

Taxinomia dos sistemas e critérios de custeio

Edilson Paulo

Carlos Pedrosa Júnio

George S. Guerra Leone

Resumo:

Existe uma grande dificuldade por parte de muitos profissionais, em entender corretamente o fluxo por onde os custos da empresa devem percorrer para geração das informações necessárias à administração da empresa, ou seja, identificar o processo de mensuração dos custos. Um dos fatos que tem levado a tal situação, é o crescente número de estudos realizados sem uma devida classificação das técnicas utilizadas no gerenciamento dos custos, ocasionando inúmeras confusões entre os interessados na área. Este trabalho tem como propósito desenvolver uma classificação dos principais sistemas, métodos e critérios apresentados na literatura sobre custos, baseando-se no objetivo principal de cada um destas técnicas, a fim de possibilitar uma melhor compreensão do conjunto de estudos sobre custos.

Palavras-chave:

Área temática: *Sistema de Custeio*

Taxinomia dos sistemas e critérios de custeio

Autores:

Edilson Paulo
Fundação Visconde de Cairú

Carlos Pedrosa Júnior
Fundação Visconde de Cairú

George S. Guerra Leone
Fundação Visconde de Cairú

Resumo

Existe uma grande dificuldade por parte de muitos profissionais, em entender corretamente o “fluxo” por onde os custos da empresa devem percorrer para geração das informações necessárias à administração da empresa, ou seja, identificar o processo de mensuração dos custos. Um dos fatos que tem levado a tal situação, é o crescente número de estudos realizados sem uma devida classificação das técnicas utilizadas no gerenciamento dos custos, ocasionando inúmeras confusões entre os interessados na área. Este trabalho tem como propósito desenvolver uma classificação dos principais sistemas, métodos e critérios apresentados na literatura sobre custos, baseando-se no objetivo principal de cada um destas técnicas, a fim de possibilitar uma melhor compreensão do conjunto de estudos sobre custos.

1. Introdução

O sucesso de uma empresa passa obrigatoriamente por uma competente gestão de custos. Entretanto, existe uma grande dificuldade por parte de muitos profissionais, em entender corretamente o “fluxo” por onde os custos da empresa devem percorrer para possibilitar a produção das informações necessárias à tomada de decisão, ou seja, identificar o processo de mensuração dos custos.

Observa-se atualmente, um grande número de publicações sobre custos e seus critérios, sistemas e métodos, sem a devida preocupação no que diz respeito ao contexto de cada um deles no processo de apuração de custos dos produtos, atividades, unidades administrativas, clientes, entre outros. Isto tem gerando uma confusão junto aos estudantes, bem como uma dificuldade de entendimento por parte de diversos profissionais e pesquisadores da real utilidade e limitações de cada um destes sistemas, métodos e critérios.

Segundo o Novo Dicionário Aurélio Século XXI (1999; p.1933), o termo taxinomia significa “S.f. 1. Ciência da classificação. [...] 3. E. Ling. Classificação das

palavras.” Este trabalho tem como propósito desenvolver uma classificação dos principais sistemas, métodos, critérios apresentados na literatura sobre custos, baseando-se no objetivo principal de cada um destes. A pesquisa foi realizada através da literatura especializada disponível sobre o referido tema, adotando o procedimento metodológico de natureza teórica, através método de observação indireta (consulta bibliográfica e documental). Foi escolhido o método comparativo, por proceder à investigação de indivíduos, classes, fenômenos, fatos, padrões ou comportamentos, com vistas a ressaltar as semelhanças e diferenças entre eles, atendendo, pois aos objetivos deste estudo

2. Estrutura Básica de um Sistema de Custos

Inicialmente, é necessário conceituar alguns termos utilizados na área de custos, para possibilitar um entendimento mais amplo do objetivo a ser atingido:

- Objeto de custo – *“qualquer coisa para a qual se deseja uma mensuração de custos”* (Horngren, Foster & Datar; 2000, p. 67)
- Centro de Custo – um agrupamento de diferentes itens de custos, e que podem ser amplos ou restritos;
- Sistema – *“um conjunto de partes (unidades) devidamente coordenadas e correlacionadas que, trabalhando conjuntamente, procuram atingir um ou mais objetivos formam um sistema”* (Carastan; 1993, p.08).

Com base na afirmação de que, um sistema é um conjunto de partes coordenadas e correlacionadas, classificamos os critérios, métodos e sistemas de custeio, com base no objetivo principal de cada uma das técnicas aqui discutidas, formando assim uma Estrutura Básica de um Sistema de Custo, que atenda as necessidades de informação de seu usuário. A Estrutura dos Sistemas de Custo pode ser segmentada, segundo o propósito principal em:

- a. Critérios de Acumulação dos Custos – como os custos serão acumulados aos objetos de custeio;
- b. Critérios de Mensuração dos Gastos – qual a base de valor que servirá como fonte de avaliação dos gastos;
- c. Critérios de Apropriação dos Gastos – quais os gastos serão mensurados no custo do objeto de custeio;
- d. Critérios de Alocação dos Gastos Indiretos – como os gastos indiretos serão atribuídos aos objetos de custeio; e
- e. Modelos de Gestão de Custos – como gerenciar os custos, a fim de atender os objetivos da empresa.

Apesar, de outros autores trazerem os “rótulos” para cada um destes segmentos, consideramos ser mais interessante nos prendermos no devido entendimento de cada um deles do que no próprio “rótulo”, ou seja, daremos preferência a essência e não a forma. Vale salientar que devido a delimitações da pesquisa, não poderemos aprofundar em cada uma das classificações e técnicas discutidas, bem como não apontaremos qual seria a melhor forma de apuração dos custos, e nem vantagens e desvantagens, mas dar uma visão geral, a fim de atingir o objetivo deste trabalho. Entretanto, é importante salientar que, não existe um único

sistema de custo, nem tampouco algum critério de acumulação, de mensuração, de apropriação dos gastos ou de alocação dos gastos indiretos que seja igualmente relevante para todo o tipo de decisão, pois segundo (Horngren, Foster & Datar; 2000, p.xxi) “*custos diferentes para objetivos diferentes*”. Cada administrador e/ou cada empresa necessita de um tipo de informação específica, por isto cada sistema, critério e mensuração trará uma informação diferente e que poderá ser relevante para a tomada de decisão específica.

2.1. Critérios de Acumulação dos Custos

Os Critérios de Acumulação dos Custos buscam determinar qual a forma que será realizada a acumulação dos gastos ao objeto de custeio. Segundo Leone (1997, p.186), “*os sistemas de acumulação de custos destinam-se a coletar os dados de custos, direta ou indiretamente, identificados aos objetos de custeio*”, e existem 02 (dois) tipos: Critério de Acumulação por Processo e Critério de Acumulação por Ordem de Produção/Serviço.

O Critério de Acumulação por Ordem de Produção/Serviço é um critério que acumula os custos a uma unidade ou lote de produção/serviço específico; ou seja, os custos são acumulados separadamente, segundo ordens específicas emitidas pela área industrial, de serviços ou comercial. Este sistema identifica a produção de lotes de produtos ou produtos/serviços diferentes durante o processo, sendo que o custo final é determinado somente quando a ordem de produção/serviço for concluída; por isto este sistema é mais utilizado em empresas em que sua produção é descontínua, ou quando os produtos/serviços podem ser perfeitamente identificados.

O Critério de Acumulação por Processo é o critério que acumula os custos aos processos de produção, e posteriormente são divididos pela quantidade produzida no mesmo período do processo, obtendo-se o custo médio por unidade produzida. As características predominantes neste sistema, é a natureza contínua, em que se elaboram produtos/serviços semelhantes e em grandes quantidades.

A diferença entre os dois critérios é o objeto final do custeio; pois o critério de acumulação por ordem tem como objeto final de custeio, o lote ou a ordem de produção/serviço específica; enquanto que o objeto final do critério de acumulação por processo, o objeto final é a produção em série, na qual encontra-se o custo unitário da unidade produzida ou serviço prestado, dividindo o montante de gastos acumulados no processo pela quantidade de unidades produzidas ou de serviços prestados. Qualquer sistema de acumulação de custos pode utilizar qualquer critério de mensuração de custos, critérios de apropriação dos gastos, critérios de apropriação dos custos indiretos de fabricação.

2.2. Critérios de Mensuração dos Gastos

Os Critérios de Mensuração dos Gastos estabelece a base de valor que servirá como fonte de avaliação dos gastos, e que serão valores históricos, presentes ou futuros. Entre as principais bases de valoração dos gastos temos: o custo real, custo estimado e custo-padrão (Mallo, et alli; 2000; p.253)

O **custo real** ou **custo histórico** tem como fonte o valor do gasto realmente incorrido, ou seja, o valor pago (ou a ser pago) pela aquisição de um bem e/ou serviço. Os sistemas de custo baseados nos custos reais *“são importantes para traçar, através do tempo, o perfil da estrutura de custos da empresa e para fornecer dados de grande valia para auxiliar na previsão de tendências”* (Iudícibus, 1998, p.203), ou seja, analisar o comportamento dos gastos da empresa mediante a variação de um determinado parâmetro. Entretanto, este critério de mensuração somente pode ser utilizado, quando da ocorrência do evento ou transação de gera o gasto, o que nem sempre será útil em algumas tomadas de decisão.

O **custo estimado** tem como fonte o valor projetado de um gasto a ser realizado no futuro. A projeção ou estimação do valor do gastos a serem incorridos no futuro é efetuada com base nos valores ocorridos anteriormente (custo histórico) e em técnicas estatísticas apropriadas.

O **custo padrão**, também é uma forma de prever qual será o valor do gasto no futuro, porém se diferencia do gasto estimado por tentar prever o gasto que realmente deve ocorrer, eliminando imperfeições dos dados passados e dentro de condições normais de produção ou execução dos serviços. Segundo Kohler *apud* Leone (1997, p.281), *“é uma previsão ou predeterminação do que os custos reais devem ser dentro de condições projetadas, servindo como base para o controle de custos e como uma medida de eficiência de produção (padrão de comparação), quando colocada diante de custos reais”* [grifos nossos]; ou seja, o custo-padrão serve como parâmetro para avaliação de desempenho dos administradores e da empresa através do controle dos gastos realmente realizados no período.

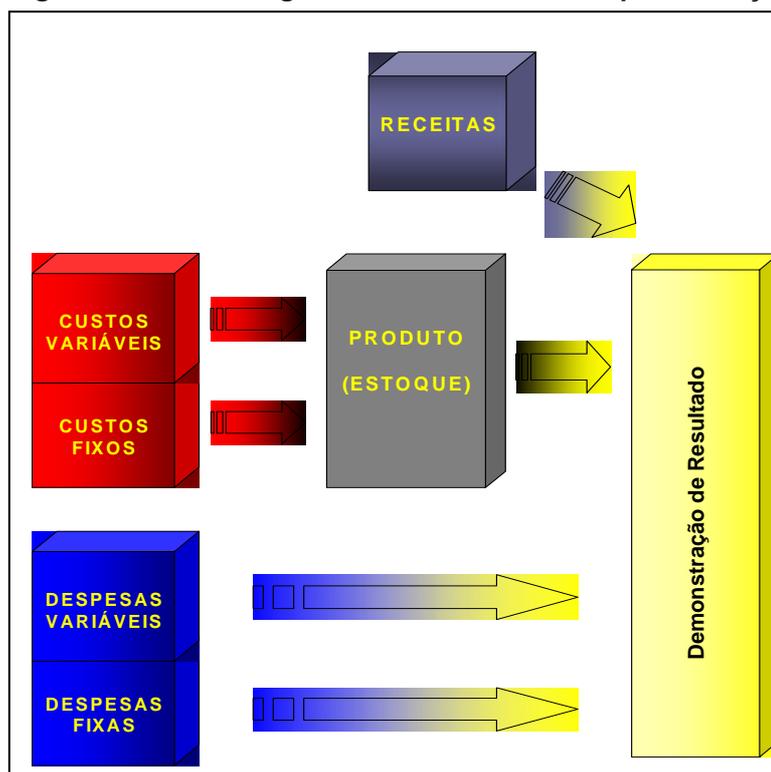
A empresa que utilizar a mensuração dos gastos realizados através do custo estimado ou do custo padrão, deverá permanecer com a mensuração através do custo real, com o objetivo de atender as necessidades da contabilidade financeira, bem como para apuração das variações em relação aos valores apurados pelo custo estimado ou custo-padrão, desta forma apuram-se os desvios, que deverão ser analisados e corrigidos, mantendo, assim, o desempenho operacional dentro dos rumos previamente estabelecidos.

2.3. Critérios de Apropriação dos Gastos

Quando da escolha do Critério de Apropriação dos Gastos verifica-se quais os gastos deverão ser considerados com custo de produção e que deverão compor o custo do produto fabricado ou custo dos serviços prestados, conseqüentemente, ativados no grupo “estoques”; e quais os gastos que serão considerados com custos do período (despesas), sendo levados às contas de resultados. Encontramos em nossa literatura existente 03 (três) critérios: Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio Pleno.

O **Custeio por Absorção** tem como premissa, a alocação total dos custos necessários para obtenção de bem e/ou serviços, independente do seu comportamento, fixos ou variáveis, ou seja, são tratados como custo do produto e conseqüentemente inventariados aos produtos/serviços. Observando a figura 1, verificamos claramente que os custos fixos e variáveis são atribuídos aos produtos/serviços que, portanto, em um primeiro momento, são ativados e somente na realização das vendas irão influenciar o resultado da empresa.

Figura 1 – Fluxo dos gastos através do Custeio por Absorção

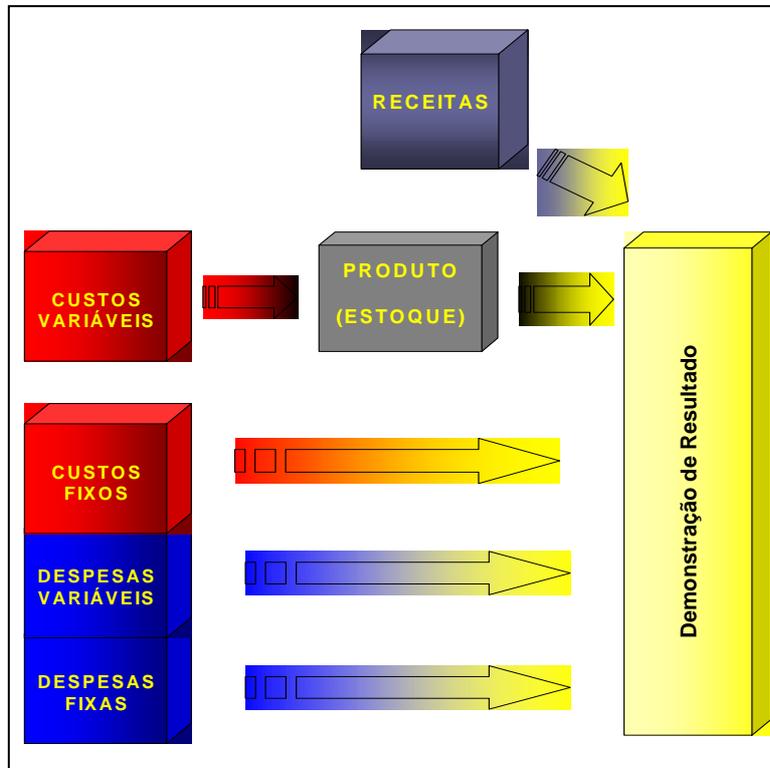


Fonte: própria

No **Custeio Variável**, os produtos são mensurados somente com base nos custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos. Alguns autores, entretanto, denominam-no de Custeio Direto, o que pode ser considerado indevido, pois o que deve ser observado que, o objeto de custeio deve ser avaliado somente pelos gastos variáveis, sejam estes diretos ou indiretos. Dentro do Custeio Variável, somente os custos de produção variáveis são tratados como custo do produto e

inventariado, enquanto que os custos fixos, repetitivos ou periódicos, são diretamente levados ao resultado do exercício (figura 2).

Figura 2 – Fluxo dos gastos através do Custeio Variável

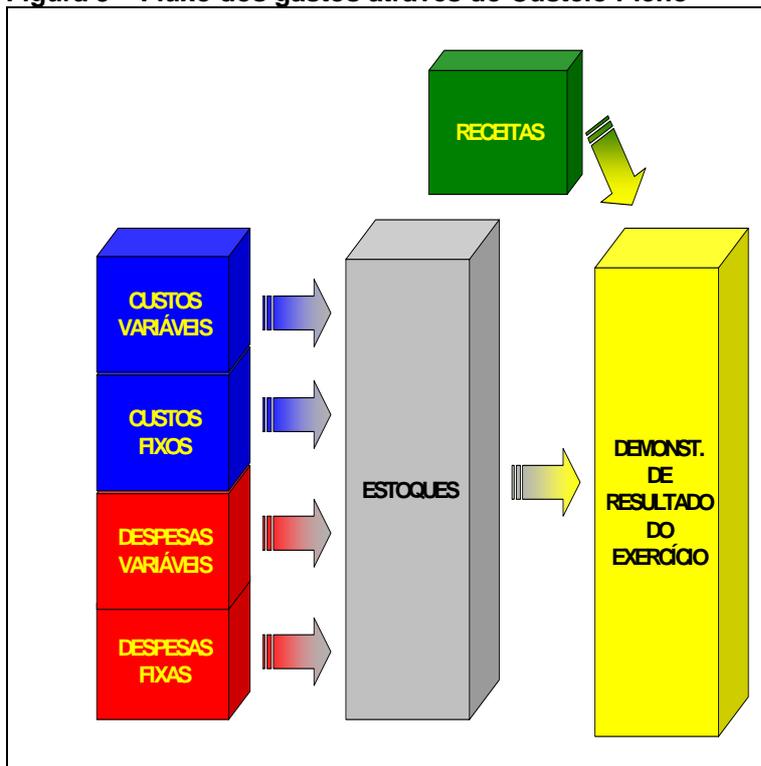


Fonte: própria

A diferença básica entre estes 02 (dois) critérios apropriação dos gastos é o tratamento dado aos custos fixos, enquanto no Custeio Variável, os custos fixos são considerados como custo do período (despesa), ou seja, são descarregados imediatamente contra as receitas de vendas no período da sua realização; no Custeio por Absorção, os custos fixos são alocados aos objetos de custeio.

Maher (2001, p. 79) definiu o **Custeio Pleno** como “a soma de todos os custos de fabricar e vender uma unidade do produto”, ou seja, considera-se que os produtos e serviços devem ser avaliados pelos custos fixos e variáveis de produção e por todas as despesas da empresa, sejam administrativas, comerciais e financeiras, independente de sua variabilidade. Em síntese, este critério consiste em apropriar todos os gastos necessários para a produção e comercialização dos produtos/serviços (figura 3). Observa-se que, a distinção entre o Custeio Pleno e o Custeio por Absorção é que no primeiro o objeto de custeio é mensurado por todos os gastos realizados (custos e despesas), enquanto que no segundo, o objeto é avaliado somente pelos custos, sendo que as despesas são descarregadas imediatamente para o resultado da empresa

Figura 3 – Fluxo dos gastos através do Custeio Pleno



Fonte: própria

2.4. Critérios de Alocação dos Gastos Indiretos

A grande dificuldade no custeamento de qualquer objeto de custeio (produtos, serviços, atividades, centros de custo, etc.) é quando da mensuração da parcela que lhe cabe dos gastos indiretos de fabricação e comercialização. O atual estado da arte sobre custos nos fornece informações quase que precisas sobre os gastos diretos, porém não podemos falar o mesmo sobre os gastos indiretos. Ao longo do tempo, se observa que os estudos realizados tiveram como propósito principal à busca de um instrumento preciso para mensuração dos gastos indiretos, na qual nenhum critério obteve total êxito. Muitos destes critérios foram ou estão sendo aperfeiçoados para tal propósito, porém a grande variedade de elementos de gastos que compõem os gastos indiretos, não tem um comportamento padrão, possuindo diferentes formas quando associados a um determinado parâmetro operacional, faz com que a busca da exatidão passe a ter um alto grau de dificuldade. Existem diversos critérios para atribuir os gastos indiretos aos objetos de custeio, em que destacam-se a aplicação de Taxas Pré-Determinadas, Departamentalização, Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Unidades de Esforços de Produção. Vale salientar que podem existir formas variantes destes critérios de apropriação dos gastos indiretos, bem como combinação entre os mesmos.

O critério de **Taxas Pré-Determinadas** consiste na alocação dos gastos indiretos aos objetos de custeio através de uma taxa definida anteriormente ao processo produtivo ou prestação do serviço; que além de ser uma metodologia de alocação dos gastos indiretos, a taxa pré-determinada pode servir como um instrumento de planejamento e controle dos gastos da empresa. Para a utilização de tal critério, deverão ser observados os seguintes passos.

A - Antes do início do período analisado:

1. escolher um parâmetro que melhor represente o comportamento dos gastos;
2. prever o volume de atividade do parâmetro para o próximo período;
3. estimar os totais dos gastos indiretos;
4. apropriar os gastos indiretos a cada objeto de custeio;

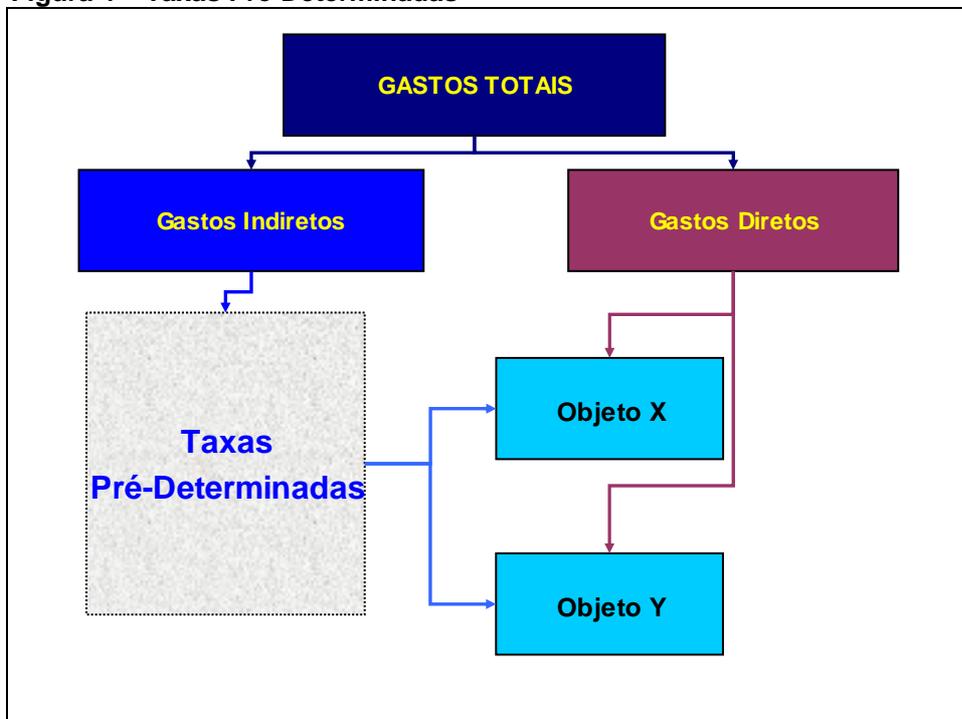
B – Durante o período analisado:

1. os gastos indiretos de cada objeto será alocado com base na multiplicação da taxa pré-determinada de cada objeto de custeio pelo volume real do parâmetro escolhido;
2. registrar paralelamente os gastos reais incorridos a cada objeto de custos;

C – Após o encerramento do período analisado:

1. apurar os gastos reais incorridos a cada objeto de custeio;
2. apurar as diferenças entre os valores calculados através das taxas pré-determinadas e os gastos reais;
3. analisar as diferenças e causas dos desvios.

Figura 4 – Taxas Pré-Determinadas



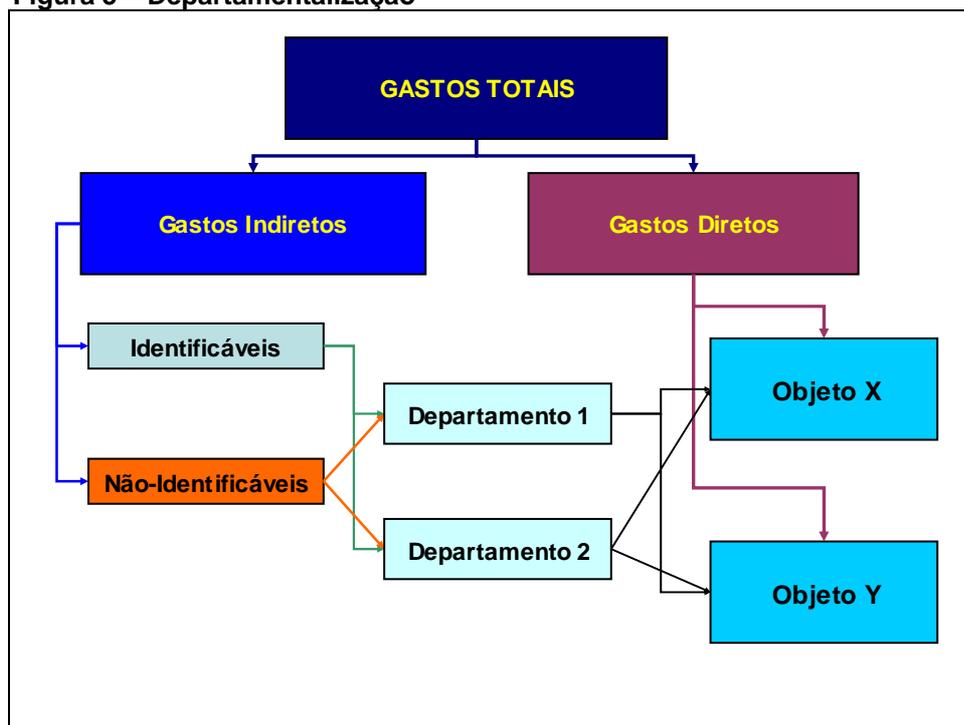
Fonte: própria

Na **Departmentalização**, a administração das empresas divide os trabalhos realizados, levando-se em consideração as variadas atividades e funções exercidas pela empresa para que se alcance seus objetivos; sendo que esta

segmentação das atividades e funções resulta nos chamados departamentos. Departamentos são unidades específicas que realizam atividades e/ou funções semelhantes, distribuindo assim, responsabilidades e autoridades compatíveis; sendo que essa segmentação da empresa servir também para fins de custeamento de seus produtos. “A departamentalização é resultado de um estudo feito pela administração da empresa, que leva em conta as várias especialidades e as diversas atividades ou funções (...). A departamentalização se destina a separar as atividades de uma empresa de acordo com a natureza de cada uma delas, procurando maior eficiência nas operações” (Leone, 1997, p.113-114).

Com a Departamentalização, parte dos custos indiretos aos produtos/serviços passa a ser custos “identificáveis” em relação aos departamentos, ou seja, passam a ser custos diretos aos departamentos (agora objeto de custeio). Posteriormente, os custos departamentais são levados aos objetos finais de custeio (figura 5). Com a identificação dos custos aos departamentos, obtêm-se informações sobre o desempenho dos departamentos das empresas, e principalmente, diminuem a subjetividade na apropriação dos custos indiretos aos portadores finais dos custos, devido a alocação dos custos identificáveis aos departamentos, e posteriormente, dos departamentos ao portador final, ambos os estágios com base em parâmetros mais coerentes.

Figura 5 – Departamentalização

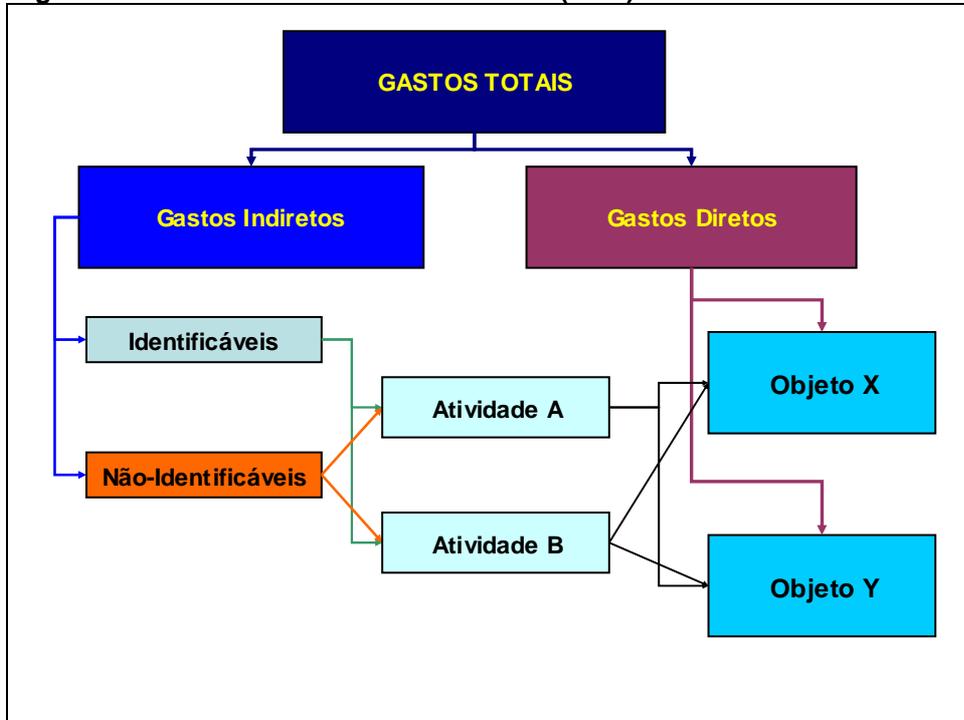


Fonte: própria

O Custeio Baseado em Atividades “é um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos” (Maher, 2001, p.280). Por este critério, os custos indiretos (em relação ao produto/serviço) são alocados as atividades da empresa, através dos chamados “direcionadores de recursos”; e posteriormente os custos acumulados nas atividades são alocados aos produtos, através dos “direcionadores de atividades” Segundo Mallo, et. alli (2000; p. 367), podemos

considerar “direcionador de custos” como uma medida quantitativa de *output* do parâmetro escolhido. Para Cooper & Kaplan (1992, p.4), os direcionadores de custos representam demanda que o objeto de custeio necessita de cada atividade.

Figura 6 – Custeio Baseado em Atividades (ABC)



Fonte: própria

O critério de **Unidade de Esforço de Produção (UEP)** trata-se de um critério de custeio, em que se baseia “na unificação da produção de empresas multiprodutoras mediante definição de uma medida comum a todos os artigos da empresa: a UEP” (Bornia; 1995; p.481), sendo que os custos unitários são compostos pelo custo de matéria-prima e pelo custo de transformação. Como o custo de matéria-prima é facilmente identificado, a principal preocupação do critério UEP torna-se os custos de transformação. Para Gantzel & Allora (1996, p. 47), a idéia central consiste em transformar todos os esforços que concorrem para o processo produtivo em um único número (UP) que possibilite mensurar adequadamente a produção diversificada; assim sendo, por essa metodologia, o valor/custo de cada produto é composto pelo agregado de valores obtidos ao longo do processo produtivo.

3. Modelos de Gestão

Existem ainda, outros estudos sobre custos que tratam não especificamente da mensuração dos custos aos objetos de custeio, mas sim sobre modelos de gestão. Entre os mais constantes na literatura atual temos: Gestão Econômica – Gecon, Teoria das Restrições – TOC, Gestão da Qualidade Total, Gerenciamento Baseado em Atividades e Gestão Estratégica de Custos.

O Modelo de **Gestão Econômica – Gecon** é “*um modelo que tem por foco a gestão de resultados econômicos*” (Fipecafi, 2001, p. 204), que utiliza diversos conceitos, métodos e critérios, como custo corrente, custeio variável, preços de transferência, custo de oportunidade e valor presente/valor a vista. Assim, podemos afirmar que o Modelo Gecon não se trata de um critério para mensuração de custos, mas de um modelo de gestão que utiliza métodos e critérios de acumulação, de mensuração e de apropriação de gastos, a fim de auxiliar a tomada de decisão.

Outro modelo de gestão de custos é **Teoria das Restrições** (*Theory of Constraints*), na qual “*sustenta que a chave do sucesso é o gerenciamento eficaz da restrição*” (Garrison & Noreen, 2001, p. 13), utilizando entre outros critérios, o critério de custeio variável. O enfoque principal da Teoria da Restrição (TOC) é que toda empresa apresenta alguma restrição, que é definida como qualquer coisa que limite o melhor desempenho de uma empresa, como o elo mais fraco em uma corrente ou algo escasso dentro dos recursos da empresa.

A **Gestão de Qualidade Total** (*Total Quality Management – TQM*) é um processo de gestão que busca melhoria contínua e utiliza várias ferramentas como *benchmarking* e ciclo planejar-executar-avaliar-implantar (*Plan-Do-Check-Act - PDCA*). Assim como o Gecon, a Teoria das Restrições e a Gestão de Qualidade Total não são propriamente metodologias de mensuração de custos, mas na realidade utilizam critérios de custeio anteriormente desenvolvidos para atingir seus propósitos.

O **Gerenciamento Baseado nas Atividades** (*Activity Based Management - ABM*) é um modelo de gestão que tem como uma das suas premissas, a melhoria contínua, formação e agregação de valor para o cliente (Ching, 1997, p.58), e que utiliza, normalmente, as informações fornecidas pelo ABC (*Activity Based Costing*) para a tomada de decisão.

A **Gestão Estratégica de Custos**, segundo Shank & Govindarajan (1995, p.4) “*é uma análise de custos vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais consistentes, explícitos e formais*”. Ou seja, trata-se de um processo de análise de custos, na qual analisa a “*criação de valor para o cliente, desde a fase de projeto, com a melhor adequação das funções da produção, até a redução de descarte, assegurando a vantagem competitiva*” (Schmidt, 2002, p.118). Para este propósito, a referida abordagem utiliza diversos conceitos e critérios de custeio, como por exemplo, o Custeio Baseado em Atividades, Custeio Variável, Custos Históricos ou Custos Correntes, etc.

4. Conclusão

Conforme foi colocado anteriormente, não nos preocupamos em aprofundar sobre as vantagens e desvantagens de cada método, critério ou modelo de custeio, mas em compreender a essência de cada um deles. Segundo Carastan (1993, p.9) *“a essência de um sistema de informação está no objetivo, e não nos inputs ou outputs”*, assim para uma devida classificação das técnicas (métodos, critérios ou modelos) de custeio, devemos concentrar nossa atenção, principalmente, no objetivo principal. Verificamos que podemos segmentar os principais critérios, técnicas e modelos de custeio, segundo sua essência, em:

- (1) Critérios de Acumulação dos Custos, onde a principal preocupação é identificar como os gastos serão acumulados aos objetos de custeio;
- (2) Critérios de Mensuração dos Gastos, onde será definido a base de mensuração dos custos;
- (3) Critérios de Apropriação dos Gastos, onde identificar quais os gastos que serão alocados ao objeto de custeio;
- (4) Critérios de Apropriação dos Gastos Indiretos, onde o principal objetivo é determinar uma metodologia de apropriação dos custos indiretos aos objetos de custeio; e por fim
- (5) Modelos de Gestão de Custos, onde são desenvolvidos modelos de gerenciamento de custos da empresa.

Com base nesta segmentação das técnicas utilizadas na mensuração, evidênciação e gestão de custos, concluímos que não se faz oportuno realizar estudos comparativos entre técnicas que possuem propósitos diferentes, pois os mesmos tentam prestar informações sob diversos aspectos. Assim, trabalhos que verificam semelhanças e diferenças, vantagens e desvantagens, entre Custeio por Absorção x Custeio ABC, Custeio Variável x TOC, Custeio x Gecon; ABC x TOC, ABC x Custo da Qualidade, TOC x Custo da Qualidade e outras combinações, pois não analisam os objetivos essenciais de cada uma deles, e principalmente, não verificam a sustentação teórica destas técnicas. Por exemplo, analisar as vantagens e desvantagens entre o Custeio por Absorção e o Custeio ABC, seria inviável, pois considerando que no Custeio ABC, todos os custos necessários à produção do bem, sejam eles fixos ou variáveis, serão alocados ao objeto final do custeio, sendo assim um critério de alocação de gastos indiretos, que utiliza as atividades como “condutor” destes gastos aos produtos, clientes ou outro objeto de custeio. Mas, ao apropriar todos os custos fixos e variáveis ao objeto de custeio, utilizamos o critério de apropriação de gastos denominado Custeio por Absorção. Um se preocupa em identificar como os gastos indiretos são alocados aos objetos de custeio, enquanto outro, se concentra em determinar quais os gastos serão levados ao objeto de custeio.

Outras questões que analisam a reação pró-ativa, posicionamento estratégico, visão holística e outros aspectos analisados em muitos trabalhos referem-se ao comportamento profissional do responsável pela mensuração, evidênciação e gerenciamento dos custos, e não sobre a técnica de custos especificamente. Então é importante para que haja uma continua evolução dos estudos sobre custos, o perfeito entendimento dos propósitos (essência) de cada uma das técnicas analisadas; possibilitando não só a melhoria nos conceitos utilizados, mas principalmente a aplicação destes estudos na gestão empresarial.

5. Bibliografia

- ALLOTT, Anita. *Management accounting change*. **Management Accounting**, Vol. 78, Issue 7, Jul/Aug.2000.
- BORNIA, Antônio Cezar. A fusão dos postos operativos no método da unidade de esforço de produção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 2., 1995, Campinas. **Anais ...** Campinas: Unicamp, 1995. v.1. p.481-491.
- CARASTAN, Jacira Tudora. **Uma análise da utilidade da programação linear sob o enfoque contábil-gerencial**. Tese de Doutorado. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- COGAN, Samuel. **Modelos ABC/ABM**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.
- COOPER, Rober; KAPLAN, Robert S. *Activity-based systems: measuring the costs of resource usage*. **Accounting Horizons**. p.1-13, sep.1992.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa**. 3.ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999. 2128p.
- FIPECAFI. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - Gecon**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GANTZEL, Gerson; ALLORA, Valerio. **Revolução nos Custos**. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.
- GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. 1989. Tese de Doutorado. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.
- _____. **The principles and concepts of the theory of constraints: are they valid?** Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989. 385p. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br>>. Acesso em 30.04.2003.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9.ed. traduzido por José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 717p.
- IUDICIBUS, Sérgio. **Contabilidade gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KAPLAN, Robert S. *Flexible Budgeting in an activity-based costing framework*. **Accounting Horizons**. v.8, n.2, p.104-109, jun.1994.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.
- _____. **Custos: planejamento, implementação e controle**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LUCAS, Mike. *The reality of product costing*. **Management Accounting**. v.78, issue 2, p.28-31, Feb.2000.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para administração**. traduzido por José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.
- MALLO, Carlos; et. alli. **Contabilidad de costos y estratégica de gestión**. Madrid: Prentice Hall, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- NOREEN, Eric W.; GARRISON, Ray H. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Contribuição à formulação de um sistema de padrões e análise de sua aderência ao processo de gestão, sob a ótica do modelo gecon.** 1999. Tese de Doutorado. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1999.

ROBLES Júnior, Antônio. **Custo de qualidade:** uma estratégia para competitiva. São Paulo: Atlas, 1998.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos.** traduzido por Adalberto Pereira das Neves. São Paulo: Atlas, 1997.

SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria:** agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos.** traduzido por Luiz Orlando Lemos. Rio de Janeiro: Campus, 1995.