segunda abordagem (7). Assim, o Gráfico 2 expande esta análise categorizando os artigos por segmento e tipo de abordagem.

Gráfico 2 – Distribuição das Abordagens por Segmento



Fonte: Elaborado pelos autores

Observa-se que a maior concentração das publicações com abordagem sobre a implantação do método de custo padrão para medir a eficiência das operações foi no campo da saúde (10), seguida do segmento da indústria (5). A abordagem que trata da análise das vantagens e desvantagens da utilização do custo padrão apresenta o mesmo número de ocorrências no segmento da indústria (3). Por fim, a abordagem que trata o impacto das variações entre o padrão previsto e o custo real foi mais utilizada para o segmento da indústria (5). As análises dessas abordagens estão descritas nas próximas seções.

3.2.1. Abordagem 1: Implantação do método de custo padrão para medir a eficiência das operações

Ao realizar seu estudo no segmento da indústria, Madeira, Barros e Portugal (2013), mencionam que uma avaliação do resultado é realizada com base no alcance dos padrões, que resulta em premiação não financeira aos destaques, e tem utilidade na progressão funcional dentro da empresa.

Gientorski e Mello (2003), citam que a principal contribuição da implantação do método do custo padrão é permitir todo o processo de planejamento, controle e avaliação de desempenho das operações e negócios da empresa.

Garboveanu, Elena e Andrei (2008), afirmam que o método do custo padrão orienta a atividade futura da empresa por meio da aquisição de padrões de longo prazo, o que garantirá um processo tecnológico eficiente e a implementação de uma gestão moderna.

Para Silva et al. (2011), o sistema de custeio padrão é um poderoso sistema de controle de custos, que permite aos gestores disporem de uma ferramenta extremamente importante para possibilitar a melhoria nos processos, visando a eficácia das operações e aumentando a produtividade com consequentes reflexos na rentabilidade da empresa mediante controle efetivo de produção.

Sulaiman, Ahmad e Mohd Alwi (2005) realizaram um estudo exploratório para fornecer evidências empíricas da extensão da utilização do método do custo padrão pelas empresas locais na Malásia e concluíram que a função mais popular do método é para controle de custos e avaliação de performance.

Na área da saúde, Baffert et al. (2009), propõem um *kit* de ferramentas de custo padrão para melhorar e fomentar os processos de avaliação econômica de cuidados com o câncer na França. Da mesma forma, Pearce, Haas e Viney (2013) desenvolveram um modelo de custo padrão de quatro eventos adversos comuns da quimioterapia (diarreia, vômito, anemia e neutropenia), que possam ser utilizados em futuros modelos de eficácia de custos deste tipo de tratamento na Austrália.

Ao realizar o estudo sobre os custos do tratamento do câncer de mama em um hospital na Bélgica, Neyt et al. (2005) desenvolveram um modelo de custo padrão para medir e efetividade dos tratamentos e apontaram que o estudo demonstrou que as análises econômicas fornecem informações essenciais para a tomada de decisão.

Thihadoux, Scheidt e Luckey (2007) ponderam que o custo dos cuidados com a saúde vem se tornando um problema crescente e esta preocupação gera um direcionamento para o uso das melhores práticas. O objetivo é assegurar uma alocação mais efetiva e eficiente dos orçamentos destinados a área da saúde. Diante deste cenário, indicam que, provavelmente, alguns aspectos das práticas médicas se tornarão padronizadas em virtude de várias iniciativas governamentais e dos hospitais para o controle dos recursos.

Seguindo esta linha, Riewpaiboon (2012) e Riewpaiboon et al. (2012), propõem o desenvolvimento do custo padrão unitário de serviços médicos fornecidos por diferentes

unidades de saúde na Tailândia com o intuito de tornar as avaliações econômicas mais rápidas e mais eficientes.

Da mesma forma, Degli Esposti et al. (2012), Mostardt et al. (2014), Rohrer et al. (2010), Rohrer, Angstman e Bartel (2009) também propõem a utilização de modelos de custo padrão como ferramenta de controle de despesas com cuidados da saúde.

No segmento do serviço público, Avenalli et al. (2016) propõem o uso do método do custo padrão para estimar o custo dos serviços de transporte público de ônibus na Itália, justificando sua utilização como forma de alocar os fundos públicos destinados anualmente ao setor de transporte público local de forma mais justa e eficiente entre as regiões da Itália.

Ainda sobre o setor de transporte público de ônibus na Itália, Avenali et al. (2017) desenvolveram um modelo de custos híbrido para determinar o custo padrão. Os autores sugerem que os resultados do estudo podem ser úteis para definir a compensação econômica máxima que pode ser exigida por qualquer empresa de transporte público que participe no processo para concessões de serviços, ou que tenham direitos de monopólio por escolhas políticas e/ou propriedade pública local.

Neste mesmo sentido, Gerick et al. (2007) sugerem a utilização do custo padrão no custeamento de serviços públicos de transporte escolar em um município paranaense, o que propiciaria um melhor controle sobre as despesas com transporte escolar e consequente melhoria na aplicação dos recursos disponíveis, auxiliando nos futuros orçamentos municipais.

Brinkmann et al. (2010), ao avaliarem como a utilização do modelo do custo padrão poderia auxiliar na redução da burocracia e aumentar a competitividade das empresas alemãs, afirmam que a força do modelo é que ele permite avançar para uma redução sistemática em todos os campos dos custos administrativos (fiscal, segurança social, ...) e que esta redução também poderia ter um impacto sobre a economia em geral.

Para o setor do agronegócio, Da Rosa e Conde (2015) verificaram a aplicabilidade da utilização do custo padrão em lavouras de cultivo temporário de milho, soja, trigo e feijão, visando facilitar a previsão, acompanhamento e avaliação das informações de custos para a tomada de decisões acerca dos futuros cultivos.

Nesta abordagem, de um modo geral, os autores identificam a utilização do custo padrão como medida de eficiência, pois este método auxilia no alcance das metas, que se tornam mais claras e evidentes por serem estimadas. Através da análise destes artigos foi possível verificar que o custo padrão é uma ferramenta eficiente para o controle efetivo dos processos e dos custos, e desta forma auxiliar no desempenho das operações.

3.2.2. Abordagem 2: Análise das vantagens e desvantagens de sua utilização

Oceanu e Bucsã (2012), citam que a utilização do custo padrão melhora a organização do negócio e auxilia na preparação de orçamentos. Taicu (2011) afirma que o custo padrão auxilia a atingir as metas, e na produção de bens e serviços a um custo mais baixo possível. Para Abdelkarim (2013), os desvios controláveis podem ser cobrados dos responsáveis e com isto podem ser tomadas medidas corretivas.

Porém, alguns autores também trazem desvantagens na utilização do método, como por exemplo, Taicu (2011) que ressalta a dificuldade devido ao longo tempo para implantação e os conflitos gerados pela responsabilidade atribuída aos desvios. De acordo com Abdelkarim (2013), a implantação requer muito trabalho, uma revisão periódica dos padrões, e um sistema eficiente para o processamento dos dados.

Torriti e Ikpe (2015) utilizaram, em seu estudo, o método do custo padrão para avaliar até que ponto as iniciativas dos governos para reduzir os encargos administrativos, em 32

países em desenvolvimento, atraem os investimentos estrangeiros. Os autores concluíram que, na maioria dos casos, a utilização do modelo de custo padrão leva a um maior investimento estrangeiro, e os benefícios são mais significantes onde o modelo já tiver sido implementado há mais tempo.

Torriti (2012), por sua vez, avaliou a utilização do custo padrão por parte dos governos da Holanda, Inglaterra e Itália com o objetivo de reduzir os encargos administrativos impostos aos negócios pela legislação. O autor menciona que estas iniciativas beneficiam a economia, visto que os encargos administrativos impactam negativamente o PIB. No entanto, o autor também avalia algumas limitações quanto ao uso do método, como por exemplo, não quantificar os benefícios de aliviar as empresas de algumas obrigações. Por fim, ele sugere que o conceito do custo de oportunidade deveria ser agregado ao modelo de custo padrão, ou seja, para auxiliar na identificação de onde seriam gastos estes recursos economizados pelas empresas neste processo.

De Zoysa e Herath (2007) realizaram em seu estudo uma revisão de literatura do custo padrão nas empresas no Japão e concluíram que a importância do método não diminuiu tanto quanto esperavam inicialmente, mesmo considerando as mudanças tecnológicas ocorridas no ambiente produtivo nas últimas décadas. Apesar disto, os autores apontam que as mudanças no ambiente produtivo geraram influência no papel e significado do sistema de custo padrão, visto que outros sistemas tais como o *Just in time*, que permitem maior rastreabilidade dos custos e simplificação de todo processo produtivo, tem levado as empresas a se utilizarem de controles gerenciais mais modernos no lugar de sistemas tradicionais. Indicam também que o uso do custo padrão gera efeitos disfuncionais na organização, resultando em estoque excessivo, aumento de custo, perda de oportunidades, diminuição da qualidade, entre outros.

McLean e Tyson (2006), ao pesquisarem o processo do desenvolvimento do gerenciamento científico, do cálculo de custos padrão e do controle orçamentário no contexto da indústria de construção naval de Sunderland durante os anos imediatamente após a Segunda Guerra Mundial, constataram que os cálculos detalhados de custos de mão de obra tinham potencial não apenas para precificação, mas também para a estimativa de custo e controle, além de auxiliar no planejamento de caixa de curto prazo. Os autores ainda apontam que, ao utilizar os custos padrão, os construtores navais desenvolveram um meio de planejamento e controle eficaz, responsável pelo desenvolvimento e operação de sistemas de escala padrão, custeio e análise de variância. Também cabe ressaltar que nesta abordagem, que avalia as vantagens e desvantagens da utilização do método de custo padrão, de um modo geral, os autores trazem vantagens na utilização do método, porém com algumas limitações como o esforço por parte do pessoal, a constante revisão dos padrões e a necessidade de um sistema adequado para processamento dos dados e controle.

3.2.3. Abordagem 3: Impacto das variações entre o padrão previsto e o custo real

Duque-Roldán, Osorio-Agudelo e Agudelo-Hernández (2011) realizaram uma pesquisa com um grupo de empresas colombianas para averiguar como as mesmas vem utilizando o método do custo padrão, uma vez que este método é permitido pelo fisco colombiano desde que, ao final de cada período, as variações resultantes entre o real e o planejado sejam devidamente rateados entre custo de vendas e estoques. Os autores constataram que muitas empresas estão fazendo o uso inadequado destas variações, e que estas decisões equivocadas podem, além de gerar riscos de multas por parte do fisco, afetar a gestão estratégica e posicionamento competitivo destas empresas.

Man e Dima (2010) estudaram as particularidades do cálculo do custo padrão dos materiais diretos e as respectivas análises dos desvios nas empresas de mineração de carvão

na Romênia, e concluíram que o custo padrão é um instrumento de orientação que estabelece as circunstâncias normais nas quais a produção deveria ocorrer. Ainda segundo os autores o cálculo, análise e reporte dos desvios deveriam ser baseados no critério de eficiência econômica, ou seja, que a análise se justificaria somente quando os benefícios esperados são maiores que os gastos envolvidos.

Mecca et. al. (2015), ao avaliar como o custo padrão pode auxiliar na gestão de uma indústria de injeção plástica, mencionam que ao comparar o custo padrão e o real é possível identificar os pontos fracos ou falhas que devem ser corrigidos, a fim de melhorar o desempenho e os resultados esperados pela empresa. Ainda conforme os autores, o custo padrão funciona como uma ferramenta para auxiliar os gestores no processo de tomada de decisão, sendo este método considerado um excelente instrumento de controle, que tem como objetivo demonstrar a forma correta para utilizar os fatores de produção além de controlar as operações da empresa.

Gutierrez e Robles Júnior (2010) averiguaram a aplicabilidade do custo padrão em uma indústria metalúrgica e concluíram que é um método de custos útil, principalmente quando utilizado em conjunto com um sistema integrado ERP (*Enterprise Resource Planning*), que funciona como uma ferramenta facilitadora do processamento do custo padrão e contribui para a identificação das variações e para a tomada de decisão em tempo real.

Luminita e Marian (2013), aos estudar uma empresa de panificação, apontam soluções como o BI (*Business Intelligence*) para auxiliar no conhecimento e análises das variações uma vez que as informações geradas nestas análises são muito úteis para efeitos de planejamento e controle das operações.

No âmbito da gestão pública, Machi (2012), ao utilizar o processamento da contabilidade de custos da Câmara de Comércio e Indústria no Japão, afirma que o custo padrão é utilizado para avaliar a capacidade de produzir de forma eficiente, comparando as diferenças entre o real e o padrão. Com isto, o autor, afirma que o resultado da análise das diferenças contribui para o controle dos custos.

Negra, Magalhães e Fraga (2004) trazem que ao determinar o motivo das variações desfavoráveis os gestores podem ser motivacionais, e com isso, buscar uma melhor política de relações internas, e soluções para controlar os desvios.

Oceanu e Cojocar (2013) afirmam que um dos principais componentes de custos das indústrias é relacionado aos custos de mão de obra e por isto é importante que eles sejam planejados e analisados identificando assim os desvios e suas causas. Concluem em seu estudo a importância da atividade de acompanhamento dos custos em tempo real porque permite aos gestores analisar as situações e tomar decisões imediatas para a melhoria das atividades.

Lepadatu (2009) coloca que o método do custo padrão permite um controle do comportamento da evolução dos custos e que lidar com os desvios de um período em relação aos custos padrão leva ao controle periódico, e com isto a atualização dos mesmos.

Manea (2012) conclui em seu artigo que a aplicação do método do custo padrão fornece informações sobre os desvios entre os custos reais em relação ao padrão, permitindo que ações sejam tomadas para corrigir tais desvios, proporcionando um melhor controle operacional de toda atividade produtiva, além de ajudar a medir a eficiência das atividades.

Nesta abordagem, que refere-se as variações entre o previsto e o realizado, de um modo geral, os autores ressaltam que é necessário um gerenciamento permanente do custo para sustentar o desempenho das atividades. Através da análise destes artigos foi possível averiguar a importância do acompanhamento do comportamento dos custos, tanto para o processo de planejamento e controle, como para suporte na tomada de decisão.

4 Conclusão

O objetivo principal deste estudo foi analisar os artigos que tinham como tema principal a utilização do custo padrão como ferramenta de controle. Para a realização do mesmo foi realizada uma busca em 7 bases de dados (Ebsco, Scopus, Science Direct, Emerald, Scielo, Springer Link, Wiley) e nos Anais do Congresso Brasileiro de Custos, pelos artigos que apresentavam os termos “Standard cost”, “Standard costing” e “Custo padrão” em seus títulos.

Assim como verificado no artigo de Silva, Pontes e Portugal (2016), os resultados mostraram uma carência de estudos que trazem o custo padrão como tema principal no período analisado. Os anos de 2012 e 2013 somam juntos aproximadamente 35% do total de publicações e percebe-se que nos últimos anos poucos artigos foram publicados. A maior concentração de publicações está na área da saúde e na indústria, ou seja, representam aproximadamente 32% e 29% respectivamente do total.

A análise dos segmentos abordados nos artigos demonstra que o método de custo padrão pode ser utilizado em variados segmentos, como indústria, serviço público, agronegócio e saúde, ou ainda analisado de forma conceitual com o objetivo de ampliar o conhecimento sobre o tema.

Este estudo traz a aplicabilidade do método de custo padrão a partir de 3 abordagens que evidenciam a importância dos controles: medida de eficiência, vantagens e desvantagens da utilização de padrões para os custos, e, o impacto das variações entre o padrão previsto e o custo real. Essas abordagens, de acordo com Padoveze (2013), Vanderbeck (2003), Martins (2010) e Diehl e Souza (2009) fazem parte dos objetivos mais importantes da utilização custo padrão.

O presente estudo apresenta limitações no que diz respeito as buscas efetuadas, por exemplo, por possuir poucas bases de dados para as pesquisas.

Este estudo torna-se relevante por trazer abordagens sobre o tema custo padrão, relacioná-las com os conceitos essenciais da literatura, e demonstrar sua utilização em variados segmentos e países, o que confirma a importância deste método dentro da Gestão Estratégica de Custos das empresas. Além disto espera-se que este estudo estimule novos pesquisadores a analisarem a aplicabilidade do custo padrão nos mais variados cenários.

Como sugestão para futuros estudos, além de ampliar a publicação de artigos no Brasil sobre o referido tema, sugere-se a abordagem de outros aspectos relevantes dos benefícios do uso do método de custo padrão. Como por exemplo na determinação de preços como vantagem competitiva, fator de análise de desempenho da cadeia de suprimentos e como ferramenta para elaboração de orçamentos mais eficientes.

Referências

ABDELKARIM, S. Mohamed Abdelali. Improving cost calculation in the iron and steel industry in Lybia using the standard cost method. **Agricultural Management / Lucrari Stiintifice Seria I, Management Agricol**. 15, 3, 18-21, July 2013. ISSN: 14531410.

AVENALI, A; et al. Assessing standard costs in local public bus transport: evidence from Italy. **Transport Policy**. 52, 164-174, Nov. 1, 2016. ISSN: 0967-070X.

AVENALI, A; et al. Assessing standard costs in local public bus transport: a hybrid cost model. **Transport Policy**. Jan. 29, 2017. ISSN: 0967-070X.

BAFFERT, S; et al. A standard cost toolkit for economic evaluations of cancer care in France. **Value in Health**. 12, 7, A389, ISSN: 10983015.

BRINKMANN, Henrik et al. How to Reduce Bureaucratic Burdens: Using the Standard Cost Model in Germany. **Revue française d'administration publique**, n. 3, p. 619-642, 2010. ISSN: 01527401.

DA ROSA, Celso; CONDE, Mariane. Custo-padrão e orçamento empresarial aplicado em culturas agrícolas temporárias. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2015.

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. ISSN: 02635577.

DEGLI ESPOSTI, L; et al. Standard costs and resources allocation in attainment of target lipid levels among experienced statin users: results from the STAR study (Statins Target Assessment in Real practice). **Value in Health**. 15, 7, A376, ISSN: 10983015.

DUQUE-ROLDÁN, Maria Isabel; OSORIO-AGUDELO, Jair Alberto; AGUDELO-HERNANDÉZ, Didier Mauricio. Costos estándar y su aplicación en el sector manufacturero colombiano. **Cuadernos de Contabilidad**. Bogotá, 31, 521, 2011. ISSN: 0123-1472.

GARBOVEANU, Emilia; ELENA, Roxana Stan; RUXANDRA, Andrei. The implementation of the standard-cost method in the furniture industry: a way of improving the managerial accounting. **Annals of the University of Oradea, Economic Science Series**. 17, 3, 1231-1238, Sept. 2008. ISSN: 15825450.

GERIGK, Willson; TARIFA, Marcelo Resquetti; DE ALMEIDA, Lauro Brito; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Custos dos serviços na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo-padrão. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2007.

GIENTORSKI, Luiz Carlos; MELLO, Márcio. A contribuição do custo-padrão para o desempenho econômico de uma fábrica de parafusos. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2003.

GUTIETTEZ, Vania Cristina Pastri; ROBLES JÚNIOR, Antônio. Aplicabilidade do custo-padrão com o auxílio do ERP no processo de gestão de custos. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2010.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2003.

LEPADATU, GV. The standard cost accounting – an advanced method for cost calculation and financial administration accountancy. **Metalurgia**. 61, 7/8, 35-40, July 2009. ISSN: 04619579

LUMINIȚA, Ș; MARIAN, Ț. Usage of business intelligence solutions for the analysis of deviations in the use of the standard cost method. **Ovidius University Annals, Series Economic Sciences**. 13, 1, 658-662, Feb. 2013. ISSN: 23933127.

MADEIRA, Fábio Lopes; BARROS, Patrícia Maria Jardim; PORTUGAL, Guilherme Teixeira. A utilização do custo-padrão em uma indústria de médio porte: o caso da empresa Aerojet. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2013.

MAN, Mariana.; DIMA, Ion Constantin. Particularities concerning the calculation and analysis of deviations from standard costs with direct materials, in the Romanian charcoal mining industry. **Polish Journal of Management Studies**, v. 1, p. 44-53, 2010. ISSN: 20817452.

MANEA, Delia. The Development of the cost calculation through the standard-cost method. **Calitatea**, v. 13, n. 3, p. 844, 2012. ISSN: 15822559.

MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MCLEAN, Tom; TYSON, Thomas. Standard costs, standard costing and the introduction of scientific management and new technology into the post-Second World War Sunderland shipbuilding industry. **Accounting, Business & Financial History**, v. 16, n. 3, p. 389-417, 2006. ISSN: 09585206.

MECCA, Marlei Salete; FRANZOI, Tatiane de Fátima Matte; ECKERT, Alex; BIASIO, Roberto. Utilização do custo padrão como ferramenta de auxílio aos gestores na tomada de decisão. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2015.

MOSTARDT, S; et al. Standard costs for health economic evaluations: an international comparison. **Value in Health**. 17, 7, A427, ISSN: 10983015.

NEGRA, Elizabete Marinho Serra; MAGALHÃES, Marcelo Primola; FRAGA, Marinete Santana. Reflexos comportamentais das variações do custo-padrão e a avaliação de desempenho. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2004.

NEYT, MJ; et al. Cost-effectiveness of Herceptin: a standard cost model for breast-cancer treatment in a Belgian university hospital. **International Journal Of Technology Assessment In Health Care**. England, 21, 1, 132-137, 2005. ISSN: 0266-4623.

OCNEANU, L; BUCȘĂ, RC. Advantages of using standard cost method in managerial accounting. **Economy Transdisciplinarity Cognition**. 15, 1, 96-102, Mar. 2012. ISSN: 14545675.

OCNEANU, L; COJOCARU, C. Improving managerial accounting and calculation of labor costs in the context of using standard cost. **Economy Transdisciplinarity Cognition**. 16, 1, 50-54, Mar. 2013. ISSN: 14545675.

PADOVEZE, C. Luís. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

PEARCE, AM; HAAS, M; VINEY, R. Australian standard costs and consequences of four chemotherapy adverse events. **Value in Health**. 16, 7, A404, ISSN: 10983015.

RIEWPAIBOON, A. Standard cost list for economic evaluation in Thailand. **Value in Health**. 15, 7, A645, ISSN: 10983015.

RIEWPAIBOON, A; et al. Development of standard cost list for economic evaluation in Thailand. **Value in Health**. 13, 7, A506, ISSN: 10983015.

ROHRER, J; et al. Impact of online primary care visits on standard costs: A pilot study. **Population Health Management**. 13, 2, 59-63, Apr. 1, 2010. ISSN: 1942789.

ROHRER, JE; ANGSTMAN, KB; BARTEL, GA. Impact of retail medicine on standard costs in primary care: a semiparametric analysis. **Population Health Management**. 12, 6, 333-335, ISSN: 19427891.

SHANK, J. K. & Govindarajan, V. (1997). **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para crescerem em mercados crescentemente competitivos**. Rio de Janeiro: Elsevier.

SILVA, Érica Gomes Rocha da; PONTES, Flavia Albuquerque; PORTUGAL, Guilherme Teixeira. CUSTO PADRÃO: UM ESTUDO BIBLIOGRÁFICO. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, [S.l.], v. 3, n. 2, p. p.52-70, maio 2016. ISSN 2358-1735.

SILVA, Luiz Ivan dos Santos; BRITO, Carlos Alberto Oliveira; CARDOSO, Kelly Cristina Ribeiro Marques; CEDRAZ, Katya Suely Almeida Farias; PEREIRA, Daniel de Jesus. O custeio padrão como instrumento de controle e informação gerencial: uma proposta de implementação do custo padrão x real numa cooperativa de laticínios. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2011.

SOUZA, Marcos Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de Custos: Uma abordagem integrada entre Contabilidade, Engenharia e Administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Marcos R. de; RIBEIRO, Antonio Luis P. Revisão Sistemática e meta-análise de estudos de diagnóstico e prognóstico: um tutorial. **Arquivos Brasileiros de Cardiologia**. Vol.92 no.3 São Paulo, 2009.

SULAIMAN, Maliah; AHMAD, Nazli Nik; MOHD ALWI, Norhayati. Is standard costing obsolete? Empirical evidence from Malaysia. **Managerial Auditing Journal**, v. 20, n. 2, p. 109-124, 2005. ISSN: 02686902.

TAICU, M. Using standard cost method for company performance management. **Agricultural Management / Lucrari Stiintifice Seria I, Management Agricol**. 13, 3, 291-298, July 2011. ISSN: 14531410.

THIBADOUX, G; SCHEIDT, M; LUCKEY, E. Accounting and medicine: an exploratory investigation into physicians' attitudes toward the use of standard cost-accounting methods in medicine. **Journal of Business Ethics**. 75, 2, 137-149, Oct. 2007. ISSN: 01674544

TORRITI, J. Standard cost model: three different paths and their common problems. **Journal of Contemporary European Research**. 8, 1, 90-108, Jan. 1, 2012. ISSN: 1815347X.

TORRITI, J; IKPE, E. Administrative costs of regulation and foreign direct investment: the Standard Cost Model in non-OECD countries. **Review of World Economics**. 151, 1, 127-144, Jan. 1, 2015. ISSN: 16102886.

VANDERBECK, Eduard J. & Nagy, Charles F. **Contabilidade de Custos**. 11 ed. São Paulo, Pioneira Thomson Learning, 2003.

町, 惇; MACHI, A. 標準原価計算と差異分析. Translation of Standard Cost Accounting and Difference Analysis. 太成学院大学紀要. 14, 279-282, 2012. ISSN: 13490966.