

TAXINOMIA DOS SISTEMAS DE CUSTEIO E ALOCAÇÃO DE CUSTOS

TAXINOMY OF COST SYSTEMS AND COST ALLOCATION

George Sebastião Guerra Leone

Universidade Federal da Paraíba.

E-mail: rodrigo@digivox.com.br

Carlos Pedrosa Junior

Universidade Federal da Paraíba.

E-mail: carlospedrosajunior@uol.com.br

Edilson Paulo

Universidade Federal da Paraíba.

E-mail: e.paulo@uol.com.br

Envio em: Julho de 2013

Aceite em: Novembro de 2013

RESUMO

Existe uma grande dificuldade por parte de muitos profissionais, em entender corretamente 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 problemas tem sido o crescente número de estudos realizados sem uma devida classificação das técnicas utilizadas na mensuração e gerenciamento dos custos, ocasionando inúmeras confusões entre os interessados na área. Este trabalho teve como propósito desenvolver uma classificação dos principais sistemas, métodos e critérios apresentados na literatura sobre custos, baseando-se no objetivo principal de cada uma destas técnicas, a fim de possibilitar uma melhor compreensão do conjunto de estudos sobre custos. Na pesquisa se utilizou da revisão bibliográfica sobre o tema, buscando classificar os diversos métodos de custeamento, de forma prática e didática. Com base na literatura corrente, verificou-se que todo o sistema de custeamento pode ser classificado em Critérios de Acumulação, Critérios de Mensuração, Critérios de Apropriação dos Gastos e Modelos de Gestão de Custos.

Palavras-chave: Custos. Sistemas de custeio. Critérios de custos. Gestão de custos.

ABSTRACT

There is a great difficulty on the part of many professionals, to properly understand by where the costs of the company should go for generation of the information necessary for the administration of the company, i.e., how we can identify the process of cost measurement. One of the problems has been the growing number of studies carried out without a proper classification of techniques used in the cost measurement and management, causing endless confusion between those interested in the area. This paper had as purpose develop a classification of the main systems, methods and criteria presented in the literature on costs, based on the main objective of each one of these techniques, in order to enable a better understanding of the set of studies on costs. The research used the literature review on the costs, trying to sort the various methods of what mattered, so practical and didactic. Based on current literature, it was found that the all system of costing can be classified into Accumulation Criteria, Cost Measurement, Costs Allocation and Cost Management Models.

Key words: Costs. Cost systems. Cost criteria. Cost management.

1 INTRODUÇÃO

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. Entretanto, esse fato pode dificultar o entendimento por parte dos profissionais da ‘real’ utilidade e limitações de cada um desses sistemas, métodos e critérios.

Segundo o Dicionário Michaelis (WEISZFLOG, 2004), o termo taxinomia (ou taxionomia) significa “1 Estudo dos princípios gerais da classificação científica. 2 Distinção, ordenação e nomenclatura sistemáticas de grupos típicos, dentro de um campo científico.” Diante da grande diversidade de estudos sobre sistemas, métodos e critérios apresentados na literatura sobre custos, é possível se estabelecer uma taxinomia de tais ferramentas? Este trabalho tem como objetivo propor uma classificação (taxinomia) dos principais sistemas, métodos, critérios apresentados na literatura sobre custos, baseando-se no objetivo principal de cada um deles.

A pesquisa foi realizada através da literatura especializada disponível sobre o referido tema, adotando o procedimento metodológico de natureza teórica, através de 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.

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 et al., 2000, p. 67).
- Centro de Custo – unidade organizacional de acumulação dos custos (MAHER, 2001).
- 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, classificaram-se 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 às 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 aos objetivos da empresa.

Apesar de existir na literatura corrente outros rótulos ou títulos para cada um destes segmentos, considera-se mais relevante se prender no devido entendimento de cada um deles do que no próprio rótulo, ou seja, deve-se dar preferência à essência e não à forma.

Cabe ressaltar que, apesar da busca de uma taxinomia de custos, 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 et al.; 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 se destinam a coletar os dados de custos, direta ou indiretamente, identificados aos objetos de custeio”, sendo que, a priori, 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 Segundo Maher (2001), este sistema é mais utilizado em empresas com produção por ordem, sendo que o tipo de produto é, normalmente, customizado.

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 são de natureza contínua, em que se elaboram produtos/serviços padronizados (MAHER, 2001).

A diferença entre os dois critérios é o objeto final do custeio. 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 é a produção em série, na qual se encontra o custo unitário da unidade produzida ou serviço prestado.

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 tem-se: o custo real, custo estimado e custo-padrão (MALLO et al.; 2000).

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, 2006, 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 gerar 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 estimativa do valor dos 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 (1975) 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*].

Para Martins (2010, p.316), o objetivo do custo-padrão é “fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido”, servindo com base de análise dos desvios entre o custo real (ocorrido) e ele (padrão). 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, também, manter a mensuração através do custo real, com o objetivo de atender às necessidades da contabilidade societária, bem como para apuração e análise das variações em relação aos valores 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

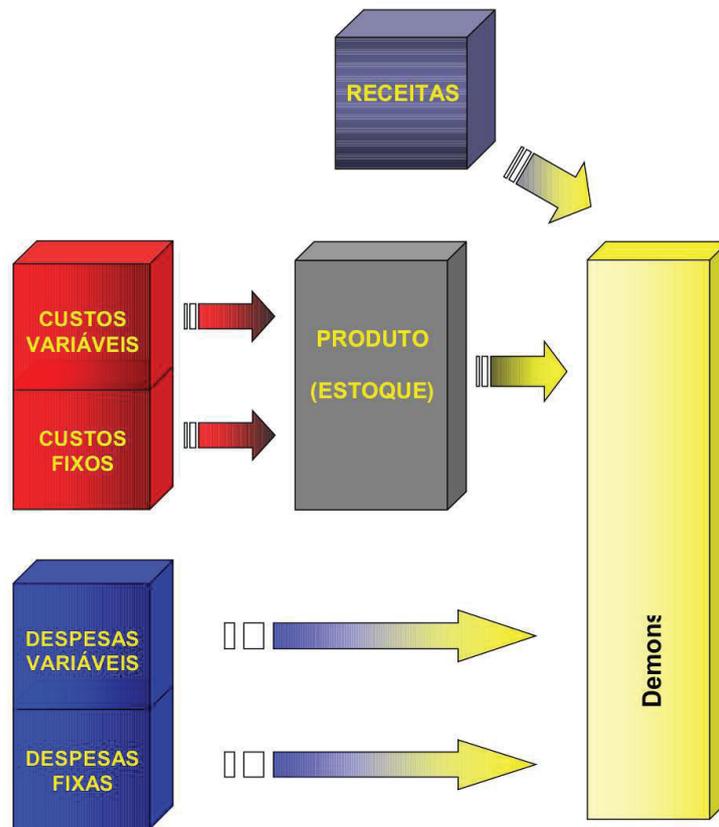
Quando da escolha do Critério de Apropriação dos Gastos, verifica-se quais os gastos deverão ser considerados como custo de produção e que deverão

compor o custo do produto fabricado ou custo dos serviços prestados, conseqüentemente, ativados no grupo Estoques; e quais os gastos que serão considerados despesas do período, sendo levados às contas de resultados. Encontram-se 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 ob-

tenção 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, verifica-se 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



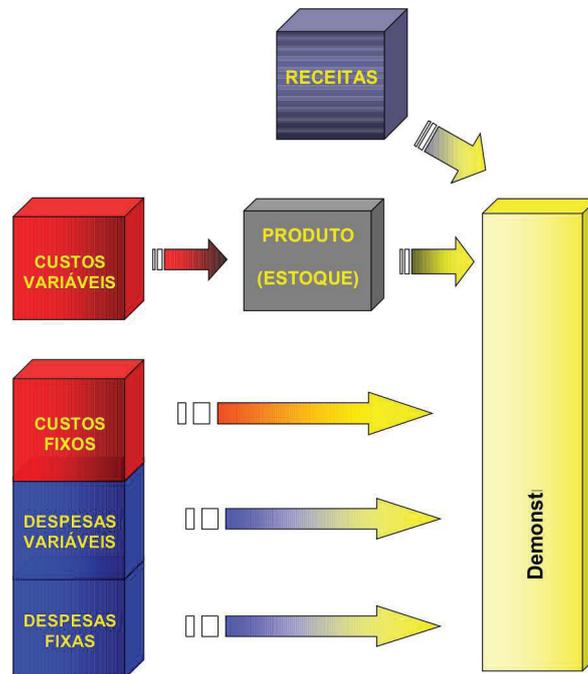
Fonte: própria

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 é 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).

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.

Figura 2 – Fluxo dos gastos através do Custeio Variável

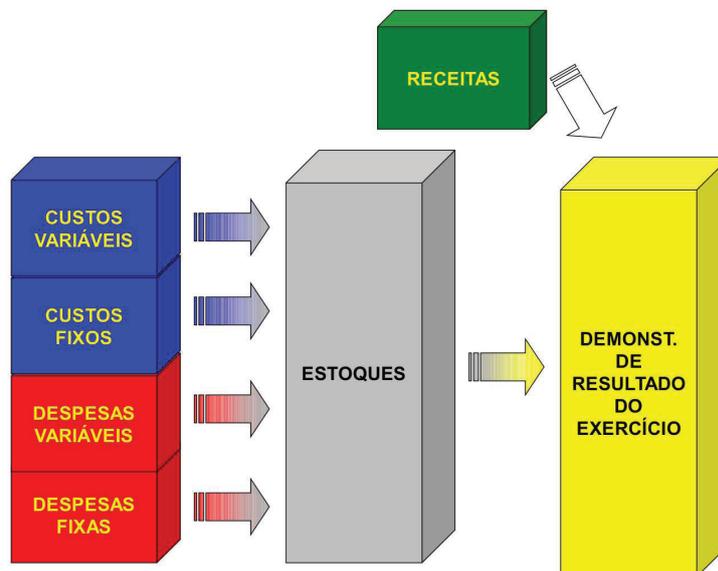


Fonte: própria

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 necessá-

rios 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



Fonte: própria

Cabe ressaltar que, para fins de contabilidade tributária, no Brasil, só é permitida a utilização do Custeio por Absorção.

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. Ao longo do tempo, observa-se que os estudos realizados tiveram como propósito principal a 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 se destacam 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 (LEONE, 1997).

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 serão alocados 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

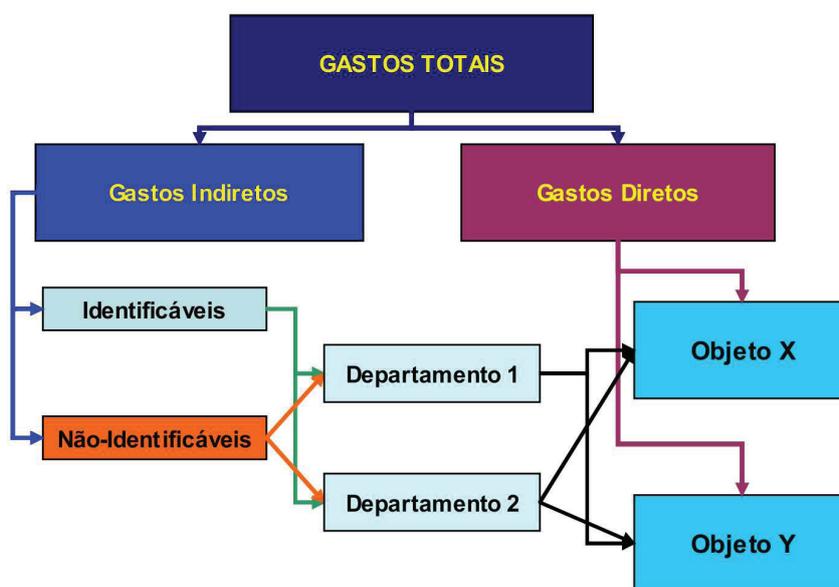
Na **Departmentalização**, a administração das empresas divide os trabalhos realizados, levando-se em consideração as variadas atividades e funções exercidas pela empresa para que se alcancem seus objetivos; sendo que esta segmentação das atividades e funções resulta nos chamados departamentos. Departamentos são unidades específicas que realizam atividades e/ou funções semelhantes, sendo que essa segmentação da empresa servir também para fins de custeamento de seus produtos.

A departmentalização é resultado de um estudo feito pela administração da empresa, que leva em conta as várias especialidades e as diversas atividades ou funções [...]. A departmentalização 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 Departmentalização, alguns custos indiretos aos produtos/serviços tornam-se custos identificáveis em relação aos departamentos, ou seja, tornam-se 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 à alocação dos custos identificáveis aos departamentos, e posteriormente, dos departamentos ao portador final, ambos os estágios com base em parâmetros mais coerentes.

Figura 5 – Departmentalização



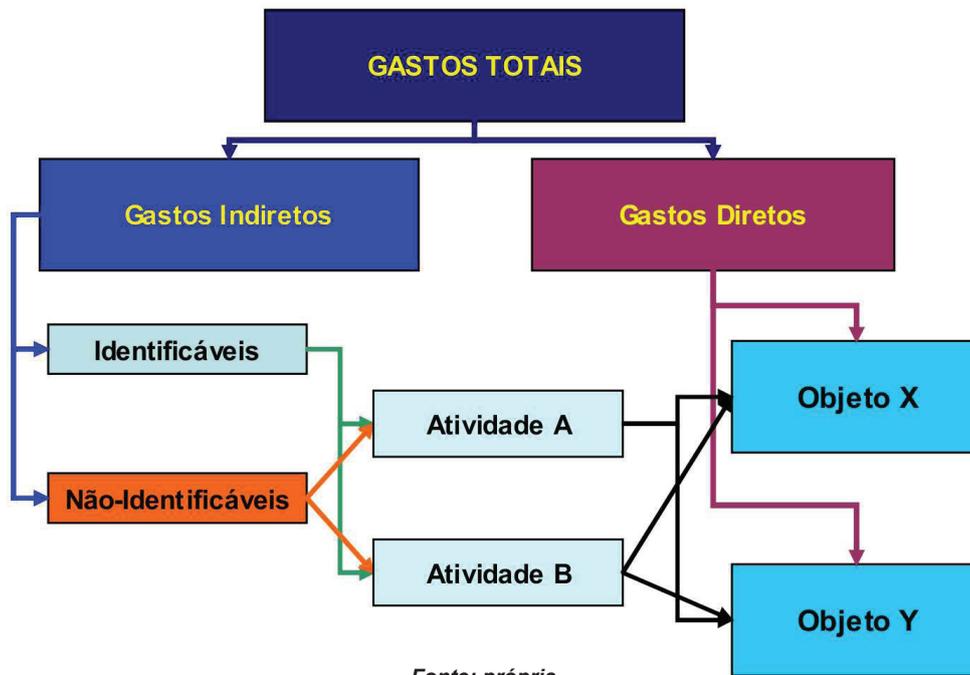
Fonte: própria

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). Apesar do referido autor se expressar como método (denominação atribuída por ele, mas que para esse artigo tem outra conotação), em essencial, o ABC tem como objetivo principal atribuir os custos indiretos às atividades e depois aos produtos.

Por este critério, os custos indiretos (em relação

ao produto/serviço) são alocados às 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 al (2000; p. 367), pode-se considerar direcionador de custos como uma medida quantitativa de output do parâmetro escolhido. Para Cooper e Kaplan (1994, 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 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 e Allora (1996), a ideia 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 corrente tem-se: Gestão Econômica (Gecon), Teoria das Restrições (TOC), Gestão da Qualidade Total, Gerenciamento Baseado em Atividades e Gestão Estratégica de Custos.

O Modelo **Gecon** é “um modelo que tem por foco a gestão de resultados econômicos” (CATELLI, 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 à vista. Assim, pode-se 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, 2007, p. 13), utilizando entre outros critérios, o critério de custeio variável. O enfoque principal da 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** é um processo de gestão que busca melhoria contínua e utiliza várias ferramentas como benchmarking e ciclo planejar-executar-avaliar-implantar. 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 discutidos para atingir aos 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), e que utiliza, normalmente, as informações fornecidas pelo ABC (Activity Based Costing) para a tomada de decisão.

A Gestão Estratégica de Custos, segundo Shank e 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, que busca criar valor em toda a cadeia produtiva. 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.

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, evidenciação e gestão de custos, considera-se que não se faz oportuno realizar estudos comparativos entre técnicas que possuem propósitos diferentes. Assim, quaisquer 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, utiliza 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 proativa, posicionamento estratégico, visão holística e outros aspectos analisados em muitos trabalhos, referem-se ao comportamento profissional do responsável pela mensuração, evidenciação e gerenciamento dos custos, e não sobre a técnica de custos especificamente. Então é importante para que haja uma contínua 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.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Segundo Carastan (1993, p.9), “a essência de um sistema de informação está no objetivo, e não nos inputs ou outputs”. Portanto, para uma devida classificação das técnicas (métodos, critérios ou modelos) de custeio, deve-se dar maior atenção no objetivo principal de cada um deles.

Assim, foi proposto, neste estudo, uma classificação dos principais critérios, técnicas e modelos de custeio. Em linhas gerais, segundo a essência de cada um, tem-se a seguinte classificação:

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 definida 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

REFERÊNCIAS

- 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..
- CARASTAN, Jacira Tudora. **Uma análise da utilidade da programação linear sob o enfoque contábil-gerencial**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.
- CATELLI, Armando (org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - Gecon**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- COOPER, Rober; KAPLAN, Robert S. Activity-based systems: measuring the costs of resource usage. **Accounting Horizons**. v.6, n.2, p.1-13, sep.1992.
- GANTZEL, Gerson; ALLORA, Valerio. **Revolução nos custos**. Salvador: Casa da Qualidade, 1996.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 11. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2007.
- HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9.ed. traduzido por José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2000. .
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- KOHLER, Eric L. A dictionary for accountants. 5. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1975.
- LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1997.
- MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para administração**. traduzido por José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.
- MALLO, Carlos; KAPLAN, Robert S.; MELJEM, Sylvia; GIMÉNEZ, Carlos. **Contabilidad de costos y estratégica de gestión**. Madrid: Prentice Hall, 2000.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos**. traduzido por Luiz Orlando Lemos. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- WEISZFLOG, Walter. **Michaelis Moderno Dicionário da Língua Portuguesa**. São Paulo: Melhoramentos, 2004.