

## CUSTO PADRÃO: UM ESTUDO BIBLIOGRÁFICO<sup>1</sup>

### *STANDARD COST: A BIBLIOGRAPHIC STUDY*

### *COSTO ESTÁNDAR: UM ESTUDIO DE LA LITERATURA*

**Érica Gomes Rocha da Silva**, Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Endereço profissional: Rua São Francisco Xavier, 524, 9º Andar, Bloco E – Maracanã, Rio de Janeiro-RJ. CEP: 20550-013. Telefone: 55-21-2334-0294. E-mail: [ericarocha2704@yahoo.com.br](mailto:ericarocha2704@yahoo.com.br).

**Flavia Albuquerque Pontes**, Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Endereço profissional: Rua São Francisco Xavier, 524, 9º Andar, Bloco E – Maracanã, Rio de Janeiro-RJ. CEP: 20550-013. Telefone: 55-21-2334-0294. E-mail: [aluquerque@gmail.com](mailto:aluquerque@gmail.com).

**Guilherme Teixeira Portugal**, Doutor em Engenharia, pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (COPPE/UFRJ). Endereço profissional: Rua São Francisco Xavier, 524, 9º Andar, Bloco E – Maracanã, Rio de Janeiro-RJ. CEP: 20550-013. Telefone: 55-21-2334-0294. E-mail: [teixteix@hotmail.com](mailto:teixteix@hotmail.com).

## RESUMO

A necessidade das empresas tornarem-se competitivas no mercado em que atuam faz com que as companhias busquem mecanismos de redução e controle dos custos. Martins (2010) afirmou que o Custo padrão é o melhor instrumento de controle em custos. Diante disto, faz-se necessário conhecer esta ferramenta de controle dos custos. Logo, este trabalho objetiva verificar, analisar e sintetizar o conhecimento existente sobre custo padrão na literatura nacional, identificando tendências de pesquisa. Para isto, foi utilizada a metodologia de estudo bibliográfico, em que foram realizadas pesquisas nas principais bases de estudos acadêmicos do país, visando identificar estudos que tenham como tema principal o custo padrão. A pesquisa bibliográfica forneceu os seguintes resultados: a) foram encontrados apenas 32 estudos sobre custo padrão (disponibilizados na forma online); b) observou-se uma carência de estudos sobre custo padrão nos principais congressos na área contábil; e c) verificou-se uma defasagem na realização de estudos sobre temas relevantes dentro da temática do custo padrão. Este estudo é relevante na medida em que apresentou uma revisão de literatura que visou mapear a produção científica sobre custo padrão no contexto brasileiro e apresenta questões de pesquisas para futuros estudos que tratem do custo padrão.

**Palavras-chave:** Custo Padrão; Gestão dos Custos; Contabilidade Gerencial.

## ABSTRACT

*The need for stay active in the market makes the companies to seek mechanisms to reduce and to control those costs. Martins (2010) stated that the standard cost is the best weapon to control costs. Given this, it is necessary to know this instrument to costs control. Thus, this research aims to verify, analyze and synthesize existing knowledge of standard cost in the national literature, identifying research trends. For this, the methodology of literature*

---

<sup>1</sup> Artigo submetido em 16/03/2016, revisado em 05/04/2016, aceito em 25/04/2016 e divulgado em 30/12/2016 pelo Editor João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento, após *double blind review*.

research, where research has been done in the main bases of academic studies in the country, to identify studies whose main theme was used the standard cost. The literature search showed the following results: a) only 32 studies on standard cost (available in online form) were available online, b) there was a lack of studies on standard cost in the major conferences in the accounting area, and c) there was a gap in studies on relevant topics within the theme of the standard cost. This study is relevant because present a literature review that aimed to map the scientific literature on standard cost in the Brazilian context, and presented research questions for future studies that address the standard cost.

**Keywords:** Standard Cost; Cost Management; Managerial Accounting.

## RESUMEN

La necesidad de las empresas en competir en el mercado donde operan, alienta que las empresas busquen mecanismos de alivio y control de costos. Martins (2010), declaró que el costo estándar es la mejor herramienta de control de costos. Ante esto, es necesario conocer a este instrumento de control de costos. Por lo tanto, este estudio tiene como objetivo verificar, analizar y sintetizar los conocimientos existentes de costo estándar en la literatura brasileña, identificando las tendencias de investigación. Para ese fin, se utilizó la metodología de investigación de la literatura, en la que se llevaron a cabo las búsquedas en las principales bases de estudios académicos en el país, para identificar los estudios que tienen como tema principal el costo estándar. La búsqueda bibliográfica obtuvo los resultados que siguen: a) se encontraron 32 estudios sobre costo estándar (disponible online), b) hubo una falta de estudios sobre el costo estándar en las principales conferencias en el área contable, y c) se ha producido un hueco en los estudios sobre temas relevantes dentro de la cuestión de los costos estándar. Este estudio es importante porque presenta una revisión de la literatura que tenía por objeto representar la literatura científica de costo estándar en el contexto brasileño y presenta preguntas de investigación para futuros estudios que tienen que ver con el costo estándar.

**Palabras Clave:** Costo Estándar; Gestión de Costos; Contabilidad de Gestión.

## 1 INTRODUÇÃO

O custo padrão é um dos mecanismos utilizados na gestão de custos de uma empresa. Para Hansen e Mowen (2003), houve uma reestruturação da gestão de custos motivada pelo ambiente econômico, tendo como consequência a melhoria de sistemas de gestão possibilitando aos gestores melhor atender às necessidades dos clientes e da própria empresa.

Horngren (1978) define custo padrão como custos predeterminados que devem ser atingidos dentro de operações eficientes, servindo de base para mensuração de desempenho, fazer orçamentos, nortear preços, entre outras utilidades.

A revisão de literatura com foco em estudos que abordaram a temática do custo padrão ofereceu uma visão geral dos estudos nacionais sobre a referida abordagem. Os principais temas encontrados foram os seguintes: a) forma de utilização do custo padrão em segmento específico; b) aplicabilidade do custo padrão no processo de estabelecimento de preço de transferência como alternativa válida ao Custo de Oportunidade Ajustado; c) acompanhamento do custo padrão; d) verificação de possíveis problemas que podem surgir quando o custo padrão é fixado com base em informações desatualizadas; e e) análise das variações de custos no Custeio Baseado em Atividades (ABC), unindo os conceitos do ABC e

do Custeio Padrão para controlar os custos de cada uma das atividades envolvidas nos processos empresariais.

Oliveira e Aragão (2011) concluíram que a literatura contábil nacional apresenta carência de estudos bibliográficos na área de contabilidade de custos. Destaca-se a inexistência de estudos bibliográficos sobre o custo padrão. Diante deste cenário, este estudo, por meio da utilização da metodologia de estudo bibliográfico, objetivou verificar, analisar e sintetizar o conhecimento existente sobre custo padrão, identificando tendências de pesquisa.

Conforme Barbosa et al. (2008), a pesquisa bibliométrica analisa de forma quantitativa a produção escrita sobre alguns parâmetros, como: tipo de metodologia aplicada, perfil das referências, titulação e sexo dos autores, citações, entre outros.

A coleta de dados para análise foi realizada por meio de busca online de estudos nacionais que tenham o custo padrão como temática direcionadora da pesquisa. Na análise dos dados, buscou-se verificar a metodologia empregada, os objetivos, os resultados obtidos e a contribuição do estudo. Adicionalmente, foram feitas pesquisas em livros de diversos autores voltados à contabilidade gerencial e de custos, com vistas a ampliar o conhecimento sobre o custo padrão.

De acordo Barbosa et al. (2008), inúmeras áreas objetivaram avaliar o conhecimento já produzido, com o propósito de aprimorar os trabalhos científicos e os impactos que os mesmos geraram. Sendo assim, o presente estudo é relevante na medida em que apresentou uma revisão de literatura que visou mapear a produção científica sobre custo padrão no contexto brasileiro e apresentou questões de pesquisas para futuros estudos sobre o tema.

O estudo está organizado da seguinte forma, a segunda parte apresenta a revisão de literatura, em que são elencadas as definições de custo padrão; os tipos; as finalidades; a implantação e controle; as vantagens e desvantagens de sua utilização; as variações e análises, e uma breve descrição dos estudos nacionais sobre custo padrão. Em seguida, apresentam-se a metodologia, seguida dos resultados do estudo. Por último, é apresentada a conclusão.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 DEFINIÇÕES E TIPOS DE CUSTO PADRÃO

Hornigren (1978) afirma que os custos padrão são custos pré-estabelecidos que devem ser atingidos dentro de operações eficientes, sendo útil para: a) aferição de desempenho, b) fazer orçamentos úteis, c) nortear preços, d) obter um custo significativo de produto e e) economia de escrituração.

Para Iudícibus (1998, p. 204):

[...] o custo padrão, além de ser baseado em previsões e metas, é consubstanciado em “padrões” ou *standards* técnicos algo mais detalhados que as previsões orçamentárias e, acima de tudo, o custo padrão é, concomitantemente a sua finalidade de planejamento, um sistema de custeamento de produtos e tem filosofia de controle das operações.

Conforme Garrison, Noreen e Brewer (2013), padrões devem ser criados para encorajar a eficiência das operações futuras, e não apenas a repetição de operações passadas que podem, ou não ter sido eficientes. Segundo os referidos autores, as variações em relação a padrões práticos, no geral, sinalizam a necessidade de atenção da gerência, pois representam desvios que saem das condições normais de operação.

Além disso, conforme os autores, os padrões práticos podem servir a diversas finalidades, além de sinalizarem condições anormais, também podem ser usados na previsão de fluxo de caixa e no planejamento de estoques. Ao contrário, os padrões ideais não podem

ser usados para esses fins por não darem espaço a ineficiências normais e resultarem em previsões não realistas.

Segundo Horngren (1978), existem vários nomes para designar diferentes tipos de custos padrão. Muitas vezes os custos padrão são classificados em três tipos: a) Os padrões básicos de custo são imutáveis: proporcionam a base para a comparação de custos reais com os mesmos padrões através dos anos, para os autores, esses custos são raramente usados, porque as frequentes mudanças nos produtos e métodos exigem mudanças de padrões; b) Os padrões teóricos de custo (ou eficiência máxima, ideais ou de perfeição): é o mínimo absoluto de custos possíveis sob as melhores condições operacionais, usando-se as especificações e os equipamentos existentes, e c) Custos padrão atingíveis na prática: são custos que devem ocorrer sob condições de eficiente operação futura.

Os autores consideram que são custos difíceis de atingir, mas não impossíveis. Tais custos são menos estritos que os ideais, porque levam em conta o desperdício normal, as quebras normais de máquina e o tempo perdido.

Conforme Martins (2010), há outro conceito além do custo padrão ideal, denominado custo padrão corrente, sendo este o valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado produto ou serviço, considerando as deficiências existentes em termos de qualidade de materiais, mão de obra, equipamentos, fornecimento de energia, entre outros.

Para Warren, Reeve e Fess (2001), o estabelecimento de padrões frequentemente começa com a análise das operações passadas. Como os custos padrão não são apenas uma extensão dos custos passados, deve-se haver cautela em relação à utilização dos dados dos custos passados. Os autores citaram como exemplo, que a ineficiência pode estar nos custos passados e mudanças tecnológicas no maquinário ou nos métodos de produção podem transformar os custos passados em custos irrelevantes para futuras operações. Esses autores ressaltam a necessidade de realizar uma revisão contínua dos custos padrão e a correção destes quando não refletirem as condições operacionais da empresa. Segundo Hansen e Mowen (2003, p. 279):

Para determinar o custo padrão de unidade para uma entrada específica é preciso tomar duas decisões: (1) quanto de entrada deve ser usado por unidade de produção (a decisão sobre a quantidade) e (2) quanto deve ser pago pela quantidade de entrada que será consumida (decisão de preço). A decisão sobre a quantidade produz padrões de quantidade, e a decisão sobre o preço produz padrões de preço. (grifos nossos)

De acordo com Martins (2010), a finalidade do custo padrão é o planejamento e controle dos custos. O autor considera o custo padrão melhor e mais eficiente que o custo estimado, já que sua fixação obriga levantamentos que irão, em confronto posterior com a realidade, apontar ineficiências e defeitos na linha de produção.

## 2.2 FINALIDADES DE ESTABELEECER O CUSTO PADRÃO

Por atuar em um mercado altamente competitivo, as empresas devem oferecer produtos e serviços de alta qualidade a baixo custo. Para isto, os gerentes controlam os custos por meio do custo padrão (GARRISON, 2013). Além disto, segundo Cardoso, Mário e Aquino (2007, p. 226), a adoção do custo padrão visa:

- a) Analisar custos;
- b) Permitir comparação do esperado (ou orçado) com o real (ou efetivo);

- c) Analisar as diferenças ou variações (entre o esperado e o real), tentando identificar as causas e saná-las quando desfavoráveis, ou reconhecer o mérito dos responsáveis pelas favoráveis ou, ainda, propor revisão do custo padrão;
- d) Sanar as deficiências, propondo medidas corretivas;
- e) Mensurar o desempenho dos responsáveis;
- f) Determinar preço de transferência;
- g) Estimar o preço de venda ou, pelo menos, avaliar se o preço praticado no mercado é suficiente para recuperar o custo (padrão) e remunerar adequadamente o capital aplicado.

Segundo Hansen e Mowen (2003), há duas razões para adotar o sistema de custo padrão: melhorar o planejamento e o controle; e facilitar o custeio de produção. Outra finalidade mencionada no CPC 16 – Estoques, é a possibilidade de utilização do custo padrão para mensurar o custo do estoque quando este custo se aproximam do custo real. Conforme o referido pronunciamento contábil, o custo padrão deve ser regularmente revisto à luz das condições correntes. Suas variações relevantes em relação ao custo devem ser alocadas nas contas e nos períodos adequados de forma a se ter os estoques de volta a seu custo.

Em relação à possibilidade de utilização do custo padrão como método de mensuração dos estoques, Martins (2010, p. 321) considera o seguinte:

Quando inserir, em algum ponto, o Custo padrão na Contabilidade, passarão a existir contas que terão que ser eliminadas, e as alternativas são várias; destas, entretanto, a mais correta dentro dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos é a sua distribuição, de tal forma que, para o Balanço, todos os valores de Estoques e de Custos de Produtos Vendidos voltem a seus valores Reais (exceto em alguns casos)”. Nessa hipótese de utilização dos valores do Custo padrão dentro da Contabilidade, tem-se então dois trabalhos com as variações entre o Padrão e Real de cada produto: a) o que fazer contabilmente com a diferença e b) o que é mais importante, como analisar e se possível corrigir as divergências.

Na visão de Madeira, Barros e Portugal (2013), o custo padrão pode funcionar como medida financeira de desempenho. Tais autores consideram que o estabelecimento de metas plausíveis, metricamente calculadas, pode servir de motivação para o bom desempenho de gerentes e colaboradores, através do sistema de recompensa. Para os autores, metas incoerentes costumam ter efeito contrário, gerando descrédito sobre a eficácia da utilização do padrão. Como medida não financeira, o custo padrão também pode ser utilizado, recompensando através do alcance de índices de qualidade na cadeia de valor, como por exemplo, o alcance de metas na qualidade do atendimento aos clientes.

A utilização do custo padrão possui vantagens e desvantagens, como desvantagem Atkinson et al. (2011) destacaram que a existência de volatilidade dos produtos ou dos processos de produção exige que os padrões sejam frequentemente alterados, o que requer muito esforço organizacional. Tais autores mencionam que a utilização do custo padrão é benéfica em ambientes em que as inovações de produtos e serviços não são frequentes ou críticas, nestes casos, manter os custos nos níveis atuais é uma necessidade estratégica para muitas organizações. No entanto, quando a empresa necessita focar em inovação a utilização do custo padrão pode ser prejudicial.

Ainda sobre as vantagens da utilização do custo padrão, Lepchak et al. (2013, p. 2) afirmaram:

Além de manter uma relação direta com o orçamento, as organizações podem ter algumas vantagens quando utilizam o custo padrão, como a existência de padrões que auxiliam tanto nos controles internos como na avaliação de desempenho dos gestores e colaboradores. Assim, a determinação do custo realmente incorrido em determinado período, levanta a variação (desvio) ocorrido entre o padrão e o real,

analisa as variações nas causas que levaram aos desvios, auxilia no planejamento das atividades da empresa e procura maximizar os fatores de produção.

Farias e Teixeira (2000, p. 3-4) também mencionaram outras vantagens do custo padrão, estas estão descritas abaixo:

- a) Pode ser utilizado como base para formação de preço de venda. Mesmo sendo o mercado, implicitamente, o ditador do preço de venda de um produto, este deve ser feito baseado nas condições de custo da empresa. Desse modo utiliza-se o custo padrão como uma espécie de guia para o cálculo do melhor preço.
- b) Culmina em redução de custos para a empresa na medida em que faz necessário uma reavaliação dos métodos de produção, implicando em aperfeiçoamento dos métodos empregados. Um exemplo clássico de redução de custos ocorre na simplificação dos procedimentos relacionados ao controle de estoque. Todos os artigos podem ser registrados a um preço padrão unitário. Isto evita o frequente dilema de atribuição de preço a cada saída.
- c) Proporciona uma melhor integração entre todos os departamentos da empresa, fazendo com que haja maior conscientização dos custos por parte do pessoal.
- d) Serve como importante instrumento na elaboração e acompanhamento dos orçamentos; inclusive simplificando sua própria construção;
- e) Através da aplicação do princípio das exceções, termo empregado pela administração, considera-se somente as informações mais relevantes; permitindo aos gestores direcionar sua atenção no estudo das variações que influenciam o lucro do negócio. Assim com o custo padrão o exame dos relatórios por parte dos gestores é mais reduzido.

Madeira, Barros e Portugal (2013) apontam diversos problemas em relação ao uso do custo padrão, como: a) falta de credibilidade por parte dos gerentes que não viam ligação entre o que ocorria no chão de fábrica e os relatórios de desempenho dos padrões; b) difícil solução dos problemas resultante da análise das variações; c) os problemas eram maiores quando os padrões eram estabelecidos em cima do volume de produção, e não levavam em consideração outros fatores de produção; d) maximização de variações isoladas, que poderiam levar a atividades contraproducentes; e) o ambiente dinâmico nos quais as empresas estão inseridas torna o processo de atualização dos padrões difícil e caro, tornando-o assim um sistema obsoleto e f) o padrão era visto como norma, o que não facilitava o processo de melhoria contínua.

### 2.3 IMPLEMENTAÇÃO DO CUSTO PADRÃO COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE

Martins (2010) afirmou que o custo padrão é o melhor instrumento de controle de custos. Segundo o mesmo autor (2010), a fixação de custo padrão gera um efeito psicológico positivo ou negativo sobre o pessoal. Se o padrão estabelecido for considerado uma meta difícil de ser alcançada, mas não impossível, será considerado como um desafio de todo pessoal. Mas, se for considerado com base no conceito Ideal, cada um já saberá que é inatingível, podendo criar, assim, um espírito psicológico individual e coletivo negativo na equipe. Segundo Iudícibus (1998, p. 204): “num sentido mais restrito, o custo padrão é um hábil instrumento de controle das operações, indicando se estas foram realizadas acima ou abaixo dos padrões de eficiência fixados”.

Também segundo Martins (2010), a fixação do custo padrão não precisa ser imposta totalmente à empresa. É comum a existência de padrões apenas para certos produtos ou departamentos, ou para certos tipos de custos (matéria prima, por exemplo). Como o Custo padrão é uma forma de controle, instala-se tal controle onde se julga necessário, não obrigatoriamente em toda a empresa. A adoção dessa forma de controle pode ser gradual para

melhor sucesso do próprio sistema, implantando, por exemplo, em algum produto, serviço ou setor de produção, para depois ampliar aos outros.

O controle de custos depende de uma série de padrões que esquematizem como executar uma tarefa e quanto esta execução deve custar. À medida que se completa o trabalho, os custos totais incorridos são comparados com os padrões para revelar as variações, que são procuradas para descobrir melhores maneiras de atingir ou alterar os padrões ou alcançar os objetivos desejados (HORNGREN, 1978). Ainda conforme Horngren (1978), os sistemas de custo padrão e os sofisticados relatórios de análise de variações trazem mais vantagens quando são utilizados como base para análise dos desempenhos que possam ter fugido dos padrões e quando esses sistemas e relatórios são utilizados como ponto de partida para o melhoramento das operações.

## 2.4 VARIAÇÃO E ANÁLISE

Jiambalvo (2009) destacou que a análise da variação ajuda as empresas a controlarem as operações ao dar destaque aos problemas potenciais nas operações. De acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2013), padrões de quantidade especificam quanto de um insumo deveria ser usado para fabricar um produto ou serviço. Padrões de preço especificam quanto deveria ser pago por cada unidade de insumo. As quantidades reais e os custos reais de insumos são comparados a esses padrões. Se a quantidade ou o custo dos insumos se afastar muito dos padrões, os gerentes investigam a discrepância para encontrar a causa do problema e eliminá-lo. Esse processo é o gerenciamento por exceção.

Jiambalvo (2009) expõe a preferência dos gerentes em utilizar a abordagem de “gestão por exceção”, ou seja, investigam apenas as variações consideradas por eles como excepcionais. Para o referido autor:

[...] É importante observar que as variações de custos-padrão não fornecem evidências definitivas de que os custos sejam ‘fora de controle’ nem de que os gerentes não estejam desempenhando suas funções com eficiência. Na verdade elas devem ser vistas como indicadores de áreas em que há problemas potenciais. O único modo de se determinar se os custos estão ou não sendo efetivamente controlados é investigar os fatos que há por trás das variações (JIAMBALVO, 2009, p. 324).

Garrison, Noreen e Brewer (2013) descrevem que o ciclo de análise de variações começa com a preparação de relatórios de desempenho de custo padrão no departamento de contabilidade, os quais ressaltam as variações. As variações geram questões, como: Porque esta variação ocorreu? Por que essa variação é maior do que a do período anterior? As variações significativas são investigadas para que se descubram suas causas subjacentes, em seguida são adotadas ações corretivas. E, então, as atividades do período seguinte são realizadas. O ciclo se reinicia com a preparação de um novo relatório de desempenho de custos padrão sobre o período anterior. A ênfase deve ser realçar problemas, encontrar suas causas subjacentes e então adotar ações corretivas. A meta é melhorar as operações.

## 2.5 ESTUDOS QUE TRATAM SOBRE CUSTO PADRÃO

Esta seção apresenta uma visão geral dos estudos nacionais que se voltaram a pesquisar o custo padrão. No geral foram encontrados estudos que tratam dos seguintes temas: a) forma de utilização do custo padrão em segmento específico; b) aplicabilidade do Custo padrão ao processo de estabelecimento de preço de transferência como alternativa válida ao Custo de Oportunidade Ajustado; c) acompanhamento do custo padrão; d) verificar possíveis problemas que podem surgir quando o custo padrão é fixado com base em informações

desatualizadas; e e) análise das variações de custos no Custeio Baseado em Atividades (ABC), unindo os conceitos do ABC e do Custeio Padrão para controlar os custos de cada uma das atividades envolvidas nos processos empresariais.

Beuren, Sousa e Raupp (2003) desenvolveram um estudo comparativo sobre a utilização de sistemas de custeio nas maiores indústrias de Santa Catarina, os resultados indicaram que o sistema de custeio baseado em atividades e o custeio padrão tendem a ser os mais utilizados em empresas brasileiras. Ainda sobre a realização de estudos sobre custo padrão e outros métodos de custeio, Carastan (1999) concluiu que, embora existam diferenças entre o custo meta e custo padrão, ambos apresentam uma relação na utilidade para fins de controle e redução de custos, mesmo que em momentos diferentes, logo destacou que deve ser dada uma importância para os dois tipos de custos, caso a empresa vise adotar uma gestão estratégica de recursos.

Takatori (2001) buscou demonstrar que a união do ABC com o Custo padrão resulta em uma ferramenta de avaliação da produção. O autor destacou que para uma eficiente fixação do custo padrão é necessário: a) as atividades executadas no processo produtivo devem ser claramente identificadas, b) as quantidades de custos diretos devem ser fixadas consoante a planta da engenharia de produtos e aferidos em termos reais; c) identificação dos direcionadores de custos em cada atividade; d) diferenciar os custos diretos e de apoio em cada atividade; e) identificar os custos indiretos em cada atividades; f) aferição das quantidades sistematicamente, em função das alterações tecnológicas e g) observar as etapas de implantação/acompanhamento do Sistema ABC.

Malaquias et al. (2007) compararam o método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) com os métodos de custeio tradicionais (custeio variável, custo por absorção) e chegaram a conclusão que o método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) adota as mesmas premissas que o custeio por absorção, e que o método UEP, segundo Malaquias et al. (2007), apresenta uma forma de distribuição dos custos fixos com base em uma unidade padrão de medida que se assemelha também, em alguns casos com o custo padrão.

Madeira, Barros e Portugal (2013) verificaram como é utilizado o sistema de custo padrão em uma indústria de médio porte localizada no estado do Rio de Janeiro. As conclusões foram: a) a principal função do custo padrão é o planejamento e controle de custos; b) a fixação do custo padrão envolve o trabalho conjunto de diversos setores e que o mesmo é revisado semestralmente; c) a empresa analisa somente as variações que ultrapassam certos critérios pré-determinados e que imediatamente são tomadas providências para corrigi-las; d) os fatores de produção mais importantes da análise são as matérias-primas e as embalagens e e) verificou-se que o custo padrão é utilizado para inserção de novos produtos.

No estudo de Souza, Lisboa e Rocha (2003), foi realizada uma pesquisa junto a quarenta e nove subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais com o objetivo de identificar as práticas contábeis gerenciais atualmente usadas por tais empresas, bem como verificar o nível de reconhecimento que a gestão empresarial dedica à validade prática dos novos procedimentos recomendados.

Maassen (2010) realizou um estudo com a finalidade promover um acompanhamento do custo padrão. O autor concluiu que o acompanhamento elaborado demonstrou-se bastante aderente aos objetivos da organização funcionando como canalizador de esforços. Como conclusão final, constatou-se a importância do acompanhamento com a utilização de indicadores comparando o custo realizado e o custo padrão, constituindo uma base sólida na busca por um melhor desempenho empresarial.

No que tange a estudos que envolvem custo padrão e preço de transferência, Oliveira et al. (2010) verificaram por meio da realização um estudo de caso na empresa HSM do Brasil, a aplicabilidade do Custo padrão ao processo de estabelecimento de preço de transferência como alternativa válida ao Custo de Oportunidade Ajustado. Os autores



concluíram que o modelo baseado no Custo padrão é comprovadamente uma alternativa válida para as situações em que não existam preços de mercado.

Mauad e Mauad (2013) realizaram um estudo de caso em uma indústria de bens de consumo visando apresentar alguns problemas encontrados pelo uso inadequado do custeio padrão, adicionalmente alertam para o uso indevido do custeio padrão. Os autores concluíram que as informações desatualizadas do custeio padrão levam a alguns problemas como: a) o custeio padrão com base em informações desatualizadas deixa de exercer sua função de planejamento, pois ao fornecer informações distorcidas, levam os gestores a planejarem produções totalmente surreais, afetando o equilíbrio financeiro da empresa e b) o custo padrão deixa de exercer sua função de controle, uma vez que as informações padrões, como as referentes ao tempo de mão de obra estão defasadas e são utilizadas, inadequadamente, para a alocação real desse recurso. Fatores como esse, leva a empresa a perder o padrão de comparação para uma eventual melhoria e, possivelmente, pode prejudicar o processo de correção de variações significativas entre o custo padrão e o custo real.

No que se refere ao termo variação mista (empregado para designa a união da variação quantidade com a variação preço), Guerreiro e Catelli (1999) realizaram um estudo onde concluíram que a variação mista não existe. Gomes e Pamplona (2008) analisaram as variações de custos no Custeio Baseado em Atividades (ABC), unindo os conceitos do ABC e do Custeio Padrão para controlar os custos de cada uma das atividades envolvidas nos processos empresariais. Segundo os autores, o Custeio Baseado em Atividades e o Custeio-Padrão são conceitos importantes dentro da gestão de custos, quando usados em conjunto, padronizando os custos das atividades, formam uma ferramenta consistente para gestão dos custos empresariais, fornecendo meios para controlá-los dentro de limites que não comprometam o desempenho em longo prazo.

Lepchaket al. (2013) examinaram o nível de conhecimento dos estudantes do curso de ciências contábeis sobre o custo padrão no estado do Paraná, para tanto, foram analisadas características acadêmicas, entre elas: formação do docente, o desempenho na disciplina de contabilidade de custos, a faixa etária do acadêmico e a elevação de níveis de formação do docente. Os autores realizaram uma análise multivariada com a utilização da técnica de correlação canônica, onde identificaram que a média de acertos das oito questões de custo padrão foi de 41%, e que esta estatística foi considerada satisfatória em virtude da complexidade do assunto e das questões.

Abbas et al. (2012) buscaram identificar as práticas gerenciais da contabilidade de custos utilizadas no processo de controle e tomada de decisão apresentadas na literatura nacional, no período de 2005 a 2010, publicadas nos artigos do Congresso Brasileiro de Custos e nas teses e dissertações da Universidade de São Paulo e do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Os autores concluíram as práticas gerenciais mais adotadas por pesquisadores foram: método de custeio baseado em atividades (53%), seguido da margem de contribuição (11%), do custeio variável (10%), do custeio por absorção (9%), dos critérios para formação do preço de venda (8%), e por último, o método das seções homogêneas (1,5%) e do custeio padrão (1,5%).

Bernardo e Onusic (1999) fizeram uma revisão da utilidade do sistema de custo padrão no processo de planejamento e controle das empresas de manufatura, que utilizam informações geradas por sistemas integrados de informações com base no conceito de *Enterprise Resource Planning* (ERP).

Cia, Cia e Marques (1997) avaliaram o uso do custo padrão como instrumento de controle de gestão por parte das empresas. Os autores destacaram: a) buscar atingir um padrão de quantidade e preço pode implicar no *comprometimento de outros padrões de desempenho tais como qualidade*, b) calcular isoladamente e atribuir *responsabilidade* pelos desvios do custo aos gestores é algo difícil na prática, c) prestar atenção apenas nas distorções dos custos

pode levar a se ignorar informações úteis, como por exemplo *satisfação do cliente, tendências da tecnologia e de novos produtos no mercado, tempo e velocidade*, dentre outras.

Pereira (2002) apresentou a adoção do custopadrão em instituições hospitalares, e concluiu que esta adoção fornece informações relevantes aos gestores, na medida em que revelam as variações ocorridas quando confrontadas com o custo real. Takatori (2002) também pesquisou sobre a aplicação do custo padrão em hospitais, o autor teve a finalidade de demonstrar que a utilização de Custo padrão resulta em uma ferramenta poderosa na avaliação da “produção” em um ambiente hospitalar.

Farias e Teixeira (2000) realizaram um estudo expondo as finalidades, vantagens e a forma de determinação do custo padrão. Para isto, os autores apresentaram um exemplo hipotético da empresa “Tomara que Caia”, demonstrando a importância gerencial do custopadrão, na medida em que defenderam que este método permite verificar as variações de mercado e identificar problemas empresariais e produtivos que interferem no custo de produção.

A partir dos estudos apresentados nos parágrafos anteriores, propõem-se as seguintes sugestões de pesquisa: 1) atualizar os estudos sobre temas relevantes dentro do custo padrão, mas que não possuem estudos recentes falando sobre, como é o caso das variações do custo e da utilização do custo padrão como instrumento de fixação de preços; 2) realizar estudos que pesquise a forma de utilização do custo padrão no setor público após as mudanças que vem ocorrendo após o ano de 2010 com o intuito de aproximar as normas nacionais de contabilidade aplicadas ao setor público às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*), 3) verificar o custo padrão como indicador de desempenho e 4) verificar a aplicação do custo padrão como método de custeio de estoque conforme é permitido pelo CPC 16.

### 3 METODOLOGIA

Este estudo tem a finalidade de verificar, analisar e sintetizar o conhecimento existente sobre custo padrão na literatura nacional, identificando tendências de pesquisa. Para atingir os objetivos do estudo, foi utilizada a metodologia de estudo bibliográfico. No que se refere a essa metodologia, Lima e Miotto (2007, p. 38) afirmaram:

Não é raro que a pesquisa bibliográfica apareça caracterizada como revisão de literatura ou revisão bibliográfica. Isto acontece porque falta compreensão de que a revisão de literatura é apenas um pré-requisito para a realização de toda e qualquer pesquisa, ao passo que a pesquisa bibliográfica implica em um conjunto ordenado de procedimentos de busca por soluções, atento ao objeto de estudo, e que, por isso, não pode ser aleatório.

Gil (2008) afirmou que a vantagem da pesquisa bibliográfica está em avultar o campo de observação do pesquisador. Por este estudo ser bibliográfico, foi realizada uma pesquisa nas principais bases de busca de estudos (teses, dissertações, artigos científicos, entre outros estudos). Dentre as referidas bases, foram utilizadas: a) *Scientific Electronic Library Online* (SciELO), b) *Scientific Periodicals Electronic Library* (SPELL®), c) Periódicos CAPES e d) Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD). Esta pesquisa foi realizada em agosto de 2014. Conforme Barbosa et al. (2008), a pesquisa bibliométrica analisa de forma quantitativa a produção escrita sobre alguns parâmetros, como: tipo de metodologia aplicada, perfil das referências, titulação e sexo dos autores, citações, entre outros.

Para a obtenção dos dados do estudo, foram consultados os principais sites de congressos na área contábil, entre eles: o Congresso ANPCONT, o Congresso USP de

Contabilidade, Congresso Brasileiro de Custos, Encontro da ANPAD (EnANPAD), Congresso AdCont. Como ferramenta auxiliar de busca, foi utilizado o Google Acadêmico.

As pesquisas nos referidos sites foram realizadas com a utilização das seguintes palavras-chave: custo padrão, custeio padrão, contabilidade gerencial, controle de custos. Feito isto, foi realizada a leitura dos resumos dos estudos para verificar os que tinham o custo padrão como tema principal. Os resultados desta pesquisa forneceram 32 estudos. A tabela 1 apresenta a fonte de acesso aos estudos e suas respectivas quantidades.

**Tabela 1 – Quantidade de estudos e suas respectivas fontes de acesso**

Estudos sobre Custo padrão	
Fonte	Quantidade
Congresso Brasileiro de Custos	15
Google Acadêmico	9
Periódicos CAPES	4
SPELL	2
BDTD	2
Scielo	0
ANPCONT	0
EnANPAD	0
Congresso USP de Contabilidade	0
AdCont	0
<b>Total</b>	<b>32</b>

Fonte: Elaborado pelos autores

Após a seleção dos estudos que tiveram como tema principal o custo padrão, foi iniciada a etapa de leitura dos estudos com vistas a identificar as metodologias empregadas, os objetivos da pesquisa, os resultados obtidos e as contribuições dos estudos. Visando identificar o que tem sido produzido sobre o tema realizar um mapeamento da produção científica sobre custo padrão no contexto brasileiro.

A partir da observação da tabela 1, verifica-se a carência de estudos sobre custo padrão nos principais eventos e congressos na área contábil.

#### 4 RESULTADOS

##### PERFIL DOS ESTUDOS NACIONAIS SOBRE CUSTO PADRÃO

Para identificar o perfil dos estudos nacionais sobre custo padrão, faz-se necessário verificar o que tem sido produzido sobre custo padrão no país. A tabela 2 apresenta os temas de todos os estudos nacionais cujo tema principal é o custo padrão.

**Tabela 2 - Temas abordados nos estudos sobre custo padrão**

Temas abordados nos estudos sobre custo padrão		
Tema do estudo <sup>1</sup>	Quant.	%
Percepção do custo padrão para os estudantes de contabilidade	1	3%
Ferramentas utilizadas na contabilidade gerencial	6	19%
Implementação do custo padrão	1	3%
Custo padrão no setor público	4	13%
Comparação e/ou junção do custo padrão com outros custeios	7	22%
Custo padrão em pequenas empresas	1	3%
Custo padrão em instituições hospitalares	2	6%
Variação do custo padrão	1	3%
Aplicação do custo padrão em indústria têxtil	1	3%
Custo padrão em empresa de médio porte	1	3%
Desenvolvimento de sistema de custos com base no custo padrão	1	3%
Problemas decorrentes do uso inadequado do custo padrão	1	3%
Custo padrão em empresa de produtos de higiene e limpeza	1	3%
Custo padrão para controle em biblioteca	1	3%
Contribuição à teoria matemática do custo padrão	1	3%
Custo padrão na Formação de Preços Internos de Transferência	1	3%
Custo padrão para formação de preços	1	3%
<b>Total de estudos</b>	<b>32</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

**Nota:** (1) Para facilitar, os estudos foram agrupados segundo as similaridades entre os temas.

Ao observar a Tabela 2, percebe-se que a maioria dos estudos sobre custo padrão fez uma comparação deste método de custeio com outros métodos ou fez a junção do custo padrão com outros métodos de custeio. Destaca-se também que alguns estudos que trataram do custo padrão, buscaram verificar sua utilidade como uma ferramenta de controle dos custos no âmbito gerencial.

A análise da tabela acima também permite concluir que existe carência de estudos, na literatura nacional, em diversos temas relevantes dentro da temática do custo padrão, entre eles: a) estudos que visem tratar do custo padrão no setor público, vista a recente implementação do sistema de custos no setor público; b) estudos que objetivem investigar as variações do custo; c) estudos com a finalidade de verificar a utilização do custo padrão na formação de preços; d) custo padrão em micro e pequenas empresas, entre outros. Essa carência apresenta sugestões de futuros estudos sobre o tema.

Saber quais são os autores que estudam determinado tema é importante, visto que permite identificar as principais produções científicas sobre determinado tema. A tabela 3 apresenta autores que pesquisaram sobre custo padrão.

**Tabela 3 – Autores que pesquisaram sobre Custo Padrão**

Autores que pesquisaram sobre Custo Padrão			
Autores	Quant.	Autores	Quant.
BASTOS, Paulo Sérgio Siqueira.	1	LIMA, Vitor Hugo Ferreira.	1
ABBAS, Katia.	1	MAASSEN, Karine de Oliveira.	1
ALMEIDA, Lauro Brito de.	2	MADEIRA, Fábio Lopes.	1
ALMEIDA, Wagner Augusto de.	1	MALAQUIAS, Rodrigo Fernandes.	1
BARROS, Patrícia Maria Jardim.	1	MARQUES, José Augusto Veiga da Costa.	1
BERNARDO, Mauro Santo.	1	MARQUESINI, Antonio Gilberto.	1
BOFF, Caroline Dal Sotto.	1	Martins, Daiana Bragueto.	1
BORNIA, Antonio Cezar.	1	MASSUDA, Júlio César.	1
BRITO, Carlos Alberto Oliveira.	1	MAUAD, Luiz Guilherme Azevedo.	1
CARASTAN, Jacira Tudora.	1	MAUAD, Thatiana Vilas Boas.	1
CARDOSO, Kelly Cristina Ribeiro Marques.	1	MELLO, Márcio Roberto de.	1
CATELLI, Armando.	1	MENDES, Paulo César de Melo.	1
CAVENAGHI, Vagner.	1	MOTTA, Ivan de Sá.	1
CEDRAZ, Katya Suely Almeida Farias.	1	OLIVEIRA, Cosmo Rogério de.	1
CIA, Joanília Neide de Sales.	1	ONUSIC, Luciana Massaro.	1
CIA, Josilmar Cordenonssi.	1	PATON, Claudecir.	1
COSTA, Brener Elias da.	1	PEREIRA, Ana Cristina.	1
ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci.	1	PEREIRA, Daniel de Jesus.	1
FARIAS, Maria Zenilde Oliveira.	1	PIMENTEL, Cléa Dubeux Pinto.	1
FILHO, Jorge Ribeiro de Toledo.	1	PORTUGAL, Guilherme Teixeira.	1
FLOR, Daniel Paulo.	1	PRUDENCIATO, Wallace.	1
FONTANA, Fernando Batista.	1	SANTOS, Aline.	1
GERIGK, Willson.	1	SANTOS, Laércio Rodrigo dos.	1
GIACHERO, Osvaldo Sílvio.	1	SCHAFFER, Fábio.	1
GONÇALVES, Marguit Neumann.	1	SILVA, Luiz Ivan dos Santos.	1
GUERREIRO, Reinaldo.	1	SILVA, Paulo Henrique Vaz da.	1
GUTIERREZ, Vania Cristina Pastrí.	1	SOUZA, Marcos Antonio de.	1
JACQUES, Jacques Édison.	1	TAKATORI, Ricardo Sussumu.	2
KRAEMER, Tânia Henke.	1	TARIFA, Marcelo Resquetti.	1
KRESPI, Nayane Thais.	1	TEIXEIRA, Ivandi Silva.	1
LAVARDA, Carlos Eduardo Facin.	1	TOLEDO, Júlio César Scaramusi de.	1
LEMES, Sirlei.	1	TRETER, Jaciara.	1
LEPCHAK, Alessandro.	1		

Fonte: Elaborado pelos autores.

Por meio da Tabela 3, verifica-se que a literatura nacional apresenta diversos autores que pesquisaram sobre o custo padrão. Contudo, observa-se que, no geral, os autores não seguem uma linha de estudos cuja principal temática é o custo padrão, isto se afirmar ao perceber que apenas dois autores realizaram mais de um estudo cujo tema é custo padrão.

A verificação da produção científica ao longo do tempo é relevante, pois permite verificar a evolução científica e o estado da arte de determinado assunto ao decorrer do tempo, permitindo assim identificar futuras questões de pesquisa. A Tabela 4 apresenta a

quantidade de estudos sobre custo padrão por ano. A referida tabela demonstra que os anos com maior número de produção científica sobre custo padrão foram: 2002, 2010 e 2013, verifica-se, assim, que não existe uma evolução em relação ao número de estudos sobre custo padrão ao longo do tempo.

**Tabela 4 – Quantidade de estudos sobre Custo Padrão por ano de publicação**

Quantidade de estudos sobre Custo Padrão por ano		
Tema	Ano	Quant./ano
Custo padrão para controle em biblioteca	1982	2
Contribuição à teoria matemática do custo padrão	1982	
Comparação e/ou junção do custo padrão com outros custeios no setor público	1995	1
Ferramentas utilizadas na contabilidade gerencial	1997	1
Variação do custo padrão	1999	3
Comparação e/ou junção do custo padrão com outros custeios	1999	
Comparação e/ou junção do custo padrão com outros custeios	1999	
Ferramentas utilizadas na contabilidade gerencial	2000	1
Ferramentas utilizadas na contabilidade gerencial	2001	2
Comparação e/ou junção do custo padrão com outros custeios	2001	
Custo padrão em instituições hospitalares	2002	4
Custo padrão em instituições hospitalares	2002	
Comparação e/ou junção do custo padrão com outros custeios	2002	
Ferramentas utilizadas na contabilidade gerencial	2002	
Custo padrão em pequenas empresas	2004	1
Comparação e/ou junção do custo padrão com outros custeios no setor público	2006	3
Comparação e/ou junção do custo padrão com outros custeios	2006	
Custo padrão para formação de preços	2006	
Custo padrão no setor público	2007	2
Comparação e/ou junção do custo padrão com outros custeios	2007	
Comparação e/ou junção do custo padrão com outros custeios	2009	1
Aplicação do custo padrão em indústria petroquímica	2010	4
Ferramentas utilizadas na contabilidade gerencial	2010	
Comparação e/ou junção do custo padrão com outros custeios no setor público	2010	
Custo padrão na Formação de Preços Internos de Transferência	2010	
Implementação do custo padrão	2011	1
Ferramentas utilizadas na contabilidade gerencial	2012	2
Desenvolvimento de sistema de custos com base no custo padrão	2012	
Percepção do custo padrão para os estudantes de contabilidade	2013	4
Custo padrão em empresa de médio porte	2013	
Problemas decorrentes do uso inadequado do custo padrão	2013	
Custo padrão em empresa de produtos de higiene e limpeza	2013	

Fonte: Elaborado pelos autores.

A partir da observação da tabela acima, vale ressaltar a existência de defasagem na realização de estudos sobre temas relevantes dentro da temática do custo padrão, como exemplo, as variações do custo padrão foram estudadas apenas uma vez e isto ocorreu em

1999. Outro exemplo seria a utilização do custo padrão como um instrumento de fixação de preços, foram realizados apenas dois estudos, sendo um em 2006 e o outro em 2010.

Em relação aos tipos de estudos observou-se que na grande maioria os estudos sobre custo padrão apresentam-se na forma de artigo científico, foram encontrados 23 artigos, 7 dissertações, 1 tese e 1 monografia. A tabela a seguir demonstra esta composição.

**Tabela 5 – Tipos de estudos sobre Custo Padrão**

Tipos de estudos sobre Custo Padrão		
Tipo de pesquisa	Quantidade de artigos	%
Artigos	23	72%
Dissertação	7	22%
Tese	1	3%
Monografia	1	3%
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelos autores.

#### 4.1 METODOLOGIAS UTILIZADAS

Foram tabulados os métodos de pesquisa empregados em cada um dos estudos identificados na Tabela 1, destas trinta e duas produções científicas, duas encontravam-se indisponíveis para download, por tanto não estão representadas nas tabelas a seguir. Quanto à finalidade da pesquisa, Gil (2008) classifica-as em dois tipos distintos: a pesquisa pura, cujo estudo objetiva a evolução do conhecimento sem uma aplicação prática; e a pesquisa aplicada, a qual tem como objetivo principal a aplicação do conhecimento na prática.

**Tabela 6 – Pesquisas quanto à finalidade**

Pesquisas quanto à finalidade	
Metodologia	Quantidade de estudos
Pesquisa Pura	0
Pesquisa Aplicada	30
<b>Total</b>	<b>30</b>

Nota: Elaborado pelos autores.

Segundo Gil (2008), as pesquisas podem ser agrupadas de acordo com seus objetivos em três grupos amplos: exploratórias, descritivas e explicativas. Sendo exploratórias as que possuem como finalidade “desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias”, já as descritivas objetivam descrever características e/ou relacionar variáveis, e por último, as explicativas buscam identificar as causas de um fenômeno.

**Tabela 7 – Pesquisa quanto ao objetivo**

Pesquisa quanto ao objetivo	
Tipo de Pesquisa	Quantidade de estudos
Exploratória	9
Descritiva	16
Explicativa	1
Exploratória/ Descritiva	4
<b>Total</b>	<b>30</b>

Nota: Elaborado pelos autores.

Ao observar a Tabela 7, conclui-se que o tipo de pesquisa mais empregado nos estudos que versam sobre custo padrão foi a metodologia descritiva, seguido pela realização de estudos exploratórios.

A pesquisa quantitativa é definida por Perdigão (2012) como a pesquisa que tem por finalidade a resolução de um problema, através da formulação de hipóteses que serão respondidas através das conclusões obtidas com base em números.

**Tabela 8 – Pesquisas quanto à forma**

Pesquisa quanto à forma	
Pesquisa	Quantidade de estudos
Qualitativa	24
Quantitativa	1
Quali-quantitativa	5
<b>Total</b>	<b>30</b>

Nota: Elaborado pelos autores.

Em relação a estudos que se caracterizam como qualitativo, quantitativo ou quali-quantitativo, verificou-se que a grande maioria dos estudos é qualitativo, isto ocorre devido ao fato da maior parte dos estudos serem predominantemente descritivos.

## 5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa objetivou verificar, analisar e sintetizar o conhecimento existente sobre custo padrão na literatura nacional, identificando tendências de pesquisa. Para a realização deste estudo, foi utilizada a metodologia de estudo bibliográfico. Sendo assim, foram selecionados artigos online, cujo objetivo central fosse o estudo do custo padrão.

A pesquisa bibliográfica remeteu aos seguintes resultados: a) foram encontrados apenas 32 estudos sobre custo padrão (disponibilizados na forma online); b) observou-se uma carência de estudos sobre custo padrão nos principais congressos na área contábil; c) concluiu-se que os autores não seguem uma linha de estudos cuja principal temática é o custo padrão; e d) verificou-se uma defasagem na realização de estudos sobre temas relevantes dentro da temática do custo padrão.

Como sugestões para futuros estudos sugere-se: 1) atualizar os estudos sobre temas relevantes dentro do custo padrão, mas que não possuem estudos recentes falando sobre, como é o caso das variações do custo e da utilização do custo padrão como instrumento de fixação de preços; 2) realizar estudos que pesquise a forma de utilização do custo padrão no setor público após as mudanças que vem ocorrendo após o ano de 2010 com o intuito de aproximar as normas nacionais de contabilidade aplicadas ao setor público às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*); 3) verificar o custo padrão como indicador de desempenho; 4) verificar a aplicação do custo padrão como método de custeio de estoque conforme é permitido pelo CPC 16.

A relevância deste estudo reside no fato de ter sido realizada uma revisão de literatura que visou mapear a conceituação do custo padrão e o que tem sido produzido sobre o tema no contexto brasileiro, identificando sugestões para futuros estudos.

O fato de esta pesquisa ter sido realizada com base apenas em estudos disponibilizados na forma online constituiu-se em uma limitação deste estudo. Contudo, isto não compromete o estudo visto que cumpriu seus objetivos principais, quais sejam: verificar, analisar e sintetizar o conhecimento existente sobre custo padrão na literatura nacional.



**REFERÊNCIAS**

- ABBAS, Katia; GONÇALVES, Marguit Neumann; LIMA, Vitor Hugo Ferreira; SANTOS, Aline. Práticas gerenciais da contabilidade de custos na literatura nacional: quais as ferramentas mais utilizadas? In: Congresso Brasileiro de Custos, 19, 2012, Bento Gonçalves/RS. **Anais...**Rio Grande do Sul: ABC, 2012.
- ATKINSON, A. A. et al. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BARBOSA, Edmery Tavares; ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza; FERREIRA, Danubia Leite; LUCENA, Wenner Glaucio Lopes. Uma análise bibliométrica da Revista Brasileira de Contabilidade no período de 2003 a 2006. In: Congresso de Controladoria e Contabilidade, 8, 2008, São Paulo/SP. **Anais...** São Paulo/SP: Congresso USP, 2008.
- BERNARDO, Mauro Santo; ONUSIC, Luciana Massaro. O sistema de custo padrão e o ERP. In: Congresso Brasileiro de Custos, 6, 1999, São Paulo. **Anais...** São Paulo/SP: ABC, 1999.
- BEUREN, I. M.; SOUSA, M. A. B. D.; RAUPP, F. M. Um Estudo sobre a Utilização de Sistemas de Custeio em Empresas Brasileiras. In: Congresso Internacional de Custos, 7, 2003, Punta del Este, 23 a 26 Novembro 2003. **Anais...**
- CARASTAN, Jacira Tudora. Custo meta e custo padrão como instrumentos do planejamento empresarial para obter vantagem competitiva. In: Congresso Brasileiro de Custos, 6, 1999, São Paulo. **Anais...** São Paulo/SP: ABC, 1999.
- CARDOSO, Ricardo Lopes; MÁRIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli. **Contabilidade Gerencial**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- CIA, Joanília Neide de Sales; CIA, Josimar Cordenonssi; MARQUES, José Augusto Veiga da Costa. Custo padrão: uma análise da sua validade para o controle da gestão empresarial. In: Congresso Brasileiro de Custos, 4, 1997, Belo Horizonte/MG. **Anais...** Minas Gerais: ABC, 1997.
- FARIAS, Maria Zenilde Oliveira; TEIXEIRA, Ivandi Silva. Custo padrão: um instrumento gerencial. In: VII Congresso Brasileiro de Custos, 2000, Recife/PE. **Anais...** Pernambuco: ABC, 2000.
- GARRISON, R. H.; NORREN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.
- GERIGK, Willson; TARIFA, Marcelo Resquetti; ALMEIDA, Lauro Brito de; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolucci. Custos dos serviços na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo-padrão. In: Congresso Brasileiro de Custos, 14, 2007, João Pessoa /PB. **Anais...** Paraíba: ABC, 2007.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas da pesquisa social**. 6 ed. São Paulo: Atlas. 2008.
- GODOY, Arilda Schmidt. Pesquisa qualitativa tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 35, n.3, p. 20-29, mai./jun. 1995.
- GOMES, José Henrique de Freitas; PAMPLONA, Edson de Oliveira. 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/RJ. **Anais...** Rio de Janeiro, 2008.
- GUERREIRO, Reinaldo; CATELLI, Armando. Análise de variações de custo padrão: Existe afinal a variação mista? In: Congresso Brasileiro de Custos, 6, 1999, São Paulo/SP. **Anais...** São Paulo: ABC, 1999.

- HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2003.
- HORNGREN, C. T. **Contabilidade de custos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1978.
- IUDÍCIBUS, S. D. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- JIAMBALVO, J. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.
- LEPCHAK, Alessandro; MARTINS, Daiana Braguto; KRESPI, Nayane Thais; ALMEIDA, Lauro Brito de. Percepção dos discentes de ciências contábeis sobre conceitos e interpretações contemporâneas relacionadas a custo padrão e suas variações. In: Congresso Brasileiro de Custos, 20, 2013, Uberlândia/MG. **Anais...** Minas Gerais: ABC, 2013.
- LIMA, Telma Cristiane Sasso de; MIOTO, Regina Célia Tamaso. Procedimentos metodológicos na construção do conhecimento científico: a pesquisa bibliográfica. **Revista Katálysis**, Santa Catarina, v. 10, n. esp., p. 37-45. 2007.
- MAASSEN, Karine de Oliveira. **Acompanhamento do Custo padrão como Apoio à Tomada de Decisão: O Caso de uma Indústria Petroquímica**. 2010. 104 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – modalidade Profissionalizante – Ênfase em Sistemas de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.
- MADEIRA, F. L.; BARROS, P. M. J.; PORTUGAL, G. T. A Utilização do Custo padrão em uma Indústria de Médio Porte: O Caso da Empresa Aerojet. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ** (online), Rio de Janeiro, n. 18, p. 94-1007, set/dez. 2013.
- MALAQUIAS, Rodrigo Fernandes; GIACHERO, Osvaldo Sílvio; COSTA, Brenner Elias da; LEMES, Sirlei. Método da unidade de esforço de produção versus métodos de custeio tradicionais: um contraponto. In: Congresso Brasileiro de Custos, 14, 2007, João Pessoa /PB. **Anais...** Paraíba: ABC, 2007.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MASSUDA, Júlio César; BORNIA, Antonio Cezar. Gestão de custos em pequenas empresas industriais: proposta de uma metodologia. In: Congresso Brasileiro de Custos, 11, 2004, Porto Seguro/BA. **Anais...** Bahia: ABC, 2004.
- MAUAD, T. V. B.; MAUAD, L. G. A. Problemas Detectados pelo Uso Inadequado do Custeio Padrão: O Caso de uma Indústria Brasileira de Bens e Consumo. In: Congresso Internacional de Custos, 13, 2013. **Anais....** Alfândega do Porto, Portugal, 2013.
- OLIVEIRA, C. R. D. et al. Aplicabilidade do Custo padrão na Formação de Preços Internos de Transferência como Alternativa ao Preço de Mercado. In: SEMEAD - Seminário em Administração, 13. . **Anais...** São Paulo, Setembro 2010.
- OLIVEIRA, Ana Caroline Peixoto; ARAGÃO, Iracema Raimunda Brito Neves. Pesquisa em Contabilidade de Custos: um estudo sobre características dos artigos publicadas nas revistas on-line brasileiras avaliadas pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior. ReAC – **Revista de Administração e Contabilidade da Faculdade Anísio Teixeira** (FAT), Feira de Santana-Ba, v. 3, n. 2, p. 41-56, jul./dez. 2011.
- PERDIGÃO, Dulce Mantella. **Introdução a Pesquisa Quantitativa**. In: PERDIGÃO, Dulce Mantella (Coord.) Teoria e Prática da Pesquisa Aplicada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- PEREIRA, Ana Cristina. Custo-padrão em instituições hospitalares. In: Congresso Brasileiro de Custos, 9, 2002, São Paulo. **Anais...** São Paulo/SP: ABC, 2002.

Pronunciamento Técnico CPC 16 – **Estoques**. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 13/04/2014.

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: Congresso Brasileiro de Custos, 18, 2011, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro/RJ: ABC, 2011.

SOUZA, M. A. D.; LISBOA, L. P.; ROCHA, W. Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais. **Revista Contabilidade e Finanças- USP**, São Paulo, n. 32, p. 40-57, mai/ago. 2003.

TAKATORI, Ricardo Sussumu. Custos hospitalares: a aplicação dos conceitos de custos padrões para fixação de uma ferramenta de análise de resultados dos eventos hospitalares. In: Congresso Brasileiro de Custos, 2002, 9, São Paulo. **Anais...** São Paulo/SP: ABC, 2002.

TAKATORI, Ricardo Sussumu. Gestão estratégica de custos: conjugação do custeio ABC e a técnica do custo padrão, uma ferramenta de avaliação da produção. In: Congresso Brasileiro de Custos, 8, 2001, São Leopoldo/RS. **Anais...** Rio Grande do Sul: ABC, 2001.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.