

"A FEA e a USP respeitam os direitos autorais deste trabalho. Nós acreditamos que a melhor proteção contra o uso ilegítimo deste texto é a publicação online. Além de preservar o conteúdo motiva-nos oferecer à sociedade o conhecimento produzido no âmbito da universidade pública e dar publicidade ao esforço do pesquisador. Entretanto, caso não seja do interesse do autor manter o documento online, pedimos compreensão em relação à iniciativa e o contato pelo e-mail [bibfea@usp.br](mailto:bibfea@usp.br) para que possamos tomar as providências cabíveis (remoção da tese ou dissertação da BDTD)."

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**  
**Departamento de Contabilidade e Atuária**

**O MÉTODO DE CUSTEIO PLENO: UMA ANÁLISE CONCEITUAL E  
EMPÍRICA**

**Grigor Haig Vartanian**

**Orientador: Prof. Dr. Diogo Toledo do Nascimento**

**São Paulo**  
**2000**

**Reitor da Universidade de São Paulo  
Prof. Dr. Jacques Marcovitch**

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade  
Prof. Dr. Eliseu Martins**

**Chefe de Departamento de Contabilidade e Atuária  
Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro**

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**  
**Departamento de Contabilidade e Atuária**

**O MÉTODO DE CUSTEIO PLENO: UMA ANÁLISE CONCEITUAL E  
EMPÍRICA**

**Grigor Haig Vartanian**

**Orientador: Prof. Dr. Diogo Toledo do Nascimento**

**Dissertação apresentada à Faculdade  
de Economia, Administração e  
Contabilidade da Universidade de São  
Paulo, como parte dos requisitos para  
a obtenção do título de Mestre em  
Controladoria e Contabilidade.**

**São Paulo  
2000**

## FICHA CATALOGRÁFICA

Vartanian, Grigor Haig

“O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica” / Grigor Haig Vartanian. \_\_ São Paulo : FEA/USP, 2000.

206 p.

Dissertação - Mestrado  
Bibliografia.

1. Contabilidade de custo 2. Contabilidade gerencial  
I. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP.

CDD – 657.42

**"Aquilo que veio a ser é o que virá a ser; e  
o que se tem feito é o que se fará; de modo  
que não há nada de novo debaixo do sol."  
(Eclesiastes, 1:9)**

## **DEDICATÓRIA**

**Ao Professor Livre-docente Grigor Vartanian e à Professora secundarista Ana Maria de Souza Vartanian, meus pais, exemplos vivos de zelo pela Ciência e pela Docência.**

## AGRADECIMENTOS

Ao Deus Todo-poderoso, Pai de Jesus Cristo, cujo nome (traduzido das Escrituras Hebraicas) é Jeová (ou Javé), por permitir que eu exista, tenha vida, saúde e o privilégio de poder dedicar boa parte do meu tempo ao estudo e à pesquisa.

Ao Professor Doutor Diogo Toledo do Nascimento, pelo sério, brilhante e generoso trabalho de orientação ao desenvolvimento desta Dissertação. O seu conhecimento, senso crítico, visão e experiência profissional comigo compartilhados foram de imensa valia técnica e científica, e também, fonte de encorajamento e motivação. MUITÍSSIMO obrigado, meu mestre!

Ao Professor Doutor Welington Rocha, por toda a sua magnífica colaboração ao engrandecimento desta Dissertação, indicando e até mesmo fornecendo trabalhos bibliográficos durante a fase de elaboração, e depois também por suas utilíssimas, comprometidas e numerosas observações, críticas e questões levantadas por ocasião do Exame de Qualificação. Sou-lhe muitíssimo grato por todo o tempo e a energia que despendeu na leitura e análise crítica desta Dissertação.

Ao Professor Livre-docente Israel Brunstein, do Departamento de Engenharia de Produção da POLI-USP, pelo privilégio de tê-lo na Banca Examinadora por ocasião do Exame de Qualificação; pela sua leitura, análise, observações, críticas e contribuições, além de toda a sua simpatia e acessibilidade.

A todos os Professores dos quais tive o privilégio de ser aluno regular durante o Mestrado: Reinaldo Guerreiro, Ariovaldo dos Santos, Nelson Carvalho, Luiz João Corrar, José Carlos Marion, Gilberto de Andrade Martins, Eliseu Martins, Edson Luiz Riccio e Armando Catelli.

A todos os meus Professores do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá (PR), entre 1991 e 1995, dentre os quais faço questão de mencionar dois deles, por seus particulares incentivos: Mário Lonardoni e o grande Mestre Hamilton Luiz Favero.

A todos os colegas e amigos que fiz durante o Mestrado, sejam eles mestrandos, doutorandos ou funcionários da FEA e da FIPECAFI. Dentre eles, gostaria de destacar a Mestra e Doutoranda Ana Maria Nélo e a Mestra Creusa Maria Santos de Santana, particularmente por terem me emprestado material bibliográfico pertinente.

À Mestra Maria Thereza Pompa Antunes, pelo apoio logístico, por sua amizade, incentivo e exemplo.

Aos colegas e amigos de consultoria, Jerônimo Antunes (MSc), Álvaro Augusto Ricardino Filho (MSc), Dauri José Alves e ao grande Contador, administrador, consultor e ser humano Benedito Z. L. Jendiroba. O conhecimento e as experiências profissionais que todos eles compartilharam comigo foram, sem dúvida, importantes para o meu amadurecimento profissional e científico.

Ao amigo e cunhado Denys Cruz Gomes da Silveira e à minha irmã Luciana Vartanian Gomes da Silveira, por terem feito da sua casa a minha casa nos primeiros seis meses de mestrado. À Sra. Helena Jesionkowska, minha “segunda avó”, por toda a sua hospitalidade e compreensão, durante o tempo restante do mestrado.

Ao CNPq – Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – pela bolsa de mestrado a mim concedida durante dois anos consecutivos.

## RESUMO

A presente dissertação de mestrado aborda o Método de Custeio Pleno, também conhecido no Brasil pela sigla RKW, caracterizando-o, apresentando sua história, suas aplicações descritas na literatura e em pesquisas empíricas, suas vantagens e desvantagens.

Visando uma rigorosa conceituação do Método de Custeio Pleno, também foram abordados, nesta pesquisa, o que se julga serem os outros quatro principais métodos de custeio estudados e praticados no mundo, quais sejam: por Absorção, Direto, Variável e Baseado em Atividades. Os cinco métodos de custeio são então comparados detalhadamente por meio de um quadro.

Numa segunda etapa do trabalho é enfocada a utilização do Método de Custeio Pleno em diversos tipos de organizações pelo mundo. Isso foi possível por meio da apresentação e análise das principais pesquisas empíricas internacionais de que se tem notícia.

Surpreendentemente, todas as pesquisas analisadas demonstravam que mais da metade das organizações pesquisadas, em vários casos 70% ou mais delas, faziam uso gerencial das informações providas do Método de Custeio Pleno, ou então, do Método de Custeio por Absorção. Tal constatação choca-se frontalmente com o que é pregado por grande parte da literatura de Contabilidade de Custos, que por vezes até execra a utilização gerencial do Método de Custeio Pleno e do Método de Custeio por Absorção.

Na análise dos resultados das pesquisas, das justificativas e explicações para o amplo uso do Custeio Pleno e do Custeio por Absorção no cotidiano das empresas, descobriu-se diversas razões que levam os gestores a fazer uso de tal tipo de informação, inclusive, razões de caráter gerencial estratégico.

Concluiu-se, portanto, em resposta aos problemas enunciados na Introdução do trabalho, que tanto o Método de Custeio Pleno (propriamente dito) quanto o Método de Custeio por Absorção podem, efetivamente, ser úteis gerencialmente.

Quanto à metodologia, foi utilizada uma abordagem teórico-empírica analítica, com claras preocupações epistemológicas.

## ABSTRACT

The present Master's dissertation approaches the Full Costing Method, also known in Brazil as RKW, in the sense of characterising it, and presenting its history, its applications described in literature and in empirical researches, as well as its advantages and disadvantages.

In the intent of making a rigorous conceptual work on the Full Costing Method, it was also approached in this research what it is judged to be the other four main costing methods studied and practised in the world, which are: Absorption, Direct, Variable and Activity-based. The five costing methods are then compared in details by means of a chart.

In a second stage of this research, the utilisation of Full Costing Method is focused in several kinds of organisations by the world. That was possible by means of presentation and analysis of the main international empirical researches known.

Surprisingly, all analysed surveys showed that more than half of the surveyed organisations, in some cases 70% or more, had made managerial use of information provided by the Full Costing Method, or, from the Absorption Costing Method. Such verification shocks frontally with what is preached by great part of the Cost Accounting literature, which sometimes even execrates the managerial utilisation of Full Costing Method and of Absorption Costing Method.

In the analysis of the results of the surveys, of the justifications and explanations for the wide utilisation of Full Costing and Absorption Costing Methods in quotidian of Companies, it was discovered some reasons that conduct managers to make use of that kind of information, including reasons of strategic managerial character.

Answering the problems enunciated in the Introduction of this study, it was concluded therefore that Full Costing Method (properly said) as much as Absorption Costing Method can, effectively, be managerially useful.

It was utilised, as for methodology, an analytical theoretical-empirical approach, with epistemological preoccupations.

## SUMÁRIO

### INTRODUÇÃO

JUSTIFICATIVAS, 1

PROBLEMA, 4

OBJETIVOS, 4

METODOLOGIA, 5

TRADUÇÕES, 7

### CAPÍTULO 1 – O MÉTODO DE CUSTEIO PLENO

1.1 CARACTERIZAÇÃO, 8

1.2 HISTÓRICO, 12

1.2.1 A HISTÓRIA DO R.K.W., 16

1.3 APLICAÇÕES, 24

1.3.1 APLICAÇÕES GERENCIAIS PARA OS CUSTOS FIXOS, 29

1.3.2 FIXAÇÃO DE PREÇO DE VENDA BASEADA NO CUSTO PLENO, 34

1.3.2.1 EXEMPLO NUMÉRICO, 36

1.4 VANTAGENS, 39

1.4.1 O “EFEITO TERMÔMETRO”, 40

1.5 DESVANTAGENS, 43

### CAPÍTULO 2 – O MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

2.1 CARACTERIZAÇÃO, 51

2.2 DEPARTAMENTALIZAÇÃO, 56

2.3 HISTÓRICO, 61

2.4 APLICAÇÕES, 63

2.5 VANTAGENS E DESVANTAGENS, 66

### CAPÍTULO 3 – O MÉTODO DE CUSTEIO DIRETO

3.1 CARACTERIZAÇÃO, 68

## **CAPÍTULO 4 – O MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL**

4.1 CARACTERIZAÇÃO, 71

4.2 HISTÓRICO, 74

4.3 APLICAÇÕES, 77

4.4 VANTAGENS, 78

4.5 DESVANTAGENS, 82

4.6 ABRANGÊNCIA DOS GASTOS CONTEMPLADOS PELOS MÉTODOS DE CUSTEIO POR UNIDADE DE PRODUTO, 91

4.7 NOVO PARADIGMA, 92

## **CAPÍTULO 5 – O MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES**

5.1 CARACTERIZAÇÃO, 95

5.2 ATIVIDADE, 100

5.3 HISTÓRICO, 106

5.4 APLICAÇÕES, 111

5.5 VANTAGENS, 114

5.6 DESVANTAGENS, 117

5.7 COMPARAÇÃO ENTRE OS MÉTODOS DE CUSTEIO, 120

## **CAPÍTULO 6 – A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO PLENO**

6.1 INTRODUÇÃO, 122

6.2 A PESQUISA DE SILBERSTON, 123

6.3 A PESQUISA DE FREMGEN & LIAO, 131

6.4 A PESQUISA DE GOVINDARAJAN & ANTHONY, 138

6.5 A PESQUISA DE MILLS & SWEETING, 141

6.5.1 A PESQUISA DE ATKIN & SKINNER EM 1974, 142

6.5.2 A PESQUISA DE MILLS & SWEETING EM 1986, 144

6.5.3 COMPARAÇÕES ENTRE AS DUAS PESQUISAS, 145

6.6 A PESQUISA DE HIROMOTO, 146

6.7 A PESQUISA DE YOSHIKAWA, INNES & MITCHELL, 150

6.8 A PESQUISA DE RAMADAN, 153

- 6.9 A PESQUISA DE SKINNER, 155
- 6.10 A PESQUISA DE ROBIN COOPER, 160
- 6.11 A PESQUISA DE SHIM & SUDIT, 162
- 6.12 A PESQUISA DE INNES & MITCHELL, 165
- 6.13 A PESQUISA DE DRURY & TAYLES, 167

**CONCLUSÕES, 172**

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS, 189.**

# ÍNDICES

## ÍNDICE DE QUADROS

- Quadro 1.1 – Método de determinação dos preços com base no Custo Pleno, 36
- Quadro 1.2 – Cálculo das taxas de C.I.F. e Despesas sob o Custeio Pleno, 37
- Quadro 1.3 – O “efeito termômetro” – Custeio Pleno, 41
- Quadro 1.4 – O “efeito termômetro” – Custeio por Absorção, 41
- Quadro 1.5 – O “efeito termômetro” – Custeio Variável, 42
- Quadro 2 – Custeio Pleno *versus* Custeio por Absorção, 67
- Quadro 4.1 – Custeio por Absorção *versus* Custeio Variável, 73
- Quadro 4.2 – Comparativo dos métodos de custeio utilizados na fixação de preços, 91
- Quadro 5.1 – Comparação entre os Métodos de Custeio, 121

## ÍNDICE DE TABELAS

- Tabela 5.1 – Níveis e formas de atividades, 102
- Tabela 5.2 – Matriz de acumulação para o Custeio Baseado em Atividades, 103
- Tabela 6.1 – Extensão da alocação de custo indireto para propósitos diferentes, 137
- Tabela 6.2 – Propósitos da Contabilidade de Custos, 151
- Tabela 6.3 – Bases de absorção de *overhead*, 152
- Tabela 6.4 – Usos da lucratividade líquida, 158
- Tabela 6.5 – Taxa de adoção do ABC, 166

## INTRODUÇÃO

### JUSTIFICATIVAS

A literatura mundial sobre Contabilidade de Custos vem advogando, há décadas, que o Método de Custeio Variável, muitas vezes tido como sinônimo do Método de Custeio Direto por essa mesma literatura, é a melhor opção de custeio para a Contabilidade Gerencial na sua importante missão de subsidiar o processo decisório dos administradores de uma entidade.

Tal afirmação se deve ao fato de que o Custeio Variável é considerado por grande parte da literatura como sendo técnica e cientificamente mais coerente do que o Custeio por Absorção, que é normalmente adotado no mundo inteiro pela chamada Contabilidade Financeira, de fins fiscais e societários.

Mais recentemente, a partir de meados da década de 80, o Método de Custeio Baseado em Atividades (*ABC - Activity-Based Costing*) vem sendo divulgado, algumas vezes até com certo exagero, como o novo paradigma da mensuração de custos diante do atual contexto de acirrada concorrência empresarial.

Em vista do exposto acima, salta aos olhos o fato de que recentes pesquisas científicas de caráter empírico realizadas no Reino Unido, Estados Unidos da América, Suécia, Japão, Austrália e Bélgica, entre outros países, evidenciem que a maioria das

organizações nesses países não têm feito mudanças significativas em seus sistemas de Contabilidade Gerencial utilizando métodos de custeio antigos, tais como o Método de Custeio Pleno e o por Absorção, inclusive (e até) para fins gerenciais (Drury & Tayles, 1995; Bjornenak, 1997, p. 367).

As pesquisas supracitadas, que foram compiladas no trabalho de Drury & Tayles (1995), apresentaram as mais diversas justificativas para não se mudar sistemas de Contabilidade Gerencial. Tais justificativas, aparentemente, não foram analisadas de maneira mais profunda, o que é até compreensível, visto que se tratava de pesquisas aplicadas por meio de questionários postais, na grande maioria dos casos.

Tal tipo de pesquisa apresenta várias limitações, conforme a literatura sobre pesquisa científica vem há muito tempo alertando. Uma dessas limitações é bem explanada por Castro (1977, p.83):

Um balanço, ainda que não tenha seus dados falseados, ou um questionário de censo industrial, diz relativamente pouco das forças que governam as decisões de uma pequena empresa. Por exemplo, a decisão de usar uma tecnologia poupadora de mão-de-obra pode ter sido motivada pela intenção de reduzir o tempo que a administração despense com problemas e incidentes envolvendo mão-de-obra. Embora essas dimensões possam vir a ser quantificadas, o mero conhecimento do problema depende de contatos pessoais e entrevistas demoradas dentro das empresas.

Um dos grandes méritos de uma pesquisa com questionários, às vezes chamada de enquete (ou *survey*, em língua inglesa) é, sem dúvida, o fato de servir como elemento identificador das áreas que requeiram maior atenção por parte dos pesquisadores. Desta maneira, a pretensão desta dissertação de mestrado é analisar,

com maior profundidade, as principais justificativas apontadas pelas pesquisas internacionais já mencionadas.

Este objetivo é bem suportado por Drury & Tayles (1995, p. 277), quando dizem que “os fatores que influenciam e inibem mudanças no sistema de Contabilidade Gerencial não estão bem compreendidos e têm recebido pouca atenção dos pesquisadores”.

Todavia, se se partir da premissa de que há diferentes métodos de custeio para diferentes fins, então não faz sentido ficar discutindo as justificativas apresentadas pelas empresas para não mudarem de método, porque é possível que elas não precisem mudar! Seu método de custeio original, provavelmente um simples Absorção (ou até mesmo um Pleno), pode estar sendo satisfatório em virtude de determinadas finalidades gerenciais.

Cumpramos ressaltar que a grande perplexidade que surge ao se comparar os resultados das pesquisas empíricas com o que é ensinado na maior parte da literatura de Contabilidade de Custos é algo que não pode ser ignorado por cientistas, pesquisadores e profissionais da área. Um estudo analítico, como o que aqui se propõe, poderá ser útil para testar as teorias pregadas pela literatura à luz da prática empresarial.

Acredita-se que este trabalho também poderá contribuir para o surgimento de novos temas de pesquisa, aprofundando ainda mais o debate em torno do assunto, enfocando talvez questões comportamentais (psicológicas), econômicas e quantitativas (matemáticas e estatísticas).

## PROBLEMA

Diante da perplexidade dos achados empíricos em relação ao que é pregado pela literatura, surgem, pelo menos, dois significativos problemas científicos:

- Será que o Método de Custeio Pleno (*Full Costing*) pode ser realmente útil em decisões gerenciais?
- Será que o Método de Custeio por Absorção é útil apenas para o atendimento de requisitos da Contabilidade Financeira?

## OBJETIVOS

Em vista dos problemas expostos, os objetivos da presente dissertação de mestrado são os seguintes:

- Realizar uma ampla pesquisa bibliográfica acerca dos principais métodos de custeio, quais sejam: (1) Pleno, (2) por Absorção, (3) Direto, (4) Variável e (5) Baseado em Atividades, levantando, para cada um deles, seu conceito, histórico, aplicações, vantagens e desvantagens.

- Levantar as principais pesquisas empíricas internacionais de que se tem notícia, analisando seus resultados e conclusões com respeito ao uso prático nas organizações dos métodos de custeio.
- Buscar, nas pesquisas empíricas mencionadas, as justificativas e explicações para o amplo uso do Custeio Pleno e do Custeio por Absorção no cotidiano das empresas.

Optou-se por não abordar o Método de Custeio das UEP's (Unidades de Esforço de Produção), por ser um método de custeio sem evidências empíricas de utilização internacional.

## METODOLOGIA

Já que os problemas a serem pesquisados e os conseqüentes objetivos da dissertação envolvem um fenômeno supranacional, que ainda carece de mais pesquisa e análise, utilizar-se-á uma abordagem teórico-empírica analítica, com claras preocupações epistemológicas.

Tal abordagem se faz necessária porque, para se analisar a validade das justificativas apresentadas nas citadas pesquisas internacionais é preciso, antes de mais nada, proceder-se a uma pesquisa teórica básica a respeito dos principais métodos de custeio em questão. Em seguida, surge o aspecto empírico da pesquisa,

consubstanciado no trabalho com os resultados de pesquisas empíricas já realizadas (dados secundários).

Quanto à estruturação do trabalho, o mesmo está constituído basicamente de duas grandes etapas, conforme descritas abaixo:

1) Pesquisa conceitual a respeito dos métodos de custeio que se julga serem os mais importantes utilizados mundialmente, quais sejam:

- Pleno;
- por Absorção;
- Direto;
- Variável;
- Baseado em Atividades (*ABC – Activity-based Costing*).

2) Análise propriamente dita de situações específicas citadas nas pesquisas internacionais, à luz do estudo teórico mencionado acima.

Essa análise terá como objetivo tentar verificar se as justificativas apresentadas nas pesquisas para o uso do Método de Custeio Pleno e do Método de Custeio por Absorção para fins gerenciais são realmente aceitáveis, do ponto de vista técnico e científico. Há, portanto, uma nítida preocupação epistemológica em toda essa dissertação, visto que epistemologia nada mais é do que “o estudo do grau de certeza do conhecimento científico em seus diversos ramos” (Bueno, 1994).

## TRADUÇÕES

As bibliografias escritas em língua estrangeira, utilizadas nesta dissertação, foram traduzidas pelo autor da mesma (Grigor Haig Vartanian), a menos que haja indicação do contrário.

Cumprе esclarecer que a palavra “overhead”, da língua inglesa, foi traduzida como significando o somatório de custos indiretos e despesas. Tal entendimento é quase unânime na literatura de Contabilidade de Custos, visto que, geralmente, quando se quer referir apenas aos custos indiretos de fabricação, lê-se a expressão “manufacturing overhead” ou “factory overhead” ou ainda “production overhead” (Siegel & Shim, 1995, pp. 157 e 253; CIMA, 1996, p. 28; Horngren, Foster & Datar, 1997). Aliás, até mesmo o mais famoso dicionário brasileiro, em sua mais recente edição, definiu a palavra inglesa “overhead” de maneira similar ao que se entende seja sua tradução mais correta, isto é, o somatório de custos indiretos e despesas: “Diz-se das despesas operacionais de um negócio, outras que não as concernentes ao trabalho e aos materiais” (Ferreira, 1999, p. 1466).

## CAPÍTULO 1

### O MÉTODO DE CUSTEIO PLENO

#### 1.1 CARACTERIZAÇÃO

O Método de Custeio Pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio, normalmente produtos e/ou serviços.

A principal informação do Método de Custeio Pleno é o denominado Custo Pleno, um número agregado médio obtido para as unidades do objeto de custeio em questão, que inclui parcela dos materiais diretos, mão-de-obra direta, custos indiretos de fabricação, despesas de vendas, distribuição, administrativas, gerais e até financeiras (Backer & Jacobsen, 1973, p.214; Morse, 1981, p.115; Nascimento, 1989, p.30; Horngren, Foster & Datar, 1997, p.390).

Método de Custeio Integral é um sinônimo do Método de Custeio Pleno (Nascimento, 1989, p.30; Santos, R. Vatan, 1998, p.66; Luz & De Rocchi, 1998, p.22; Koliver, 1998, p.11; Santos & Ninin, 1999; González, 1999). E para Kliemann Neto & Antunes Jr. (citados por Martins & Brunstein, 1999), o Custeio Integral é sinônimo de Custeio Total. A propósito, muitos autores de Contabilidade de Custos confundem o Método de Custeio Pleno com o Método de Custeio por Absorção (que será abordado

no Capítulo 2 desta dissertação). Apenas para ilustrar, o *Dictionary of Accounting Terms* (Dicionário de Termos Contábeis), em sua segunda edição, no verbete *FULL COSTING* (Custeio Pleno) remete o leitor imediatamente ao verbete *ABSORPTION COSTING* (Custeio por Absorção) (Siegel & Shim, 1995, p.180). O que os norte-americanos chamam de *full costing* deveria sempre incluir despesas, todavia, infelizmente, o fato é que não há unanimidade na literatura. Aliás, esta diferença terminológica é bem esclarecida por Koliver (1998, p.11), após tecer alguns comentários sobre a apropriação de custos indiretos e custos fixos:

Alguns autores insistem em denominar o procedimento em análise de custeio *por absorção*, argumentando que sua essência está na absorção de todos os custos pelos portadores finais, independentemente de serem diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. A nosso ver, a tese não resiste à análise, porque na idéia de *absorver* não está implícita a noção da *totalidade* dos custos do ciclo operacional; por conseguinte, preferimos a expressão *integral*, cuja semântica está, precisamente, alicerçada na idéia da totalidade, seguindo, aliás, a expressão alemã original *Vollkostenrechnung*<sup>1</sup>. (grifos no original)

Há também aqueles que se referem ao Método de Custeio Pleno como “custeio por absorção total”, conforme constatado, por exemplo, numa pesquisa empírica ocorrida no Reino Unido (Innes & Mitchell, 1991, p. 29). Brimson (1996, p. 84) também faz menção ao “custo com absorção total”. Guerreiro & Catelli (1995, p. 855) também definem o “custeio por absorção total” como uma metodologia de custeio onde “todos os custos e despesas operacionais são rateados às unidades individuais de serviços.”

---

<sup>1</sup> KILGER, Wolfgang. *Flexible Plankostenrechnung*. Köln und Opladen: Westdeutscher Verlag, 1967.

No Brasil, o Método de Custeio Pleno é mais comumente conhecido pela sigla RKW, que representa as iniciais de um antigo conselho governamental para assuntos econômicos (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), que existiu na Alemanha. Tal instituto, no início deste século, impunha às empresas alemãs uma metodologia para o cálculo de todos os seus custos, numa época em que a economia era totalmente centralizada e até o lucro era fixado pelo governo. Por meio dessa técnica alocavam-se aos produtos e serviços todos os custos e despesas da empresa, inclusive as financeiras, fornecendo, dessa maneira, o montante total gasto pela empresa no esforço completo de obter receitas. Bastava no final dos cálculos acrescentar a margem de lucro determinada pelo governo para o produto/serviço em questão, e estava determinado o preço de venda (Nascimento, 1989, p.30; Martins, 1998, p.236; Luz & De Rocchi, 1998, p.22; Santos, R. V., 1998, p.66).

É digno de nota que o modelo original do RKW continha uma noção de custo de oportunidade, representado pela figura da remuneração do capital próprio (Martins, 1997, p.6). Também segundo o mesmo autor, nas décadas de 60 e 70 havia aplicação do RKW em grandes, médias e até pequenas empresas brasileiras. “As pequenas empresas tinham, mesmo numa versão mais simplificada, uma aplicação da metodologia do RKW” (Martins, 1997, p.6). Neste sentido, De Rocchi (1998, p.11) faz uma colocação interessante: “No Brasil, por exemplo, a Contabilidade Formal vem-se adaptando cada vez mais ao padrão norte-americano [Custeio por Absorção], embora a **maior parte dos Contadores de Custos continue fiel ao sistema de custeamento desenvolvido pelo RKW alemão**” (grifo nosso).

O Método RKW, por sua vez, também é conhecido por Método das Secções Homogêneas. Secção homogênea é uma divisão do ambiente fabril em que as operações desenvolvidas são da mesma natureza e intensidade. Como exemplo, imaginando uma indústria gráfica, uma secção de impressão *off-set*, com impressoras do mesmo modelo, ou então de modelos diferentes porém de capacidade técnica muito similar. Tem-se assim, para cada secção homogênea, uma *unidade de medida de trabalho abstrata* que mede toda a produção que passa pela secção, por mais diversificada que essa produção possa ser (Allora, 1985, p.41). Ainda para esse autor, no verdadeiro Método RKW não há “centros de custos”, mas somente “secções homogêneas” (Allora, 1985, p.44). Secção homogênea é sinônimo de setor homogêneo, quando se fala em agrupamento por setores de custos (Klauser, 1960, pp.30-33). Martins & Brunstein (1999) também fazem menção ao Método das Secções Homogêneas, ou Método dos Centros de Custos.

Allora (1985, p.44-5) também afirma que o Método RKW é claro e simples quando aplicado da maneira correta, e para tal, ele deve responder a três condições indispensáveis:

1. as secções devem ser clara e realmente homogêneas;
2. deve existir uma “Unidade de Trabalho” válida para medir toda a produção diversificada da secção;
3. as secções devem ser poucas.

Trabalhado dessa forma, os resultados do método seriam “bons e confiáveis”.

## 1.2 HISTÓRICO

Na história da economia norte-americana, a primeira aparição do Método de Custeio Pleno pode ter-se dado nos anos 1880, época em que engenheiros mecânicos contemporâneos de Frederick W. Taylor, tido como um dos principais nomes da chamada *administração científica*, estavam preocupados em aperfeiçoar a eficiência dos processos de manufatura. Um deles era Alexander Hamilton Church, que “estava particularmente interessado no desenvolvimento de métodos gerenciais que assegurassem que partes eficientes se juntassem num todo rentável”. (Johnson & Kaplan, 1991, p.52). Church acreditava que a informação acerca do custo do produto deveria revelar os reais recursos usados para fazer os produtos. Esses “reais recursos” utilizados para fabricar os produtos incluíam “gastos de todas as classes” (Johnson & Kaplan, 1991, p.55).

Cabe comentar aqui a respeito da sofisticação do método de custeio de Church, por se tratar de algo bastante avançado para a época. Além de perceber que a totalidade dos recursos utilizados na fabricação de um produto não eram apenas aqueles que existiam dentro da fábrica (afinal de contas, sem uma estrutura adequada nada se produz), Church não pensava pura e simplesmente em levar todos os gastos da organização para os produtos. Ele reconhecia o grau de dificuldade na alocação de custos indiretos de fabricação e de despesas (*overhead*) à medida que aumentava a heterogeneidade do negócio em questão; essa alocação seria relativamente fácil com

processos simples e poucos produtos. Idealmente, a massa de custos indiretos de fabricação e despesas, representaria "o custo de incontáveis fatores de produção, cada qual devendo ser rastreado separadamente aos produtos" (Johnson & Kaplan, 1991, p.55).

Em sua preocupação científica com o rastreamento desses gastos, a princípio indiretos, Church também via a necessidade de se dispensar um tratamento distinto para os gastos de fábrica daquele dado aos de venda (fora da fábrica), devido à ampla diferença de condições que afetavam sua real incidência sobre os produtos individualmente, e não devido ao entendimento de que os custos de fábrica se aplicam aos produtos e os de venda aos períodos. Porém, mesmo considerando em separado os custos de venda e gerais dos custos de fábrica, Church ainda assim os incluía, ao computar os custos do produto, para que os lucros da companhia como um todo pudessem ser relacionados à rentabilidade individual dos produtos (Johnson & Kaplan, 1991, p.55).

Pode-se perceber nas idéias de Church uma crítica implícita ao entendimento, que deveria estar se tornando muito comum nos Estados Unidos na virada do século, referente à Contabilidade Financeira e suas exigências de aderência aos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, que incluíam a prática do Método de Custeio por Absorção. Ou seja, quando se fala em custeio gerencial, as coisas não são tão simples quanto 'separar custos do produto dos custos do período'. A aguçada percepção de Church era, e ainda é, totalmente verdadeira: o tratamento diferenciado a ser dispensado aos gastos de produção e aos demais gastos da empresa deve ser motivado pelas reais diferenças que afetam a incidência dos dois tipos de gastos sobre

os produtos individualmente. As relações de causa e efeito são diversas até mesmo entre diferentes gastos de vendas, gerais e administrativos, o que depõe contra a simplória afirmação de que os 'gastos de fábrica se aplicam aos produtos e os de venda, gerais e administrativos aos períodos'.

Por volta de 1900, engenheiros em muitas empresas metalúrgicas demandavam informações acerca do custo de seus produtos, para que pudessem propor preços de venda acurada e racionalmente. "Assim como Church, virtualmente todos os engenheiros 'contadores de custos' viam o custo do produto como consistindo de uma porção de *todos* os custos incorridos na firma; não somente os custos de fábrica[!]. O custo do produto incluía custos [sic] de venda, gerais e administrativos e, na visão de muitas autoridades, uma alocação para juros imputados sobre o patrimônio líquido[!]" (Johnson & Kaplan, 1991, p.56; grifo no original).

Coloca-se a expressão [sic] na citação acima por entender-se que a palavra mais correta seria despesas (de venda, gerais e administrativas), ao invés de "custos". No mais, essa transcrição é claríssima na caracterização do Método de Custeio Pleno, e endossa completamente o conceito apresentado no início deste capítulo. Também deve-se notar a preocupação econômica, assim como no RKW, com a remuneração do capital próprio - "juros imputados sobre o patrimônio líquido" -, que representava uma preocupação por parte dos profissionais de custos com a figura do custo de oportunidade. Isto se coaduna a uma das definições mais respeitadas de Custo Pleno, emitida por Backer & Jacobsen (1973, p. 214), quando dizem que os Custos Plenos "são iguais ao custo total da produção (isto é, custo por absorção), mais um acréscimo para as despesas de venda e de administração e **uma margem desejada de lucro**"

(grifo nosso). De fato, as práticas de custeio gerencial na Alemanha do início do século previam a figura dos “juros imputados” como parte do Custo Pleno de produtos e serviços (Bjornenak, 1997, p. 371-2).

Também deve-se lembrar que, para vários Contadores e pesquisadores norte-americanos do início do século, o verdadeiro custo era similar ao que se define nesta dissertação como *Custo Pleno*. Veja-se as palavras de Benninger (1949, p. 388):

Desde os primórdios da moderna Contabilidade de Custos, a palavra custo tem sido definida de forma a incluir todo o custo. A seção de revisão de livro do periódico *The Accountant*, de 12 de Julho de 1890, incluiria como um custo de produção: materiais, mão-de-obra e despesa indireta, a última compreendendo “... tais itens como administração, despesas de escritório e juros sobre o capital ...”

Já na Inglaterra, no ano de 1889, G. P. Norton, um executivo de uma companhia têxtil, descreveu outro procedimento para ligar os lucros globais de uma empresa manufatureira com a eficiência de suas partes, o que se daria por meio de um sistema de custeio padrão, que incluiria em seu bojo um método de custeio específico. Para Norton, os custos “reais” eram aqueles encontrados após alocações de *overhead*. Subentende-se aqui que este *overhead* incluiria também as despesas da empresa (Johnson & Kaplan, 1991, p.56-7). Para o renomado escritor contábil A. C. Littleton (citado por Johnson & Kaplan, 1991, p.57), o sistema de contas de Norton era “engenhoso”<sup>2</sup>.

Na Europa, o primeiro indício moderno de uso do Método de Custeio Pleno, ocorreu na França em 1832, quando Simon concebeu a idéia de que não deveria haver

---

<sup>2</sup> LITTLETON, A. C. *Accounting Evolution to 1900*. New York: American Institute Publishing Co., 1933. p. 344.

custos de período, mas que itens tais como aluguel, salários administrativos e taxas deveriam ser alocados como *overhead* aos processos produtivos (Fleischman, 1996, p.124). Para Bernardo (1996, p.126), F. N. Simon, que trabalhava com contas de fornalha e forja, preferia alocar as despesas da empresa à produção no fim do período contábil, quando a produção e o custo total de cada processo era conhecido, ao invés de fechá-los diretamente no lucros e perdas (conta de resultado do período).

### 1.2.1 A HISTÓRIA DO R.K.W.

No que tange ao sinônimo brasileiro do Método de Custeio Pleno, o popular RKW, sua origem oficial pode ter ocorrido na Alemanha em 11 de novembro de 1937, conforme alega De Rocchi (1998, p.13). Esta versão é confirmada por Fleischman (1996, p. 135; grifo no original):

Em 11 de novembro de 1937, o governo Alemão colocou em vigor o *Plano de Contas Uniforme (the Goering Plan)* que identificava o propósito da Contabilidade de Custos como fixação de preço de venda e valoração unitária. Quando a Associação de Industriais Alemães tomou o lugar do regime Nazista após a guerra, o plano de contas comum tornou-se voluntário, embora praticamente todas as firmas alemãs continuassem a utilizá-lo.

Eliseu Martins, por outro lado, prefere não indicar um ano específico de origem para o Método RKW, limitando-se a dizer que o mesmo nasceu “no início deste século” (Martins, 1998, p. 236).

Há outro indício de que o Método “RKW” possa ter nascido em 1937, ou talvez até alguns anos antes. O norueguês Bjornenak (1997), professor e pesquisador de Contabilidade, fez um interessante estudo relacionando as práticas de custeio na Noruega com a evolução da literatura de Custos nesse país, no período de 1936 até 1996. Bjornenak chegou à conclusão que, de 1936 até 1955, tanto as práticas de custeio quanto a literatura norueguesa foram fortemente influenciadas pela tradição germânica. E essa Escola de Contabilidade Alemã pregava a adoção tanto do Custeio Pleno como do Custeio por Absorção, de forma bastante minuciosa e inteligente, com a alocação dos custos indiretos e despesas (quando fosse o caso) em bases causais. “Todos os livros-texto especificados nesta época também continham longas listas de bases de alocação propostas para diferentes grupos de custos [*cost pools*]” (Bjornenak, 1997, p. 371).

Entretanto, a verdadeira história do R.K.W. é por fim esclarecida em dois artigos de autoria de Adolph Matz, publicados no periódico “*The Accounting Review*” em 1940. Essa história será contada a partir deste ponto, com base nesses dois artigos (Matz, 1940a; 1940b).

Em 1939, os Estados Unidos começaram a sentir uma onda de hostilidades provinda de algumas nações européias, em relação a inúmeras questões concernentes a indústria, comércio, matérias-primas etc. Dentre essas nações,

destacava-se a Alemanha, que desde alguns anos antes, já tentava tornar sua economia auto-suficiente por meio do lançamento de seu “Plano Quatro Anos” (*Four-Year Plan*). Rigorosas leis de comércio exterior, economia rígida, estrito controle sobre o capital e o trabalho, trocas de mercadorias com outras nações e racionamento de alimentos eram consideradas como medidas externas para o trato com a economia norte-americana.

Essa situação vivida durante o tempo de guerra (II Guerra Mundial) podia ser interpretada como um cuidadoso plano de formação de tropas. À medida que essa filosofia econômica tomava corpo, as leis e regulamentos resultantes rapidamente surgiam. O primeiro grande país que ilustra essa nova fase é a Alemanha, cujo universo empresarial, ao passo que vinha tendo um progresso rápido e importante, também foi chamado, de outra parte, a travar uma batalha por uma economia maior e auto-suficiente, como era o objetivo do Plano Quatro Anos.

Nesse contexto, são dignas de nota as palavras do então Ministro da Justiça da Alemanha, Dr. Frank, contidas num telegrama enviado pelo mesmo ao Congresso Internacional de Contadores, realizado em Berlim em setembro de 1938: “Considero que o mais alto objetivo da profissão contábil é assistir a economia alemã em seu esforço para aumentar e assegurar eficiência. Este esforço é o novo dever da profissão em relação ao povo e à nação.”<sup>3</sup> Um ano antes, o governo já havia pronunciado que o “capital tem de servir ao povo e não vice-versa”.<sup>4</sup> A idéia era a de que o empresário não deveria impor sacrifícios ao povo, mas sim trabalhar de modo transparente e cuidadoso,

---

<sup>3</sup> *Der Wirtschaftstreuhänder*, Sept. 15, 1938, Heft Nr. 17/18, p. 1.

<sup>4</sup> V. Ribbentrop. *Vierjahresplan und Welthandel*. Junker & Dünhaupt Verlag, Berlim, 1937.

buscando operar o seu negócio da maneira mais barata possível, o que proporcionaria economias em toda a nação.

Para atingir tal objetivo, o governo alemão publicou a “Lei para a Preparação da Estrutura Orgânica da Economia Alemã”, em 27 de fevereiro de 1934. Nessa época, o governo esperava que “grupos econômicos” pudessem ser criados para cada tipo de negócios, de forma que qualquer empresa pertencesse a um grupo. Esta lei de 1934 parece ter tido pouco efeito. Assim, em novembro desse mesmo ano, ela foi seguida por um segundo decreto que oficialmente estabeleceu a unificação técnica e regional dos grupos que vinham sendo formados desde fevereiro. Os grupos líderes compreendiam: *Industry* (Indústria), *Trade, Commerce, Banks* (Bancos), *Insurance Companies* (Companhias de Seguros) e *Utilities* (Empresas de Serviços de Utilidade Pública). Durante os seguintes dezoito meses, esses grupos pressionaram cada homem de negócios a se juntar a um grupo, ou a vários grupos concomitantemente.

Porém, a pressão e o entusiasmo de vários líderes de grupo para que os empresários se juntassem ao seu grupo em particular, cresceu tanto que já se tornava inconveniente. Como consequência, foi promulgada uma Lei em sete de julho de 1935 para eliminar: (1) certos defeitos com respeito ao princípio de associação compulsória, imposta aos empresários sob o preceito do princípio de totalitarismo e (2) estabelecer limites claros de responsabilidade para as personalidades líderes, juntamente com a sua autoridade sobre suborganizações. As Câmaras de Comércio foram promovidas a agências semi-governamentais com o intuito de propiciar uma ligação maior entre governo e empresários. Foi definitivamente acordado que as empresas deveriam se juntar a apenas um grupo econômico, no caso, ao grupo que representasse o negócio

mais importante da empresa. Em contrapartida, os grupos foram incumbidos de impor certos deveres aos seus membros. Dentre tais deveres, havia instruções em (1) assuntos de desenvolvimento técnico; (2) aperfeiçoamento de métodos de trabalho e contábeis, em particular concernentes à Contabilidade de Custos e ao cálculo de preços; (3) problemas fiscais e (4) problemas relativos ao comércio exterior.

Os grupos se formaram em dois anos e meio. Havia cooperação dentro dos grupos, o que levou à implementação de melhorias técnicas e gerenciais. Mas o governo sentia que o sucesso do Plano Quatro Anos estava requerendo uma abordagem mais ampla e severa; dessa forma, em 12 de novembro de 1936, o Ministro da Economia publicou nova legislação que provocou uma virada em todo esse desenvolvimento. O governo acabou delegando mais autoridade aos grupos e também passou a cobrar bem mais responsabilidades. Os grupos deveriam educar seus membros para torná-los administrativamente mais eficientes. Com respeito à Contabilidade, as empresas deveriam melhorar em termos de uniformidade, métodos de escrituração, cálculos de preço e análises.

Nessa legislação, o governo alemão também sugeriu que as empresas não deveriam existir apenas para obter lucro. “Idéias velhas e enraizadas que guiavam os empreendedores apenas na esperança de fazer lucros, precisam agora ser examinadas à luz de suas justificativas na medida em que elas promovam o sucesso do Plano Quatro Anos como um compromisso nacional.” Essas foram palavras do próprio Ministro da Economia (Matz, 1940a, p. 179).

Imediatamente após a publicação dessa legislação, os líderes de grupo começaram a trabalhar em todos os campos da Contabilidade. Entretanto, este trabalho estava tão disperso e descoordenado que surgiu a necessidade de se criar objetivos uniformes. Visto que algumas empresas ainda pertenciam a vários grupos econômicos ao mesmo tempo, ocorria que um sistema contábil de uma divisão era contraditório ao de outra. Tais dificuldades não apenas impediam a possibilidade de se ter sistemas uniformes, mas também o alcance de um outro grande propósito: a comparabilidade.

Para se conseguir uma base uniforme que guiasse o desenvolvimento geral da Contabilidade, e em especial dos métodos e sistemas de Contabilidade de Custos, foi fundado o “Comitê de Economia Industrial” (*Board of Industrial Economy – Reichsausschuss für Betriebswirtschaft, RfB*), que era um sub-comitê da “Curadoria para Economia” (*Curatorium for Economy – Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, R.K.W.*). Os membros desse comitê eram escolhidos a partir de três entidades: agências governamentais interessadas, universidades e indústrias. Acreditava-se que tal critério faria do comitê um sucesso.

Logo no início de seus trabalhos, o comitê considerou como mais urgentes e importantes os seguintes assuntos:

- 1) Objetivos da organização da escrituração e da Contabilidade.
- 2) Criação de sistemas contábeis uniformes.
- 3) Objetivos da Contabilidade de Custos.
- 4) Terminologia uniforme em Contabilidade.

O trabalho do comitê rendeu frutos em 1937. Em 11 de novembro de 1937, sob recomendação do comitê, o Ministro da Economia publicou sua “Declaração referente aos Princípios Norteadores dos Objetivos da Escrituração e da Contabilidade”<sup>5</sup> (*“Release concerning Guiding Principles for the Objectives of Bookkeeping and Accounting”*). Essa declaração era composta de três partes:

- 1) Princípios norteadores da organização da Contabilidade.
- 2) Requisitos para um sistema contábil organizado.
- 3) Um plano de contas uniforme.

Cumprе ressaltar que essa declaração não prescreve um sistema contábil específico; apenas propõe requisitos mínimos. O objetivo do governo alemão era de que houvesse comparabilidade dentro dos grupos econômicos.

O aspecto mais importante de um sistema contábil era o tipo e o número de contas, segundo a declaração de 1937. Por essa razão, era fundamental que os empresários seguissem o plano de contas uniforme. As contas deveriam permitir a compreensão de cada transação empresarial, bem como suficiente divisão de custos, despesas e receitas. Aliás, os diversos tipos de custos e de despesas, bem como os portadores desses custos e despesas, deveriam ser particularmente enfatizados.

---

<sup>5</sup> R.K.W. Mitteilungen, Herausgegeben von Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, **Grundsätze für buchhaltungsrichtlinien**, Nov. 1937.

Segundo Pigatto & Lisboa (1999, p. 61), outro grande objetivo na criação do plano de contas uniforme era proporcionar a integração da Contabilidade Financeira com a Contabilidade de Custos. Esses autores também afirmam que o plano de contas oficial da indústria alemã se tornou compulsório dos anos 30 até 1945, como um instrumento do planejamento econômico estatal na Alemanha. Outros países apreciaram o exemplo alemão e também introduziram regulamentações similares, tais como a França e a Espanha.

A prova cabal de que se praticava o Método de Custeio Pleno na Alemanha do R.K.W. e do RfB está num plano de contas sugerido para a indústria. Tal plano de contas era dividido em dez grandes grupos de contas, sendo que o grupo 5, chamado de "Alocação de Custos", possui o subgrupo "54 – Custos [Despesas] Administrativos Alocados" e o "55 – Custos [Despesas] de Venda Alocados", além dos demais subgrupos para custos de produção. Há também o grupo 8 - "Contas de Receita" -, mas não há nenhum grupo para "Contas de Despesa"!

Ao final da declaração, o governo alemão afirma que a informação contábil obtida com o uso desses princípios seria útil, em primeiro lugar, ao próprio empresário, visto que ele teria o "conhecimento necessário para uma administração de sucesso" (Matz, 1940a, p. 185). Portanto, já se percebia naquela época a utilidade gerencial do Método de Custeio Pleno.

### 1.3 APLICAÇÕES

As aplicações do Método de Custeio Pleno são eminentemente gerenciais; isso ocorre principalmente porque, no âmbito da Contabilidade Financeira, não é permissível carrear as despesas aos estoques, visto que as despesas são consideradas como gastos que competem ao período contábil. Os primeiros usos observados deste tipo de informação de custos, na época em que engenheiros mecânicos desempenhavam o papel de Contadores de Custos - com grande destaque para Church e Norton -, consistiam na monitoração de eficiência de processos fabris e de produtos, e também na avaliação de rentabilidade dos mesmos, desde que a massa de custos indiretos e de despesas fosse "cuidadosamente rastreada aos produtos"(Johnson & Kaplan, 1991, p.58). Havia uma preocupação em se relacionar os resultados globais da empresa com os resultados individuais de todos os produtos vendidos, o que se tornaria possível por meio de uma aplicação cabal do Custeio Pleno; dessa forma, a soma da diferença entre Receita (realmente praticada) de todos os produtos comercializados no período e seus Custos Plenos (que carregavam uma parcela de todos os gastos da empresa) seria igual ao Lucro Líquido obtido no período, conforme o saldo final da conta "lucros e perdas" (Johnson & Kaplan, 1991, pp.45-59).

Na mensuração do preço de transferência está outra aplicação gerencial do Método de Custeio Pleno. "Dentre as regras mais comuns para preços de transferência

usadas pelas empresas está alguma versão do custo pleno da divisão vendedora, [...]” (Johnson & Kaplan, 1991, p.168).

Também na análise, e posterior avaliação, de performance de áreas e de gestores, os Custos Plenos podem ser usados até para influenciar o comportamento dos gestores com respeito aos custos (Fremgen & Liao, 1981, p. 3). Isso não significa necessariamente que os Custos Plenos *devam* ser usados para tal finalidade; trata-se, apenas, de uma efetiva possibilidade gerencial.

Contudo, a aplicação mais amplamente observada do Método de Custeio Pleno está, sem dúvida nenhuma, nas decisões envolvendo preços de venda, conforme testado e comprovado por muitos autores (Devine, 1950, p. 388; Anthony, 1960, 126-134; Klauser, 1960, p. 22; Leme, 1968, p.44; Silberston, 1970; Backer & Jacobsen, 1973, pp. 212-6; Anthony, 1976, pp. 69-79; Morse, 1981, pp. 115-8; Fremgen & Liao, 1981; Govindarajan & Anthony, 1983, pp. 30-36; Sanvicente & Santos, 1983, pp. 46-7; Allora, 1985, p. 104; Tod, 1986, p. 39; Hiromoto, 1988, pp. 22-26; Mills & Sweeting, 1988; Yoshikawa, Innes & Mitchell, 1989, pp. 20-23; Ramadan, 1989, pp. 31-37; Nascimento, 1989; Dean, Clarke & Graves, 1990, pp. 22-5; Geldmacher, 1990, pp.81-83; Skinner, 1990, pp. 135-141; Johnson & Kaplan, 1991, pp. 10, 33, 34, 56, 57, 74, 75, 77, 105-7, 247; Luther, 1992, pp. 37 e 42; Merchant & Shields, 1993, pp. 76-81; Cogan, 1994, p. 79; Innes & Mitchell, 1995, p. 138; Ferrara, 1995, pp. 30-36; Shim & Sudit, 1995, pp. 37-39; Drury & Tayles, 1995, pp. 267-280; Fleischman, 1996, p. 125; Tyson, 1996, pp. 153-4; Homgren, Foster & Datar, 1997, pp. 429-445, 471-494; Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 1997, p. 323; Martins, 1997, p. 6; Sakurai, 1997, pp. 79-80; Martins, 1998, pp. 236-7; Santos, R. V., 1998, p. 66; IOB, 1998d; Santos, A., 1998, p. 4;

Mattos, Moraes, Madureira & Thompson, 1999; Bergamasco, 1999; Iudícibus, 1999, p. 5).

Pode parecer estranho falar-se em Custos Plenos amparando decisões referentes a preços de venda, numa época de economia a cada dia mais globalizada e competitiva. Porém, há muitos anos, Backer & Jacobsen (1973, p. 215) já esclareciam que a determinação de preços sob a abordagem do Custo Pleno é mais relevante em empresas com produtos bem diferenciados, ou com artigos fabricados sob medida ou, então, para produtos que estejam sendo lançados e que, por conseqüência, ainda não tenham um preço já aceito pelo mercado. Portanto, a aplicabilidade dos Custos Plenos a este tipo de decisão é mais provável para produtos menos competitivos. Mesmo assim, em mercados bem mais competitivos, o Método de Custeio Pleno pode ser útil na determinação da lucratividade dos produtos e em decisões correlatas ao preço de venda, o que poderia ocorrer quando se utiliza a informação do Custo Pleno de um produto como o *balizador* (talvez o mais pessimista) para a decisão acerca de qual preço de venda estabelecer para esse produto.

Empresas comerciais também podem fazer uso gerencial do Método de Custeio Pleno, de uma forma adaptada à sua realidade operacional, basicamente com respeito à terminologia (IOB, 1998c).

Outra notória aplicação do Custeio Pleno, pelo menos nos Estados Unidos da América, está na precificação de contratos públicos. Tanto é assim que o Congresso norte-americano, em 1970, estabeleceu um comitê para emitir padrões de Contabilidade de Custos, o CASB - *Cost Accounting Standards Board*, com o objetivo

de uniformizar os procedimentos para determinação do “custo” em contratos de defesa governamentais negociados com empresas privadas. A missão desse órgão era estreitar as opções de enfoques de custos disponíveis para os contratados e sub-contratados pelo governo, por meio da emissão de Padrões de Contabilidade de Custos a serem seguidos na estimação, acumulação e evidenciação dos custos dos respectivos contratos. Por exemplo, alguns padrões de destaque são: o número 410, que se refere à alocação de despesas gerais e administrativas a objetivos finais de custos (produtos e serviços); o número 414, que define a alocação de custo de capital; e, o número 418, que além de definir a alocação de custos diretos e indiretos, também estabelece ordem de prioridade entre bases alternativas de alocação. O CASB emitiu 19 padrões entre 1970 e 1981, cuja aplicação se estendeu virtualmente a todos os contratos negociados pelo Governo dos Estados Unidos que ultrapassassem o valor de cem mil dólares (Morse, 1981, pp. 115-6). O CASB ainda existe e está ativo (Horngren, Foster & Datar, 1997, p. 517).

Uma observação interessante em relação aos padrões do CASB é que, por eles dizerem respeito a todos os custos da empresa, tanto aos internos quanto aos externos à fábrica, interessariam a qualquer pessoa que desejasse justificar seus preços com base em dados de custos (Morse, 1981, p. 116).

Para Horngren, Foster & Datar (1997, p. 473), outras duas aplicações de um Custeio Pleno poderiam ter como propósito:

- encorajar representantes de venda a promover produtos ou serviços de alta margem de lucro, e

computar a remuneração a empresas de consultoria que sejam pagas por meio de percentagem das economias de custo [e despesas] resultantes da implementação de suas recomendações.

Na primeira aplicação, percebe-se a intenção de se induzir o comportamento de gestores e empregados rumo aos objetivos designados pela alta administração, motivando-os a promover a venda daqueles itens que apresentam alta margem de lucro operacional, no caso, o lucro obtido após a apuração do Custo Pleno do item em questão (produto ou serviço). Se a administração desse negócio trabalhasse gerencialmente apenas com o Custeio Variável, ela poderia estar encorajando a venda de produtos e serviços que simplesmente apresentassem uma alta Margem de Contribuição. Obviamente, deverá existir na empresa o conhecimento dos preços praticados no mercado, para que os preços propostos não sejam tão elevados que, ao invés de incentivar, desmotivem o vendedor.

Com respeito à segunda aplicação, pode-se pensar na seguinte situação. Uma empresa que apura o Custo Pleno unitário de seus produtos, em bases orçamentárias, com o objetivo de subsidiar a decisão referente a fixação de preço de venda unitário, contrata uma consultoria com a intenção de que a mesma faça recomendações para a redução de custos na empresa. Pois bem, após alguns meses de trabalho, os consultores propõem algumas medidas nesse sentido, que são prontamente aceitas e implantadas na empresa. Apura-se novamente os Custos Plenos unitários dos produtos sob a nova realidade e constata-se uma efetiva diminuição no valor desses custos. Sobre o valor da diferença referente à diminuição no montante dos Custos Plenos aplica-se então um percentual (por exemplo, 20%) e o resultado dessa multiplicação

representará a remuneração à equipe de consultoria (talvez uma remuneração extra, além dos honorários fixos contratados).

Ainda com respeito a essa segunda aplicação mencionada por Horngren, Foster & Datar (1997, p. 473), cumpre dizer que, *a priori*, o que importa para a empresa é a redução no *total* de todos os gastos (custos e despesas) independentemente de serem ou não alocados a produtos. Contudo, pode ser que os gestores da empresa queiram relacionar essa redução no total dos gastos com a redução nas partes, no caso, com a redução ocorrida na estrutura de Custos Plenos de cada produto. De fato, tal prática de se relacionar os resultados globais da empresa com os resultados individuais de todos os produtos já ocorria entre os engenheiros do final do século XIX, pioneiros na utilização do Custeio Pleno (Johnson & Kaplan, 1991, pp. 45-59).

### 1.3.1 APLICAÇÕES GERENCIAIS PARA OS CUSTOS FIXOS

É muito comum encontrar-se na literatura de Custos a afirmação simplista de que os custos fixos, por não variarem com o volume de produção ou de vendas, podem ser irrelevantes e até mesmo perniciosos para a tomada de decisões (Guerreiro, 1996, pp. 61-67; Martins, 1998, pp. 199 e 203). Guerreiro (1996, p. 65) vai ainda mais longe: “[...] a determinação de valores de estoques com base em alocação de custos e a conseqüente retenção de custos estruturais fixos nos estoques de produção em andamento e de produtos acabados é totalmente inútil para finalidades gerenciais.”

Porém, Luther (1992) esclarece como os “custos fixos podem freqüentemente ser custos relevantes.” Uma situação ilustrativa poderia ocorrer quando da determinação de preços de venda, onde os custos fixos incorridos no passado tenham criado um ativo valioso com usos alternativos. Neste caso, a inclusão de tais custos nos produtos para fins de formação do preço poderia objetivar que os preços de venda assegurassem a cobertura dos custos de oportunidade, ou seja, que cobrissem os benefícios líquidos que pudessem ser obtidos pela utilização do ativo na próxima atividade mais lucrativa. Um exemplo prático de tal abordagem se daria quando um hotel de luxo aloca os custos fixos de seu prédio para seus restaurantes e outros centros comerciais. O autor aprofunda ainda mais sua explicação (Luther, 1992, p. 37):

O custeio marginal indicaria que os preços do restaurante não deveriam ser chamados a recuperar os custos fixos que seriam incorridos de qualquer forma, mas o ponto crítico é que se eles não podem, então há uma indicação de que o espaço poderia ser mais lucrativamente alugado para terceiros, por exemplo um joalheiro ou um salão de cabeleireiros. Esse suporte para o custeio por absorção baseado em custos fixos agindo como substitutos para os custos de oportunidade foi feito pela primeira vez por Baxter & Oxenfeldt em 1961.<sup>6</sup>

Apesar de Luther se referir explicitamente ao Custeio por Absorção, tal raciocínio acerca da utilidade da alocação de custos fixos também é válido para o Custeio Pleno, talvez até em maior grau, em virtude da alocação de todas as despesas.

É digno de nota que Luther (1992) aborda os custos fixos salientando suas características de custos perdidos (*sunk costs*). Custos perdidos são tradicionalmente definidos como custos incorridos no passado e que não são mais afetados por qualquer ação futura, tornando-se, portanto, irrelevantes para as tomadas de decisão. Tais

custos são, portanto, *sempre* fixos. Todavia, a recíproca não é verdadeira, isto é, nem todos os custos fixos são perdidos ou afundados (*sunk costs*). E é essa constatação que dá sustentação lógica à alocação de custos fixos: se eles são fixos mas não perdidos (ainda não incorridos), seu incorrimento pode ser administrado, desde que conhecidas as causas do incorrimento.

O fato é que os custos fixos não podem simplesmente ser eliminados ou escondidos. Para a tomada de decisões estratégicas, os custos fixos podem ser criticamente importantes. Primeiramente, eles podem dar uma boa idéia de em quais custos eventuais competidores teriam que incorrer para entrar em determinado mercado. Exemplificando, os custos passados com pesquisa e desenvolvimento de um novo medicamento podem não representar custos marginais (ou variáveis) para a empresa que neles incorre, todavia, eles podem representar o custo incremental de uma outra empresa que esteja interessada em competir nesse mercado. Por essa razão, esses "custos perdidos" têm claras implicações no momento de se decidir em quanto se cortar um preço de venda num mercado competitivo (Luther, 1992, p. 37).

Finalmente, Luther (1992, p. 37) chega literalmente ao Custeio Pleno:

De uma maneira indireta, essa abordagem empresta ainda maior suporte à recuperação dos custos perdidos na fixação de preços dos produtos, isto é, fixação de preços pelo custo pleno. Se os custos nos quais você incorreu para conseguir o produto em sua presente condição e locação são aqueles nos quais os competidores precisariam incorrer, então o custo pleno é uma indicação de quão alto o preço pode ser estabelecido sem convidar outros a disputar o seu nicho de mercado.

---

<sup>6</sup> BAXTER, W. T. & OXENFELDT, A. R. Costing and pricing: the cost accountant versus the economist. *Business Horizons*, 1961.

A inteligência analítica de Luther ao fazer essa colocação derruba, com lógica e raciocínio científico, qualquer afirmação irrefletida de que o Custeio Pleno, e também o por Absorção, sejam inúteis gerencialmente. Dizer que os custos fixos (ou os custos perdidos) não sejam relevantes para se tomar decisões significa "ignorar o tomador de decisões e o ambiente no qual ele opera" (Luther, 1992, p. 37).

Kanitz (1972, p. 45) também reconheceu e afirmou que os preços de mercado tendem a englobar uma parcela de custos fixos.

De fato, o conceito de custo perdido (*sunk cost*) é, no mínimo, bastante discutível como algo a ser esquecido, ignorado para a tomada de decisões. Nessa mesma linha de raciocínio, poderia-se concluir que o capital investido (valor originalmente aplicado numa empresa) também deveria ser ignorado, já que também ocorreu no passado e não pode mais ser afetado por qualquer ação futura. Será que algum empresário concordaria com essa idéia? *Os custos perdidos só devem ser ignorados quando são comuns a duas alternativas, dentre as quais se deve optar por apenas uma* (Nascimento, 1999).

Planejar os investimentos em infra-estrutura é fundamental; esta deveria ser adequada, isto é, estar na justa necessidade das operações da empresa. A projeção do faturamento (e por que não, da Margem de Contribuição) de cada produto deve evidenciar suas correspondentes capacidades de contribuir para a cobertura dos custos fixos próprios e comuns (Nascimento, 1999).

Se um produto não consegue contribuir com algum montante monetário para a cobertura dos custos fixos, deve ser repensado em termos de *design*, processos, etc.,

para que volte a fazê-lo. Caso contrário, deve-se até, se for o caso, analisar a hipótese de substituí-lo por outro capaz de fazê-lo ou mesmo, como dizem Baxter & Oxenfeldt (1961), repensar os objetivos do negócio em busca de possíveis alternativas, uma vez que a essência da empresa está em remunerar os investimentos e os custos fixos fazem parte destes (Nascimento, 1999).

Um exemplo poderia clarificar tal argüição. Suponha-se duas empresas petroquímicas, com exatamente a mesma tecnologia, portanto, com processos produtivos idênticos. Ocorre que uma administrou melhor a implantação do seu projeto, construindo a fábrica, demais edifícios e instalações de maneira espartana (por exemplo, salas de controle de processo em madeira, sem qualquer luxo) enquanto a outra optou por sofisticadas e onerosas instalações. Será que os custos fixos decorrentes (depreciação) são um diferencial de competitividade? Entende-se que **sim**, pois, mesmo que haja um preço de mercado, a primeira poderia comprimi-lo muito mais que a segunda! (Nascimento, 1999)

Custos fixos e custos perdidos só não seriam relevantes para um número limitado de decisões (Luther, 1992, p. 42), que retratem situações simplificadas, tais como as que são tomadas como exemplo pela literatura, quando esta aborda o Método de Custeio Variável. Por exemplo: se uma indústria está com capacidade produtiva ociosa e recebe duas ofertas distintas de ordem de serviço, tendo que optar por apenas uma delas em virtude de alguma limitação interna, bastaria calcular a Margem de Contribuição das duas ordens de serviço e escolher aquela que apresentasse a maior Margem. Não seria necessário calcular o Custo Pleno e o Lucro Líquido (antes dos impostos) para cada ordem proposta, visto que a empresa está com capacidade

produtiva ociosa e, portanto, qualquer contribuição para a cobertura dos custos e despesas fixas e para a formação do lucro global seria bem-vinda. Como diria Kanitz (1972, p. 51): "Esta é exatamente a conclusão adotada quando empregamos o custeio direto para decisões a curto prazo. Em casos de capacidade ociosa, excluimos os custos fixos."

### 1.3.2 FIXAÇÃO DE PREÇO DE VENDA BASEADA NO CUSTO PLENO

A fixação de preço de venda baseada no Método de Custeio Pleno pode ser operacionalizada de várias formas, tais como: por meio de uma "margem percentual", ou "*mark-up* percentual", ou "percentual alvo de retorno sobre o capital" (Mills & Sweeting, 1988, pp. 15-6). As fórmulas de cálculo propostas são as seguintes:

- **Margem percentual:** 
$$\frac{(\text{Vendas}) - (\text{Custos totais})}{(\text{Vendas})} \times 100$$
- **Mark-up percentual:** 
$$\frac{(\text{Vendas}) - (\text{Custos totais})}{(\text{Custos totais})} \times 100$$
- **Percentual alvo de retorno sobre o capital:** 
$$\frac{(\text{Vendas}) - (\text{Custos totais})}{(\text{Ativos totais})} \times 100$$

Segundo a teoria de *marketing*, as vantagens da formação de preços baseada no custo estão na simplificação, para os vendedores, da tarefa de fixar preços, visto que os custos são bem mais fáceis de se determinar do que a demanda, e também porque os custos têm ocorrência mais certa do que a demanda (Mills & Sweeting, 1988, p. 16).

Além desse fato, se todas as empresas de determinado ramo industrial usassem o Custeio Pleno para a fixação de seus preços de venda, não haveria a necessidade de se alterar com freqüência os preços à medida em que ocorressem mudanças nas condições de demanda, em razão de que os preços de venda tenderiam a ser bastante similares entre essas empresas (Mills & Sweeting, 1988, p. 16). Portanto, o uso de Custos Plenos para o estabelecimento de preços de venda tende a gerar um grau de estabilidade na economia. Isso também foi corroborado por Devine (1950, p. 388).

Essa abordagem da fixação de preço de venda baseada no Custo Pleno também pode ser considerada como sendo mais justa, desde que a sua estrita adoção levaria os vendedores a não querer tirar vantagem dos compradores em situações onde a demanda se acentuasse (Mills & Sweeting, 1988, p. 16). Os vendedores continuariam ganhando um justo retorno sobre seus respectivos investimentos, pois seus preços não estariam flutuando ao sabor das mudanças na curva de demanda.

Todavia, uma certa dose de flexibilidade pode ser desejável ou até necessária para uma empresa se ajustar às alterações de demanda. Quando de baixa demanda, preços mais baixos podem contribuir para uma elevação de volume; quando de excessiva demanda, preços mais altos podem recolocá-la num patamar desejado.

### 1.3.2.1 EXEMPLO NUMÉRICO

Backer & Jacobsen (1973, pp. 214-5) apresentam um sucinto exemplo numérico em sua referida obra, reproduzido aqui *com alterações em alguns números e em alguns termos*.

Imaginando-se uma indústria que fabrique dois produtos distintos e que deseje um lucro operacional (antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, no caso brasileiro) de 30% sobre os Custos Plenos, têm-se:

#### Quadro 1.1

##### Método de determinação dos preços com base no custo pleno

<i>Informações em Termos unitários</i>	Produto A	Produto B
	(R\$)	(R\$)
Matérias-primas (Quantidades necessárias x preços líquidos)	10	3
Mão-de-obra direta (horas necessárias x taxa horária de custo de M.O.D.).....	3	6
Custos indiretos de fabricação (200% da mão-de-obra direta).....	6	12
Custos de produção.....	19	21
Despesas de Venda, Administrativas e Gerais (19,21% do custo de produção)....	3,65	4,03
<b>Custos Plenos</b> .....	<b>22,65</b>	<b>25,03</b>
Margem de lucro antes dos impostos(30% do custo pleno).....	6,79	7,51
Preço de venda proposto.....	29,44	32,54

As taxas de custos indiretos de fabricação e de despesas de venda, administrativas e gerais foram determinadas à base das expectativas de vendas e não

da capacidade normal da fábrica. Estima-se que durante o próximo período esta empresa venderá 20.000 unidades do produto A e 30.000 unidades do B. O cálculo das taxas é demonstrado no Quadro 2.

**Quadro 1.2**  
**Cálculo das taxas de C.I.F. e Despesas sob o Custeio Pleno**

	(R\$)	Totais (R\$)	Taxas(%)
Máterias-primas:			
A (20.000 un. A \$10).....	200.000,00		
B (30.000 un. A \$3).....	90.000,00	290.000,00	
Mão-de-obra direta:			
A (20.000 un. A \$3).....	60.000,00		
B (30.000 un. A \$6).....	180.000,00	240.000,00	
Custos indiretos de fabricação, estimados ao nível do orçamento.....		480.000,00	
Custos indiretos de fabricação, como percentagem da mão-de-obra direta.....			200
Custo de produção estimado.....		1.010.000,00	
Despesas de Venda, Administrativas e Gerais estimadas, ao nível do orçamento		194.000,00	
Despesas de Venda, Administrativas e Gerais, como percentagem do Custo de produção estimado.....			19,21
Custo Pleno total estimado.....		1.204.000,00	

Pode-se aplicar a esse exemplo duas das três fórmulas propostas por Mills & Sweeting (1988, p. 15-6), visto que a terceira fórmula exige o conhecimento do valor do ativo total da empresa. Para a primeira fórmula, teríamos:

**Margem percentual:**  $\frac{(\text{Vendas}) - (\text{Custos totais})}{(\text{Vendas})} \times 100$

$$\frac{1.565.000 - 1.204.000}{1.565.000} \times 100 = 23,06\%, \text{ ou, } 23\% \text{ (arredondando)}$$

**Mark-up percentual:**  $\frac{(\text{Vendas}) - (\text{Custos totais})}{(\text{Custos totais})} \times 100$

$$\frac{1.565.000 - 1.204.000}{1.204.000} \times 100 = 29,983\%, \text{ ou, } 30\% \text{ (arredondando)}$$

As Vendas totais foram obtidas pela soma dos produtos da multiplicação das 20.000 unidades do produto A pelo seu preço de venda (R\$29,44) com as 30.000 unidades do produto B pelo seu preço de venda (R\$32,54); assim, obteve-se R\$1.565.000 (R\$588.800 + R\$976.200). Os Custos totais nada mais são do que o Custo Pleno total estimado, calculado na última linha do Quadro 2.

A “margem percentual” representa o percentual obtido de lucro em relação ao preço de venda unitário, dado pelo mercado ou proposto pela gerência da empresa. O “*mark-up percentual*” representa o percentual desejado de lucro aplicado sobre o Custo Pleno unitário. No exemplo apresentado, aquele desejado lucro operacional (antes dos impostos) de 30% sobre os Custos Plenos corresponde exatamente ao “*mark-up percentual*”. Calculado o preço de venda conforme o Quadro 1, percebe-se que a “margem percentual” corresponde realmente a 23% (6,79/29,44 e 7,51/32,54).

## 1.4 VANTAGENS

O principal mérito do Método de Custeio Pleno é o fato de serem levados em conta **todos** os gastos ocorridos em uma organização, sem exceções. Isto resulta numa informação de custos completíssima e conservadora. Diz-se *conservadora* porque nesta opção de informação de custos teríamos o maior valor possível gasto por objeto de custeio! Poder-se-ia inclusive, chamar esta informação de Custo Pleno como *o pior custo possível*, por consubstanciar-se no maior valor calculado de custos unitários quando comparado aos números provindos de outros métodos de custeio.

Por outro lado, tal informação de Custos Plenos pode ser bastante tranquilizadora para um gestor que, ao comparar o preço de venda que vem praticando para um produto específico, com o Custo Pleno apurado para este mesmo produto, percebe que o preço de venda está cobrindo o seu *pior custo*. Antes dos cálculos referentes ao Custo Pleno, ele poderia até *crer* que suas receitas cobrissem seus custos; agora, porém, ele *sabe* que está conseguindo ser lucrativo por produto!

Nesse contexto, são dignas de nota as palavras de Leme (1968, p. 46): “A comparação constante do custo total com o preço constitui um importante fator para motivar o empresário na redução de despesas fixas quando se reduz a diferença entre ambos.”

Segundo Backer & Jacobsen (1973, pp. 215-6), “a principal vantagem do método de custo pleno é que ele assegura a recuperação total dos custos e a obtenção de uma

margem planejada de lucros. Isto é especialmente importante na fixação dos preços no longo prazo. O uso difundido deste método, com sua ênfase sobre a recuperação total dos custos, tende a introduzir no mercado um certo grau de estabilidade dos preços.”

Morse (1981, p. 115-118) esclarece que uma utilização proveitosa do Custo Pleno pode estar na “justificação de preços”, e não apenas na fixação dos mesmos.

Outra vantagem do Método de Custeio Pleno está no fato de que a informação de custos produzida tem visão de longo prazo, pois custos fixos e despesas fixas necessitam ser absorvidos no longo prazo.

#### 1.4.1 O “EFEITO TERMÔMETRO”

Outra importante vantagem do uso de custos plenos na formação de preços está no chamado “efeito termômetro”, isto é, na possibilidade de um mais adequado gerenciamento da política de descontos, o que ocorre por meio da evidenciação de quais gastos (custos e despesas) estariam deixando de ser cobertos, na medida em que crescem os descontos concedidos sobre o preço de venda (Nascimento, 1999).

No exemplo apresentado a seguir, está-se supondo que a um volume de produção e de vendas normal, o preço de venda seja de R\$130,00 (cento e trinta reais).

	R\$/Unidade (normal)	Desconto = 2,3% s/Preço de Venda	Desconto = 7,7% s/ P. V. (R\$130)	Desc. = 11,5% s/ P. Venda (R\$130)
M.P. (variável)	60	60	60	60
M.O.D. (variável)	10	10	10	10
C.I.F. variáveis	5	5	5	5
C.I.F. fixos	25	25	25	25
Desp. Coml. var.	5	5	5	5
Desp. Coml. fixas	10	10	10	10
Desp. Adm. fixas	5	5	5	5
Outras Desp. fix.	7	7	7	7
Custo total	127	127	127	127
Lucro Líquido	3	0	(7)	(12)
Preço de Venda	130	127	120	115

Quadro 1.3 – O “efeito termômetro” – Custeio Pleno.

	R\$/Unidade (normal)	Desc. = 2,3% s/P.V. (R\$130)	Desc. = 7,7% s/P.V. (R\$130)	Desc. = 11,5% s/P.V. (R\$130)	Desc.=23,07% s/P.V. (R\$130)
Matéria-prima	60	60	60	60	60
Mão O. Direta	10	10	10	10	10
C.I.F.variáveis	5	5	5	5	5
C.I.F. fixos	25	25	25	25	25
Custo total	100	100	100	100	100
Lucro Bruto	30	27	20	15	0
Preço de Venda	130	127	120	115	100

Quadro 1.4 – O “efeito termômetro” – Custeio por Absorção.

	\$/Unidade (normal)	Desc.=2,3 % s/ P. V.	Desc.=7,7 % s/ P. V.	Desc.=11,5 % s/ P. V.	Des.=23,07 % s/ P. V.	Desc.=27% s/ P. V.	Desc.=38,5 % s/ P. V.
M.P.	60	60	60	60	60	60	60
M.O.D.	10	10	10	10	10	10	10
C.I.F. var.	5	5	5	5	5	5	5
Desp. Com. var.	5	5	5	5	5	5	5
Custos e Desp. var.	80	80	80	80	80	80	80
M. Contrib.	50	47	40	35	20	15	0
Preço de Venda	130	127	120	115	100	95	80

Quadro 1.5 – O “efeito termômetro” – Custeio Variável.

Ao se utilizar o Custeio Pleno, percebe-se rapidamente que o nível de desconto não deve ultrapassar a 2,3%. Se o desconto for de 7,7% sobre o preço de venda original de R\$130,00, o novo preço será de R\$120,00, o qual não cobriria o lucro desejado (R\$3,00) nem as Outras Despesas fixas (R\$7,00). A um nível de desconto de 11,5%, deixar-se-ia de cobrir o Lucro, as Outras Despesas fixas e as Despesas Administrativas.

Ao se utilizar o Custeio por Absorção, apenas quando o desconto chegasse a 23,07%, seria percebido como exagerado (predatório).

Pelo enfoque da Margem de Contribuição (Custeio Variável), apenas quando o desconto alcançasse a casa dos 38,5% é que seria percebido como exagerado!

É importante notar que após os descontos concedidos, os preços de venda desceriam a patamares tais que o mercado dificilmente concordaria que retornassem ao

patamar normal. **O Custeio Pleno é utilíssimo ao permitir a gestão da evolução desses descontos com segurança!**

Conclusão: quanto maior o desconto, menos itens da estrutura de custos e preços são cobertos. Isso é menos evidenciado pelo Custeio por Absorção (que não aloca despesas por unidade) e muito menos ainda pelo Custeio Variável (que não aloca custos e despesas fixos por unidade). Afinal, para o gestor leigo em custos, margem é margem, seja ela calculada com base no Custeio Pleno, por Absorção ou mesmo pelo Variável.

## 1.5 DESVANTAGENS

No que tange à utilização dos Custos Plenos nas decisões de determinação de preços de venda, Backer & Jacobsen (1973, p. 216) discorrem sobre quatro grandes limitações:

Primeiro, ele não leva em consideração a elasticidade da procura. Admitidamente, a procura não pode ser calculada prontamente, mas um sistema de preços que depende inteiramente dos custos dificilmente pode ser realista para a maioria dos negócios. É provável que a maioria das empresas que declaram usar o método dos custos plenos faça, na realidade, ajustamentos nos seus cálculos de preços, para levar em conta as condições do mercado.

Segundo, ele deixa de levar em conta a concorrência. Uma empresa não pode operar no vácuo. Ela não deve presumir que suas funções estejam necessariamente sendo desempenhadas com eficiência máxima e que se pode fazer abstração dos preços mais baixos dos concorrentes. Isto resultaria na perpetuação das ineficiências existentes e na sua incorporação à estrutura dos preços da empresa. Ao contrário, uma empresa deve esforçar-se, constantemente,

para reduzir os seus custos, de maneira que seus preços sejam iguais aos da concorrência ou menores, sem deixar de proporcionar um lucro satisfatório.

Terceiro, o método do custo pleno não distingue entre os custos fixos e os variáveis. Uma empresa que adota este método tenderia a rejeitar as encomendas que não cubram, pelo menos, os custos totais do produto. Entretanto, a aceitação de uma tal encomenda poderia, em realidade, resultar em lucros acrescidos, bastando que fossem cobertos, no mínimo, os custos adicionais decorrentes da encomenda.

Quarto, no método do custo pleno, aplica-se aos custos dos produtos uma percentagem uniforme, como provisão para os lucros. Isto deixa de reconhecer que nem todos os produtos podem auferir lucros a uma mesma taxa.

Analisando as limitações apontadas por Backer & Jacobsen, percebe-se que em relação à primeira delas, os próprios autores acabam respondendo a ela, indicando o comportamento que imagina-se realmente deva ocorrer nas empresas que usam o referido método para estabelecer preços, ou seja, proceder a **ajustamentos** nos seus cálculos de preços, para levar em conta as condições do mercado” (grifo nosso).

Com respeito à segunda limitação apontada, concorda-se com os autores evidenciados de que uma empresa não pode menosprezar seus concorrentes de forma alguma, e tampouco acreditar que, uma vez calculado o Custo Pleno de seus produtos, este seja o seu melhor custo, tradução de desempenho com eficiência máxima. Aliás, quando se fala de eficiência de produtos e serviços individualmente, parece mais apropriada a adoção de um sistema de custeio padrão, paralelamente ao acompanhamento dos custos e dos preços de venda dos concorrentes.

Já na terceira observação de Backer & Jacobsen, esta real limitação do Método de Custeio Pleno para análises do tipo aceitar ou não uma determinada encomenda, particularmente em situações onde há capacidade produtiva ociosa, é completamente compensada por uma das maiores vantagens do Método de Custeio Variável (a ser

abordado no Capítulo 4 desta dissertação). Aliás, nada impede que se segmente os custos em fixos e variáveis na abordagem do Custeio Pleno.

Também na quarta limitação concorda-se com os autores, *desde que os gestores da empresa estejam realmente adotando um percentual único de lucro para todos os produtos e serviços*, sem levar em conta, entre outras coisas, os aspectos mercadológicos desses produtos ou serviços.

Para a vasta maioria dos críticos do Método de Custeio Pleno, a principal limitação está na arbitrariedade do critérios de rateio dos gastos fixos (Guerreiro, 1996, pp. 59-73; Perez Junior, Oliveira & Costa, 1999, p. 269). Não só critérios de rateio arbitrários, mas também quando volumes de venda e produção não são previstos corretamente, os Custos Plenos calculados estarão super ou subdimensionados, gerando uma decisão de preços distorcida, que poderá acarretar em conseqüências bastante negativas, como, em último caso, até a perda de uma fatia de mercado (Nascimento, 1989, p. 35; Gonçalves, Procópio & Cocenza, 1998, p. 7; Perez Junior, Oliveira & Costa, 1999, p. 269). Cumpre salientar, todavia, que esta última limitação também vale para os demais métodos de custeio pois o que se precisa prever são faturamentos totais, lucros brutos e margens de contribuição globais, que dependem necessariamente de boas previsões de volume.

É digna de nota a posição de Morse (1981, p. 115) com respeito a essas críticas ao Método de Custeio Pleno:

Adicionalmente, porque muitos custos de período têm pouca ou nenhuma correlação com o volume corrente de atividade, sua alocação pode ser bem arbitrária. Todavia, porque todos os custos devem ser recuperados se um negócio há de sobreviver no longo prazo, os gestores têm um anseio por dados de custo pleno. Eles argumentam que um número que esteja inexato por mais ou menos 50 por cento é infinitamente melhor do que nada. (grifo nosso)

Ainda nesse contexto, Perez Junior, Oliveira & Costa (1999, p. 269) mencionam duas dificuldades práticas no Método RKW (leia-se Custeio Pleno):

- Como encontrar o custo unitário do produto (CPV) no dia-a-dia, já que ele contém uma parcela do custo fixo total;
- Como encontrar as despesas operacionais por unidade, no dia-a-dia.

Ora, tais dificuldades práticas são contornáveis, visto que se deve ter sempre em conta os valores *globais* de custos fixos e despesas operacionais, além da capacidade interna, inclusive suas eventuais alterações para mais ou para menos.

Quanto à propalada arbitrariedade dos critérios de alocação, cumpre agora esclarecer que o Custo Pleno de um produto ou serviço não é necessariamente distorcido. Não se encontra em nenhum lugar em toda a literatura de Contabilidade de Custos pesquisada que os critérios de alocação de custos indiretos fixos e de despesas (em geral) *devam* ser distorcidos e até mesmo ilógicos ou 'totalmente inúteis' (Guerreiro, 1996, p. 65). Muito pelo contrário, senão vejamos.

Em um artigo publicado em 1905 no periódico *The Accountant's Magazine*, um Contador certificado chamado Frederick Tod (transcrito na íntegra na antologia de Storrar, 1986, pp. 37-44) dizia que, qualquer *despesa* que pudesse ser diretamente alocada a um particular objeto de custeio, deveria sê-lo. Mais adiante, quando o autor trata do cálculo da taxa de aplicação de custos indiretos e de despesas indiretas (*rate of oncost*), ele destaca que “este ponto requer constante checagem e consideração”.

Em outra antologia, agora de artigos de Contabilidade escritos após a Primeira Guerra Mundial na Alemanha, Dean, Clarke & Graves (1990, p. 23) chegam à seguinte conclusão:

Duas conexões estão incrustadas na literatura Germânica que esta antologia compreende: primeiro, que os custos devem ser **rastreados** aos produtos e processos para prover a apropriada base de fixação de preços contemporânea; e segundo, que os preços são estabelecidos mais pelos vendedores do que pelo mercado prevalecente. Que os custos se **aplicam** e portanto devem ser **rastreados** aos produtos e serviços individuais, é algo que permeia fortemente esta literatura Germânica. (os grifos são nossos)

Quando os organizadores dessa antologia dizem que os custos ‘se aplicam’ (*attach*) e que portanto devem ser ‘rastreados’ (*traced*) a processos, produtos ou serviços, eles certamente não pensam em um procedimento arbitrário, ou, numa hipótese extremista, com um grau de arbitrariedade realmente significativo. Afinal de contas, rastrear significa seguir uma pista; neste caso, seguir as pistas do consumo dos diversos recursos existentes na empresa pelos seus processos, produtos e/ou serviços. Arbitrário é um adjetivo que qualifica algo “que independe de lei ou regra” (Ferreira,

1986, p. 157); assim, ao tentar-se seguir as pistas do consumo de recursos, estar-se-ia obedecendo à *lei* ou *regra* da causa e efeito, ou seja, quem causa ou demanda o consumo de recursos, deve carregar a cifra gasta para se obter este recurso. Portanto, pelo menos em tese, poder-se-ia ter procedimentos de alocação de custos indiretos sem nenhum grau de arbitrariedade *significativo*.

As mensurações de custos, sejam elas de ordem física ou monetária, provavelmente estarão sempre sujeitas a algum grau de subjetividade. A definição dos consumos unitários de matéria-prima usualmente envolve alguma dose de subjetividade, afinal, o consumo não é exatamente o mesmo unidade a unidade produzida. O mesmo ocorre com os tempos unitários de mão-de-obra direta; algum raciocínio de média estará envolvido e, portanto, algum grau de subjetividade (Nascimento, 1999).

Para Church (Johnson & Kaplan, 1991, p. 55), havia dificuldade em se lidar com as relações causais dos custos indiretos e das despesas e, portanto, cada item deles “deveria ser rastreado separadamente aos produtos”. De fato, os engenheiros contemporâneos de Church (final do século XIX), “tomavam cuidado, freqüentemente a um grande custo, para rastrear os custos indiretos para as atividades específicas que causassem o custo; em outras palavras, eles tentavam rastrear *todos* os custos da firma como custos diretos de produtos”(Johnson & Kaplan, 1991, p. 132; grifo no original). Isso, logicamente, pressupunha um tratamento bastante cuidadoso e, se possível fosse, sem qualquer grau de arbitrariedade.

O Método de Custeio Pleno utilizado na Noruega em 1948, segundo ampla pesquisa empírica realizada nesse país naquele ano por Jensen (citado por Bjornenak, 1997, p. 371), era bastante refinado, guardando aliás, muitas similaridades com o atual Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). O quadro encontrado na Noruega em 1948 se choca frontalmente com as pesadas críticas de boa parte da literatura contemporânea aos denominados métodos de custeio tradicionais (Bjornenak, 1997, p. 371).

Recentemente, um Contador brasileiro (Koliver, 1998, pp. 7-14) também defendeu esse tratamento advogado no final do século passado por Church e outros engenheiros. Na alocação de custos indiretos, os esforços do Contador de Custos devem ser no sentido de apropriar o maior volume possível de custos como diretos, observando detidamente o denominado Princípio da Causação; isto significa que, mesmo sendo imperfeita, a relação causal entre insumos e portadores finais de custos deve ser observada. Diz-se *imperfeita*, porque se essa relação causal fosse perfeita, os custos seriam *diretos*.

Segundo Homgren, Foster & Datar (1997, pp. 474-5), há quatro grandes critérios que guiam as decisões de alocação de custos: *causa e efeito*, *benefícios recebidos*, *justiça ou equidade* e *capacidade para suportar*. Em relação ao primeiro critério, dizem os autores que, “usando este critério, os gestores identificam a variável ou variáveis que causam o consumo dos recursos. Por exemplo, os gestores podem usar as horas de teste como a variável quando alocam os custos de uma área de testes de qualidade aos produtos. As alocações de custos baseadas no critério de causa e efeito são provavelmente as mais confiáveis para o pessoal operacional” (p. 475).

O próprio Horngren havia declarado, dois anos antes, que os conceitos e técnicas da Contabilidade de Custos e da Contabilidade Gerencial eram *neutros*. “Eles podem ser usados sabiamente, ou eles podem ser usados estupidamente” (Horngren, 1995, p. 281).

Conclui-se pois que mais de um século passado após Church e seus contemporâneos, a mesma idéia persiste: dispensar-se o tratamento mais cuidadoso e racional possível aos custos indiretos e às despesas!

## CAPÍTULO 2

### O MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

#### 2.1 CARACTERIZAÇÃO

O Método de Custeio por Absorção é aquele em que todos os custos de fabricação, ou de prestação do serviço, - e só eles - são levados ao produto, ou ao serviço executado, ou então a outro(s) objeto(s) de custeio escolhido(s) pela administração da organização. / A principal preocupação deste método está na separação entre os chamados gastos de produto e gastos de período, entendendo-se os primeiros como todos os gastos ocorridos no ambiente fabril ou produtivo, e, os segundos, como todos os gastos que ocorrem fora desse ambiente produtivo e que vão imediatamente para resultado, tais como despesas de venda, de administração, financeiras e gerais.

A Contabilidade Financeira é, definitivamente, a principal causa da existência do Método de Custeio por Absorção, em virtude da imposição legal pelo uso desta forma de custeio para fins de avaliação de estoques e de resultados, principalmente em indústrias e em empresas prestadoras de serviços. Tal imposição deve-se ao fato de que a Contabilidade Financeira precisa estar de acordo com os Princípios de

Contabilidade Geralmente Aceitos, ou então, Princípios Fundamentais de Contabilidade, denominação atualmente em vigor no Brasil, conforme Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade ( nº 750, de 29 de dezembro de 1993 e nº 774, de 16 de dezembro de 1994). E tais princípios só são respeitados quando uma empresa adota o Método de Custeio por Absorção de maneira consistente no tempo.

Quanto aos dispositivos legais brasileiros que consagram o uso do Método de Custeio por Absorção no âmbito da Contabilidade Financeira (e Tributária), encontram-se: a Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações (Art. 183, II, e Art. 187, II); o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que trata de exigências fiscais (Artigos 13 e 14); Regulamento do Imposto de Renda de 1994 (Decreto nº 1.041, Artigos 231 a 240); e, Parecer Normativo CST nº 6/79. (IOB, 1997; IOB, 1998a)

Convém lembrar, assim como já observado no capítulo anterior, que várias vezes na literatura contábil, diversos autores confundem o Custeio Pleno ou Integral com o por Absorção, como por exemplo em Mills & Sweeting (1988), Siegel & Shim (1995, p. 180), Gietzmann & Monahan (1996, p. 410), Fleischman (1996, p. 138), Nakagawa (1994, pp. 11 e 38) e Ludícibus, Martins & Gelbcke ([coord.], 1995, p. 169).

Pode-se dizer que há três passos básicos e fundamentais quando se começa a pensar em Contabilidade de Custos baseada no Método de Custeio por Absorção: a correta separação entre Custos e Despesas, a apropriação dos Custos Diretos aos produtos, e a alocação dos Custos Indiretos de Fabricação aos produtos.

O primeiro passo é talvez o que mais exige do Contador de Custos em termos de conhecimento científico e técnico - a separação entre Custos e Despesas. O trabalho começa com o levantamento de todos os gastos que ocorrem na empresa; então, tudo o que acontece até a obtenção do produto ou serviço acabado é considerado Custo, e os demais gastos são Despesas. As Despesas são gastos que visam à geração de receita ou à otimização do resultado; assim, o Custo dos Produtos Vendidos e o Custo dos Serviços Prestados precisam ser reconhecidos como Despesas. As Despesas são lançadas diretamente na demonstração de resultado do período, por competirem ao período em que ocorrem (Princípio da Competência). Já o custo dos produtos estocados é investimento (gasto que tem uma vida útil associada e durante a qual gerará benefícios à empresa). Portanto, o *Custo*, tecnicamente falando, é *transitório* pois ocorre apenas *durante* o processo produtivo.

Mas esse processo não é tão simples assim. Há uma diversidade de situações que não permitem uma correta classificação científica dos gastos; gastos estes que incluem tanto a produção quanto a comercialização, ou seja, que contêm parcelas de Custo e Despesa simultaneamente. Exemplo comum ocorre quando só há uma administração para a fábrica e para todo o restante da empresa, um só Departamento de Recursos Humanos ou Pessoal, um só Departamento de Contabilidade (incluindo a Financeira e a de Custos), um só Almoxarifado, um só Departamento de Compras etc.

Quando são constatados esses problemas, há três regras para a sua resolução, sugeridas por Martins (1998, p. 44):

a) Valores irrelevantes dentro dos gastos totais da empresa não devem ser rateados.

Se, exemplificativamente, o gasto com o Departamento Pessoal for de 0,3% dos gastos totais, dever-se-á tratá-lo como despesa integralmente, sem rateio para a fábrica (Conservadorismo e Materialidade).

b) Valores relevantes, porém repetitivos a cada período, que numa eventual divisão teriam sua parte maior considerada como despesa, não devem também ser rateados, tomando-se despesa por seu montante integral (Conservadorismo também).

Por exemplo, a administração é centralizada, incluindo a da produção, que representa 67% dos gastos totais da empresa; numa eventual distribuição, 2/3 destes gastos ficariam como despesas. Logo, o melhor critério é tratá-los totalmente como despesa.

c) Valores cujo rateio é extremamente arbitrário devem ser evitados para apropriação aos custos (idem).

Por exemplo, a apropriação dos honorários da diretoria [à produção] só seria relativamente adequada se houvesse um apontamento do tempo e esforço que cada diretor devotasse ao processo de administração e vendas e ao de produção. Como isso é praticamente impossível e já que é extremamente arbitrário qualquer critério de rateio (porcentagem prefixada, proporcionalidade com a folha de pagamento etc.), o mais indicado é seu tratamento como despesa no período em que foram incorridos.

Em suma, só devem ser rateados e ter uma parte atribuída aos custos de produção e outra às despesas do período os valores relevantes que visivelmente contêm ambos os elementos e podem, por critérios não excessivamente arbitrários, ser divididos nos dois grupos.

O segundo passo consiste na apropriação dos Custos Diretos aos produtos.

Usualmente essa fase não apresenta dificuldades, quando muito apenas de medição dos valores, e não de identificação de consumo de recursos com os produtos. No caso dos materiais diretos ou matérias-primas há (ou pelo menos deveria haver) as requisições internas indicando a quantidade de material a ser usado na fabricação ou execução do serviço. Também, quando a energia elétrica pode ser medida com segurança na fábrica, ela é tratada (parte da conta, no caso brasileiro) como Custo Direto, e também é imputada objetivamente aos produtos.

Já o terceiro passo é, de longe, o mais complexo. Trata-se da alocação dos Custos Indiretos de Fabricação aos produtos. A alocação desses custos ocorre por meio de estimativas, previsões de comportamento de custos, critérios de rateio etc. Um critério comum é a alocação dos custos indiretos proporcionalmente ao percentual de custos diretos recebidos pelo produto; a opção por este critério acontece quando os custos diretos são maioria em relação aos custos totais. Às vezes, os custos indiretos são alocados na proporção do tempo de fabricação de cada produto, utilizando-se freqüentemente como base tempo ou valor da mão-de-obra direta. Em princípio, tais critérios simplórios podem ser ilógicos e condenáveis, apesar de serem comuns.

Esses critérios diferentes resultam em custos indiretos e em custos totais por unidade diferentes por produto, em cada critério (Nascimento, 1980, p. 62). Assim, o Contador de Custos e a alta administração da organização devem se decidir pela opção menos arbitrária possível e aplicá-la consistentemente no tempo, como forma de obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e aos requisitos da auditoria externa (independente), e também, para que se faça uma “avaliação homogênea dos estoques em períodos subseqüentes, de forma a não se artificializar resultados” (Martins, 1998, p. 92).

A conciliação entre a Contabilidade Financeira e a de Custos também é vital para a integridade das demonstrações contábeis. Os valores totais entregues pela Contabilidade Financeira à de Custos, devem ser os mesmos a serem devolvidos por esta (Custos) na forma de Produtos Acabados e/ou Produtos em Elaboração. A falta de sintonia entre as duas Contabilidades pode provocar distorções, até mesmo

imperceptíveis, em alguns casos, o que é prejudicial até mesmo para os usuários internos.

Cumpridos os três grandes passos, chega-se ao momento da contabilização, que pode ser de vários tipos. A forma mais simples não envolve o registro dos rateios na Contabilidade. Estes são procedidos em mapas de rateio à parte, cujos resultados são lançados diretamente aos estoques, quando os produtos são acabados ou por ocasião do final do período. Essa contabilização simples deve ser adotada se a empresa arquivar corretamente os mapas de rateio de custos, que são melhor fonte de informação (neste caso) do que o Diário e o Razão. Por sua vez, o critério complexo de contabilização acompanha todos os passos descritos nos mapas ou planilhas de custos, gerando dezenas, centenas, milhares de lançamentos, aumentando, em muito, o trabalho da Contabilidade Financeira.

## 2.2 DEPARTAMENTALIZAÇÃO

Como já abordado no tópico anterior, a terceira etapa em um roteiro de trabalho segundo o Método de Custeio por Absorção consiste na alocação dos Custos Indiretos aos produtos. E essa é sem dúvida a etapa mais desafiadora em Contabilidade de Custos.

É nesse contexto que surge a Departamentalização, a qual significa um artifício que se vale da estrutura departamental da fábrica para um rateio mais adequado, ou

menos subjetivo, dos custos indiretos aos produtos. Por meio desse artifício, os departamentos recebem cargas de custos indiretos de fabricação segundo critérios próprios para cada departamento.

Em Custos, departamento é a menor divisão organizacional capaz de controlar o custo de serviços e produtos, geralmente composta por homens e máquinas que realizam atividades idênticas ou similares. Supõe-se que cada departamento tenha um responsável, visto que uma das principais finalidades dessa técnica é maximizar o controle de custos, conforme atesta Horngren (1978, p. 102), quando diz que “a contabilidade gerencial concentra-se nos departamentos como locais de planejamento, acumulação e controle de custos”. Porém, a acumulação não ocorre só nos departamentos, mas muitas vezes em centros de custos.

Os departamentos podem ser basicamente de dois tipos: de produção e de serviços. Os departamentos de produção são aqueles onde ocorre a transformação dos materiais em produtos. Já os departamentos de serviços são os que não atuam diretamente sobre os produtos, auxiliando os departamentos de produção através de execução de serviços essenciais àqueles.

Das contas, os custos são levados a todos os departamentos – de serviços e produtivos. Dos departamentos de serviços, são rateados aos usuários de serviços (outros de serviços e produtivos) num processo sucessivo, partindo sempre de quem mais presta e menos recebe serviços, até que todos os custos dos departamentos de serviços (ou auxiliares) tenham sido transferidos aos produtivos. Dos departamentos de

produção os custos indiretos são apropriados aos produtos, tendo em vista bases adequadas de rateio.

Freqüentemente, um departamento é um centro de custos, mas, pode acontecer de um departamento ter vários centros de custos. Isto ocorre porque o centro de custos é o segmento mínimo de acumulação de custos. Por exemplo: o departamento de produção denominado "Impressão" de uma empresa de artes gráficas é composto de duas máquinas impressoras *off-set*, porém, cada uma delas com capacidade de produção bastante diferente, visto uma delas já ter oito anos de uso e a outra ter sido adquirida no mês passado, representando o último lançamento no mercado; assim, cada uma dessas máquinas pode representar um centro de custos distinto, na medida em que representem diferentes custos e se relacionem de maneira diversa com os vários produtos.

A preocupação com centros de custos aperfeiçoa o controle de custos indiretos e sua respectiva aplicação aos produtos, visto cada centro possuir as suas peculiaridades. No caso do exemplo citado no parágrafo anterior, cada máquina é operada por pessoas diferentes, especializadas na função, trabalhando em quantidades de tempo diferentes, com diferenças na depreciação, manutenção, taxa de consumo de energia elétrica etc. Assim, dependendo da relevância dos valores dessas variáveis, fica justificado o tratamento diferenciado como Centro de Custos.

Quando se fala em alocação dos custos dos departamentos de serviços para outros departamentos que deles se beneficiam, inclusive os departamentos de produção, no final (em alguns casos isso ocorre após várias e sucessivas

transferências), pode acontecer um problema - a alocação reflexiva. Nesse caso, um departamento de serviços que já tenha descarregado seus custos indiretos para outros departamentos, poderá receber uma nova carga de custos proveniente de outro departamento que de alguma forma prestou serviços a ele.

Para que seja evitado esse vaivém de custos indiretos de fabricação entre os departamentos é vital que se estabeleça um critério de alocações que não permita que um departamento que já distribuiu seus custos, receba custos novamente. Uma das formas mais comumente utilizadas é o estabelecimento de uma hierarquia rígida entre os departamentos. É primordial, contudo, que no momento em que se for elaborar essa hierarquia haja muita reflexão e ponderação, para que ela seja a menos arbitrária possível. Uma alternativa é aquela que rateia primeiramente custos dos departamentos que mais prestam e menos recebem serviços.

Há também o caso dos chamados Custos Comuns (Martins, 1998, p. 72), que são aqueles que auxiliam, sem distinção, a operacionalização de departamentos de serviços e de produção. São exemplos corriqueiros: o consumo de energia elétrica, quando só há um medidor para toda a fábrica; aluguel da fábrica; seguros que abrangem mais de um departamento, ou todos eles; determinados móveis e utensílios utilizados por todos os departamentos, etc. Existem empresas que reúnem todos esses custos comuns em um único departamento virtual para facilitar o seu tratamento no tocante aos rateios. Na verdade, esse departamento nada mais é do que um centro de custos imaginário que fica sob a responsabilidade e controle de outro departamento, usualmente o que administra a produção. Os custos comuns são então rateados aos

outros departamentos, sendo que, o departamento que os assumiu, deverá ficar no topo da hierarquia de distribuições, sendo o primeiro portanto a descarregar seus custos.

Após iniciada a seqüência de transferências poderá ocorrer também que um único departamento se utilize de critérios diferentes para cada um de seus principais itens, ao distribuir seus custos aos demais. Por exemplo: o primeiro departamento da escala (que inclui os custos comuns) poderá se utilizar de dois critérios de rateio distintos - um para o Aluguel (com base na área ocupada pelos departamentos) e outro para a Mão-de-obra Indireta, Materiais Indiretos, Depreciação, Seguro e Energia Elétrica (com base no número de empregados de cada departamento). É mais complicado e trabalhoso, porém muito racional, especialmente se tais critérios distintos estiverem tentando refletir a realidade físico-operacional dos custos.

A Departamentalização é fundamental para um custeio de estoques mais racional, sem se mencionar os aspectos gerenciais. Uma única taxa de Custos Indiretos de Fabricação pode ter como conseqüência uma carga irreal desses custos a produtos e/ou serviços que não precisaram de processamento em igual dose em todos os departamentos. E isso é no mínimo injusto, podendo até prejudicar a competitividade da empresa no mercado, inclusive em processos de concorrência pública.

Pode-se concluir, portanto, que há diferentes abordagens de rateio; umas mais, outras menos subjetivas. O importante é escolher dentre alternativas disponíveis a que seja menos distorciva possível.

## 2.3 HISTÓRICO

Uma das teses mais comuns para o surgimento da Contabilidade de Custos, e na sua esteira, do Método de Custeio por Absorção, está na Revolução Industrial, quando da necessidade da Contabilidade Financeira avaliar os estoques, que não mais se resumiam às mercadorias. O Contador daquela época, “ao substituir o item ‘Compras de Mercadorias’ da empresa comercial pelo equivalente na industrial, passou a admitir apenas como parte do valor de fabricação os itens relativos aos fatores utilizados na produção; ficaram de fora todos os relacionados à administração, às vendas e ao financiamento” (Martins, 1998, p. 37).

É possível que a primeira aparição do Método de Custeio por Absorção tenha se dado na França do século dezanove. Havia naquela época uma figura contábil chamada *prix de revient*, um equivalente francês para o custo dos produtos vendidos. Essa figura, originalmente, incluía apenas os custos diretos de produção; porém, em 1817, Anselme Payen, um magistrado que abriu uma fábrica de açúcar de beterraba, reconheceu que os custos indiretos de fabricação também deveriam ser componentes do denominado *prix de revient* (Fleischman, 1996, pp. 121 e 124; Bernardo, 1996, p. 117). Os franceses também deram a sua contribuição no que concerne à integração da escrituração contábil pelo método das partidas dobradas (Contabilidade Financeira) com a Contabilidade de Custos (Fleischman, 1996, p. 129).

Outro dos primeiros registros indicando a utilização do que se conhece hoje pelo nome de Método de Custeio por Absorção, remonta ao século dezanove, na Nova

Inglaterra (hoje Estados Unidos da América). A *Lyman Mills Corporation*, que operava uma tecelagem de algodão integrada e movida a força hidráulica, foi construída no final da década de 1840, em Holyoke, cidade no oeste de Massachusetts. Por volta da década de 1880, depois dessa tecelagem ter passado por uma grande expansão, seus relatórios regulares sobre custos unitários começaram a incluir a totalidade dos custos de manufatura, isto é, tanto os custos diretos como os indiretos (*overhead*). A correspondência interna dessa companhia sugere que tais relatórios eram usados em decisões envolvendo preços de venda, e não para valorar inventários. Esses custos assemelhavam-se aos atuais custos unitários obtidos por meio do Custeio por Absorção (Johnson & Kaplan, 1991, pp. 24 e 30).

Entretanto, a popularização do Método de Custeio por Absorção só ocorreu, nos Estados Unidos, após o ano de 1900, motivada pelas novas pressões sofridas pelas sociedades por ações por parte dos mercados de capitais, órgãos reguladores e do fisco federal. Tais pressões levaram ao virtual desaparecimento do custeio gerencial de produtos nas firmas manufatureiras, ou seja, a recém-nascida Contabilidade de Custos suplantou a Gestão de Custos, que era o que ocorria até então, notadamente por meio do uso do Método de Custeio Pleno por parte de engenheiros mecânicos do final do século XIX (Johnson & Kaplan, 1991, pp. 125-130).

Essa nova demanda por parte de usuários externos fez com que os Contadores de Custos não mais se preocupassem como os propósitos gerenciais de custos, isto é, com o correto rastreamento do consumo de recursos pelos produtos. A preocupação agora era simplesmente valorar inventários para as demonstrações financeiras.

Esse paradigma da Contabilidade de Custos no início do século vinte é reafirmado por Dugdale (1990, p. 36):

[...] embora o custeio no século dezenove dissesse respeito à determinação de custos unitários tão acuradamente quanto possível, no começo do século vinte a atividade de custeio estava subordinada à contabilidade financeira. Nos Estados Unidos da América (e possivelmente no Reino Unido) o desenvolvimento da lei societária e das declarações de prática contábil padrão asseguraram que os critérios de auditoria (consistência e objetividade) predominassem sobre os objetivos originais do custeio - utilidade para a tomada de decisão.

Antes de todo esse ímpeto da Contabilidade Financeira, as firmas manufatureiras norte-americanas não usavam suas contas de custos para a avaliação de estoques nas demonstrações financeiras. A utilidade das contas de custos estava centrada em dois propósitos: avaliar oportunidades internas para obter ganhos sobre seus recursos e controlar os processos internos que gerassem esses ganhos (Johnson & Kaplan, 1991, pp. 130-1).

## 2.4 APLICAÇÕES

Como constatado no tópico anterior, o Método de Custeio por Absorção foi difundido mundialmente para atender aos usuários externos da informação contábil, como os mercados de capitais, órgãos reguladores, fisco, acionistas, credores, auditoria independente etc. O objetivo era avaliar os estoques e o resultado de empresas que

não tivessem apenas atividade comercial. Este objetivo e os referidos usuários compõem parte do escopo da chamada Contabilidade Financeira.

Portanto, chega-se à conclusão de que, *a priori*, o Método de Custeio por Absorção não deveria possuir aplicações gerenciais! Diversas passagens em Johnson & Kaplan (1991) endossam essa posição:

Os auditores estavam menos interessados na relevância da informação de custo do produto para decisões gerenciais do que em seu impacto nos lucros reportados. (p. 131)

Os auditores estavam interessados somente com a separação dos custos do período dos custos de inventário. Não se precisava de custos acurados de produtos individuais para realizar a separação; contanto que os totais estivessem corretos, erros nos detalhes não importavam.

A diferença em acurácia entre o custeio de produtos dos engenheiros e os procedimentos de custeio de inventário dos auditores, surgiu da alocação dos custos indiretos. Os engenheiros tomavam cuidado, freqüentemente a um grande custo, para rastrear os custos indiretos às atividades específicas que causassem o custo; em outras palavras, eles tentavam rastrear *todos* os custos da firma como custos diretos de produtos. Esse era claramente o intento de Church, [...]. (grifo no original, p. 132)

Os auditores, todavia, não precisavam distinguir cuidadosamente entre produtos e processos. Eles comumente rateavam os custos indiretos como um todo, alocando-os aos produtos de acordo com um divisor comum tal como horas de mão-de-obra ou custo de mão-de-obra (informação prontamente disponível em qualquer oficina de manufatura em 1900). (p. 133)

Dessa forma, o uso de custos no “estilo dos auditores” para, por exemplo, estimar preços de venda, poderia representar um desastre irracional, em virtude da provável completa falta de acurácia dos custos unitários.

O Método de Custeio por Absorção e suas informações de custos preparadas para atender aos usuários externos (mercado de capitais, agências governamentais, fisco etc.) não eram, e talvez nunca devessem ser, destinados a uso gerencial. O fato

de que profissionais ligados à área contábil se utilizem destas informações gerencialmente, pode ser uma consequência da educação contábil que receberam na universidade, visto que, a partir da década de vinte, os livros-texto sobre Contabilidade de Custos relacionam-na com os objetivos da Contabilidade Financeira somente, isto é, ênfase total no custeio de inventários (Johnson & Kaplan, 1991, p. 135).

Isso é tão verdadeiro que, um dos mais renomados autores de Custos deste século, fez questão de dar um depoimento pessoal neste sentido. Charles T. Horngren aprendeu Contabilidade de Custos sob o enfoque da Contabilidade Financeira, o que estreitou a sua mente e criou um “trauma” para poder aceitar os méritos do Custeio Variável (Horngren, 1986, pp. 31-43).

Porém, mesmo assim, pode-se encontrar aplicações gerenciais do Método de Custeio por Absorção, que neste caso, seriam as mesmas aplicações que ocorrem no âmbito do Custeio Pleno, salvaguardando o fato do primeiro estar mais voltado a propósitos societários e fiscais, ou seja:

- monitoração ou controle de eficiência e rentabilidade de processos e produtos;
- mensuração de preços de transferência;
- análise e avaliação de desempenho de gestores e de áreas da organização;
- decisões envolvendo preços de venda, tais como a própria fixação do preço, justificção de preços, parâmetro de comparação e análise para fixação do preço;

- precificação de contratos públicos, se as regras em questão permitirem no máximo o Custeio por Absorção;
- influenciar o comportamento de funcionários e gestores segundo objetivos de ordem interna na organização;
- computar a remuneração de empresas de consultoria que sejam pagas por meio de percentuais sobre as economias de custo resultantes da implementação de suas recomendações.

## 2.5 VANTAGENS E DESVANTAGENS

Com relação às vantagens e desvantagens do Custeio por Absorção, estas consubstanciam-se nas mesmas observadas no Método de Custeio Pleno, porém, a um grau de intensidade *menor*, visto que aqui não se apropriam as despesas da organização, ou, como preferem outros autores, os gastos de período.

Portanto, se o Método de Custeio por Absorção for trabalhado com muito cuidado, minúcia e ponderação, procurando-se realmente *rastrear* os custos indiretos aos objetos de custeio (o que fatalmente incluiria várias bases de atividade e critérios de rateio), ele pode tornar-se mais um tipo de informação de custos a ser utilizado em decisões e no controle gerencial.

As diferenças entre o Método de Custeio Pleno e o Método de Custeio por Absorção podem ser melhor visualizadas no seguinte quadro comparativo:

<b>1. Forma de apropriação dos gastos</b>	<b><u>PLENO</u></b>	<b><u>Por ABSORÇÃO</u></b>
<u>Custos Diretos</u>	Diretamente por requisição e apontamento.	Idem.
<u>Custos Indiretos</u>	Através de critérios e bases de alocação	Idem.
<u>Despesas</u>	Através de critérios e bases de alocação.	Não apropriadas aos objetos de custeio.
<b>2. Classificação dos Custos</b>	Diretos e Indiretos.	Idem.
<b>3. Filosofia</b>	Rateio de todos os gastos aos objetos de custeio, quando necessário.	Rateio apenas dos Custos, quando necessário.
<b>4. Objetivo</b>	Essencialmente gerencial (controle de custos e precificação, principalmente).	Essencialmente financeiro (valoração de estoques e apuração do resultado).

Quadro 2 – Custeio Pleno *versus* Custeio por Absorção.

## CAPÍTULO 3

### O MÉTODO DE CUSTEIO DIRETO

#### 3.1 CARACTERIZAÇÃO

Partindo-se da premissa de que um **custo é direto** ou **indireto** em relação à sua objetiva identificação e mensuração por **unidade** de produto ou serviço, e de que o **custo indireto** é identificável **somente** com o **rateio**, o qual depende de variedade de produtos e/ou volume (também!), pode-se definir o Método de Custeio Direto como sendo aquele que leva aos objetos de custeio as seguintes modalidades de gastos: custos diretos, custos indiretos de fabricação variáveis, custos indiretos de fabricação fixos específicos, despesas operacionais variáveis e despesas operacionais fixas específicas (Nascimento, 1989, p. 33).

No Método de Custeio Direto, "todos os custos e despesas variáveis ou fixos que se permitem ser apropriados à unidade de produto o são; os variáveis diretamente; os fixos por rateio. À unidade assim custeada aplica-se margem suficiente para cobertura dos custos e despesas fixos comuns a todas as linhas de produtos e, ainda, ao lucro esperado" (Nascimento, 1989, pp. 30-1).

Quanto à classificação de um Custo em Direto ou Indireto, entende-se que o Custo Direto sai do nível unitário e vai para o total, enquanto que o Custo Indireto sai do total e vai para o nível unitário. Portanto, *não há Custos Fixos Diretos de*

*unidades de produto*, visto que a identificação desse tipo de custo às unidades de produto vai depender, na melhor das hipóteses, de uma divisão do montante total do custo no mês (ou outro período de tempo maior) pelas unidades produzidas nesse mesmo período; e tal divisão (em função do volume) configura um *rateio*! De outra parte, pode haver Custos Fixos Diretos de linha de produtos, centros de custos, departamentos, funções ou outros objetos de custeio mais amplos do que as *unidades* de produtos ou serviços. Neste caso, é preferível denominá-los não de Custos Diretos, mas sim de *Gastos Específicos* ou *Próprios* do objeto de custeio em questão, contrariamente aos Gastos Comuns (não Indiretos) que dizem respeito a várias linhas de produto, centros de custos, departamentos, funções etc.

Assim, preferencialmente, o Método de Custeio Direto deveria ser chamado de Método de Custeio Específico (Nascimento, 1999).

Um exemplo de um *custo indireto e fixo* é o valor da depreciação de uma máquina industrial que é utilizada na fabricação de um único produto específico (representando um *custo direto dessa linha de produto*) e é depreciada pelo método da linha reta, em cotas fixas durante sua vida útil (típico *custo fixo*). O custo de tal depreciação seria imputado aos produtos (ou outros objetos de custeio) pelo Custeio Direto, ao passo que pelo uso do Custeio Variável tal custo seria considerado como despesa do período. No caso do Método de Custeio Direto, o valor de tal depreciação no período seria dividido pela quantidade dos objetos de custeio no mesmo período (portanto, *rateado* entre os objetos), para a sua respectiva apropriação a esses objetos individualmente.

Ludícibus, em sua obra "Contabilidade Gerencial" (1978, p.167), se refere a um método de custeio situado entre o Custeio por Absorção e o Custeio Variável

(que ele denomina de “Custeamento Direto Puro”), que é exatamente o Método de Custeio Direto ou, como já sugerimos há pouco, o Método de Custeio Específico.

Veja-se suas palavras:

Em certas circunstâncias, como veremos mais adiante, poderemos atribuir aos departamentos (e portanto à produção) certos tipos de custos fixos perfeitamente identificados *com* e *no* departamento (por exemplo, depreciação das máquinas utilizadas no departamento), e deixar os demais como custo de período. Trata-se de um meio termo entre o custeamento direto puro e o custeio por absorção. Parece-nos uma abordagem bastante racional. Todavia, isto somente será possível se tivermos uma departamentalização de custos. De qualquer forma, todavia, as vantagens do custeamento direto para certas tomadas de decisões são evidenciáveis.

Também para Silva (1980, p. 37), o raciocínio expresso por Ludícibus é verdadeiro:

O custeio direto, segundo nossa opinião, não é bem distinguido do custeio variável. Deveria admitir apenas os custos facilmente identificáveis com o produto [ou melhor dizendo, com a linha de produto], fossem variáveis e/ou fixos. [...] Constituir-se-ia em uma melhor aproximação do custeio integral, pois apropriaria também todos os custos fixos identificáveis naturalmente com o produto e os raros custos variáveis que não fossem diretos. Parece-nos um conceito não muito difundido com a clareza indispensável, tendendo-se a hibridar-se com o custeio variável, [...].

Portanto, o Método de Custeio Direto (ou Específico) é um método intermediário ou híbrido, “na medida em que incorpora conceitos do Custeio por Absorção e do Custeio Variável” (Nascimento, 1989, p. 31).

Com respeito ao Histórico, Aplicações, Vantagens e Desvantagens no uso do Método de Custeio Direto, há muitas similaridades com o Método de Custeio Variável, daí porque tais tópicos não serem tratados neste Capítulo 3, mas apenas no Capítulo 4 – O Método de Custeio Variável.

## CAPÍTULO 4

### O MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL

#### 4.1 CARACTERIZAÇÃO

O Método de Custeio Variável é aquele em que somente os custos diretos ou indiretos **variáveis** e as despesas **variáveis** são atribuídos aos objetos de custeio. Os custos e despesas fixos são levados integral e diretamente ao resultado do período. Dessa maneira, compõem o valor dos estoques (quando esses são o objeto de custeio em questão) apenas os custos variáveis. As despesas variáveis são apropriadas após a valoração dos inventários para se apurar a chamada Margem de Contribuição (que será definida mais adiante).

A literatura da área de Custos muitas vezes denomina o Método de Custeio Variável como Método de Custeio Direto ou Método de Custeio Marginal (Siegel & Shim, 1995; CIMA, 1996; Iudícibus, 1999, p. 5). Porém, para Nascimento (1989, p. 32), Custeio Variável e Custeio Direto não são a mesma coisa. A diferença está no conceito de Método de Custeio Direto, que leva ao entendimento de que também os custos indiretos de fabricação fixos específicos e as despesas operacionais fixas específicas seriam apropriados aos objetos de custeio, o que não ocorre no Custeio Variável, onde

somente os custos diretos ou indiretos variáveis e as despesas operacionais variáveis são apropriados aos objetos de custeio. Portanto, rigorosamente, Custeio Variável não é a mesma coisa que Custeio Direto, pois, neste último, custos fixos que porventura sejam diretamente identificáveis com os objetos de custeio (outros que não sejam as unidades de produto, tais como a linha de produto, o centro de custos, o departamento etc.), a estes são levados, o que jamais deve ocorrer no Custeio Variável.

Eliseu Martins (1998, p. 55) faz um esclarecimento final com relação às possíveis classificações de um custo:

Todos os custos podem ser classificados em Fixos e Variáveis ou em Diretos e Indiretos ao mesmo tempo. Assim, a matéria-prima é um Custo Direto e Variável, os materiais de consumo são normalmente Custos Indiretos e Variáveis, os seguros das fábricas são Custos Indiretos e Fixos etc. Os Custos Diretos são Variáveis, quase sem exceção, mas os Indiretos são tanto Fixos como Variáveis, apesar da geral predominância dos primeiros.

Dessa forma, como os custos diretos são variáveis, quase sempre, e os custos indiretos geralmente são fixos, o que deve ocorrer na prática é a utilização do Método de Custeio Variável, na grande maioria dos casos. Além desse fato, o histórico, as aplicações, as vantagens e as desvantagens de ambos os métodos (Variável e Direto) são bastante similares, o que justifica o fato de se tratar de tais tópicos apenas neste Capítulo 4 – O Método de Custeio Variável.

À diferença entre a Receita Bruta e o somatório dos custos e despesas variáveis dos produtos ou serviços, dá-se o nome de Margem de Contribuição. Tal conceito é de grande utilidade para a vasta maioria das possíveis aplicações do Método de Custeio Variável, as quais serão mencionadas mais adiante.

A comparação das Demonstrações de Resultado ao Custeio por Absorção e ao Variável evidencia algumas diferenças. No Custeio por Absorção, o volume de produção do período influencia muito mais o resultado do que as vendas; isto significa que uma queda nas vendas não traz necessariamente uma queda nos lucros, e vice-versa, porque um dos aspectos mais enfatizados é o custo unitário, que será maior ou menor dependendo da quantidade produzida, em virtude da carga individual de custos fixos levada aos produtos. Já no Custeio Variável, o comportamento do resultado é influenciado pelo volume de vendas: se este aumenta, o resultado também aumenta, não na mesma porcentagem, mas no mesmo sentido. A variação do custo fixo incluso no estoque explica a diferença básica entre os resultados sob os dois métodos de custeio.

Um sucinto quadro comparativo entre o Custeio por Absorção e o Variável pode ser expresso da seguinte maneira:

<b>Custeio por Absorção</b>	<b>Custeio Variável</b>
1. Exigido pela Contabilidade Financeira.	1. Não aceito pela Contabilidade Financeira.
2. Inclui custos indiretos de fabricação fixos nos estoques.	2. Não inclui custos indiretos de fabricação fixos nos estoques.
3. Enfatiza a figura do Lucro Bruto.	3. Enfatiza a figura da Margem de Contribuição.
4. O lucro líquido será maior quando a produção exceder as vendas, especialmente no curto prazo.	4. O lucro líquido será maior quando as vendas excederem a produção, especialmente no curto prazo.
5. Objetivo: societário e fiscal. Também pode ser usado com objetivo gerencial.	5. Objetivo: exclusivamente gerencial.
6. Filosofia: rateio apenas dos custos fixos.	6. Filosofia: propõe-se nenhum rateio.

Quadro 4.1 – Custeio por Absorção *versus* Custeio Variável.

## 4.2 HISTÓRICO

Para vários historiadores da Contabilidade, há um certo consenso de que o Custeio Variável pode ter sido a primeira forma encontrada de se apropriar custos a produtos.

Para Sá & Sá (1990, pp. 218-229), a primeira aparição da Contabilidade de Custos na história antiga da Contabilidade, ainda que de maneira parcial, ocorreu com os sumério-babilônios, há quase cinco mil anos, através de contas de mão-de-obra e materiais. Havia resumos do pagamento de salários e dos consumos de materiais; ou seja, existia uma evidente preocupação com a determinação do custo direto e variável.

Fleischman (1996, pp.120-1) cita várias pesquisas sobre a história da Contabilidade apontando para registros e documentos, a maioria provindos do século dezesseis, que refletem uma preocupação em 'se encontrar o custo'. Dentre esses achados, encontram-se as contas de Christopher Plantin, um impressor flamengo, que aparentemente realizou uma separação de custos diretos de outros gastos, num esforço para calcular o '*prix de revient*', uma figura contábil francesa equivalente ao custo dos produtos vendidos. Em 1817, com Anselme Payen, o *prix de revient* evoluiu para uma figura de custo mais completa, indicando uma origem francesa para o Método de Custeio por Absorção, como já observado no Capítulo 2 desta dissertação.

Na história norte-americana, uma das primeiras aparições do Método de Custeio Variável se deu na *Lyman Mills Corporation*, uma tecelagem de algodão integrada e movida a força hidráulica, construída no final da década de 1840 em Holyoke, cidade do oeste de Massachusetts. Em seus primeiros anos de operação, quando a companhia tinha apenas duas fiações e uma pequena variedade de tipos de roupas, as informações sobre custos unitários incluíam apenas a matéria-prima e a mão-de-obra direta, isto é, os custos diretos e variáveis. Também aqui, como no caso do *prix de revient* na França, essa informação ao Custeio Variável também evoluiu para Custos por Absorção (Johnson & Kaplan, 1991, pp. 24 e 30), conforme descrito no Capítulo 2 desta dissertação. É interessante notar que a *Lyman Mills* estava inserida num ambiente muito competitivo, e que por isso seus gestores utilizavam informação baseada no conceito de Margem de Contribuição, especialmente em decisões de curto prazo de preços de pedidos especiais e de modificações em equipamentos (Johnson & Kaplan, 1991, pp. 30-1).

Em 1899, Eugen Schmalenbach, renomado autor alemão de Contabilidade, escreveu sobre a dicotomia existente entre custos fixos e variáveis, pregando a apropriada exclusão dos primeiros para fins de estimativas de custos e políticas de preços (Fleischman, 1996, p. 129).

Porém, um dos primeiros e mais influentes autores a advogar a distinção entre os custos que variam, dos que não variam, em proporção direta às mudanças na produção foi J. Maurice Clark, da Universidade de Chicago<sup>1</sup>. Clark fazia parte de um grupo de pesquisadores acadêmicos preocupados com a análise marginal microeconômica, que, entre outras coisas, percebeu a importância da segregação entre custos variáveis e fixos na tomada de decisões de curto prazo. O referido autor também reconheceu que essa segregação de custos só seria significativa quando se considerasse um período de tempo predeterminado; isso se deu porque, muitos custos classificados como fixos no curto prazo, são variáveis quando dizem respeito a decisões de mais longo horizonte (Johnson & Kaplan, 1991, p. 154).

Um ato de justiça deve ser feito aqui: foi Clark quem primeiro publicou a célebre frase no mundo moderno da Contabilidade de Custos, “diferentes custos para diferentes propósitos”! Trabalhando em muitas situações empresariais distintas, Clark explicou que não há um único uso correto da informação de custos, mas sim que o uso é guiado pelas diferentes necessidades de diferentes situações e problemas empresariais (Johnson & Kaplan, 1991, pp. 154-5; IOB, 1997).

Uma recente contribuição acadêmica sobre a origem do Método de Custeio Variável foi dada por Roberto Vatan dos Santos (1998, pp. 67-9):

Embora os estudos do Custeio Direto/Variável tenham sido iniciados entre 1905 e 1935, o primeiro artigo relevante que divulgou de forma sistemática o Custeio Variável e suas vantagens foi o de Jonathan N. Harris, intitulado “What did we earn last month?” (O que lucrarmos no mês passado?), publicado no NACA Bulletin de janeiro de 1936. Mas, somente a partir dos anos 50 é que o Custeio Direto começou a receber atenção por parte dos pesquisadores e empresas como um instrumento útil e relevante para tomada de decisões.

---

<sup>1</sup> CLARK, J. M. *Studies in the Economics of Overhead Costs*. Chicago: University of Chicago Press, 1923.

A colocação acima é também defendida por Bernardo (1996, p. 230), quando diz que "o método 'Direto ou Variável' iniciou uma discussão acerca da separação entre custos fixos e variáveis, porém até 1936, não estava sistematizado."

### 4.3 APLICAÇÕES

Por não ser aceito para atendimento aos requisitos da Contabilidade Financeira, as aplicações do Método de Custeio Variável e do Direto estão todas no âmbito da Contabilidade Gerencial. As aplicações mencionadas na literatura pesquisada envolvem decisões do tipo:

- aceitar ou não uma ordem de serviço ou um pedido especial, principalmente quando há capacidade ociosa;
- comprar ou produzir um determinado componente que faz parte de um produto final da empresa;
- comprar ou produzir um produto específico;
- adicionar ou suprimir linhas de produtos;
- adicionar ou suprimir um canal de distribuição;
- repor um equipamento existente ou não;

- usar de maneira ótima a capacidade ociosa de produção (quando esta existir);
- fabricar um novo produto ou não;
- fechar uma fábrica ou não;
- vender um produto em sua forma existente ou após processamento adicional;
- usar de maneira mais lucrativa os recursos escassos na empresa;
- combinação de produtos (produção e venda);
- servir como referencial decisório para a política de fixação de preços, ou não.

É digno de nota que tais aplicações do Método de Custeio Variável e do Direto não são exclusivas destes métodos apenas; várias delas podem ser resolvidas pelo Método de Custeio por Absorção, por exemplo.

#### 4.4 VANTAGENS

A principal vantagem no uso do Método de Custeio Variável está na não alocação de custos indiretos fixos e despesas fixas aos objetos de custeio. Isso significa que a informação de custos provinda desse método de custeio é isenta de arbitrariedades e distorções, ao contrário do que **pode** ocorrer com os Métodos de

Custeio Pleno, por Absorção e por Atividades, especialmente se esses três métodos forem estruturados de maneira não muito racional. Como afirma Harris (1995, p. 46), a inclusão de custos indiretos fixos na informação de custo dos produtos “é, na melhor das hipóteses, inútil, e, na pior, positivamente desorientadora”.

Porém, como já observado nos capítulos anteriores, a informação de custos que contém custos indiretos fixos não é necessariamente inútil, nem tampouco desorientadora, principalmente quando tal informação de custos foi obtida por meio de alocações racionais, com a preocupação de quem realmente *rastreia* o consumo dos recursos pelos diferentes objetos de custeio.

Para Kobata (1976, p. 33), as principais vantagens na utilização do Método de Custeio Variável são:

- “elimina as flutuações dos lucros, causadas pelas diferenças entre os volumes de venda e produção;
- aproxima os custos diferenciais dos custos de produção;
- um menor número de alocações se faz necessário;
- a margem de contribuição é facilmente refletida.”

Cumprе lembrar que “as flutuações dos lucros”, acusadas pela autora, só ocorrem devido à inclusão de custos indiretos fixos nos estoques. No Custeio Variável, o comportamento do resultado é similar ao das vendas; se o faturamento aumenta, o

resultado também aumenta. O Custeio Variável “sempre apresenta coerência entre o resultado e as vendas do período” (Nascimento, 1980, p. 72).

É interessante notar que a terceira vantagem na utilização do Método de Custeio Variável apontada por Kobata (1976, p. 33), “um menor número de alocações se faz necessário”, indica que o Custeio Variável pode não estar totalmente livre de subjetividades, que poderiam acontecer em relação aos custos indiretos de fabricação variáveis, quando (por exemplo) se lança mão de alguma estimativa, e conseqüente rateio, para alocá-los aos produtos.

Segundo Backer & Jacobsen (citados por Nascimento, 1980, p. 71-75), as aplicações vantajosas das informações do Método de Custeio Variável podem ser agrupadas sob três grandes tópicos:

11. ‘Planejamento do Lucro’, na facilitação do processo de planejamento do lucro, focalizando a atenção dos gestores na taxa de contribuição, que nada mais é do que a margem de contribuição expressa como uma percentagem das vendas, o que revela a quantidade de dinheiro disponível após a venda, para cobertura dos custos e despesas fixas e do lucro.
2. ‘O Controle de Custos e a Avaliação de Desempenho’, na possibilitação de um melhor controle sobre os custos e a avaliação de desempenho, pelo fato de não agrupar os custos fixos aos produtos, proporcionando uma melhor visão dos custos controláveis do período e uma mais coerente análise e posterior avaliação de desempenho das diversas áreas de responsabilidade.

Todavia, esse 'melhor' controle sobre os custos e avaliação de desempenho são bastante questionáveis atualmente, visto que as empresas vivem um momento de custos e despesas fixos crescentes.

3. 'A Tomada de Decisões', no fornecimento de informações valiosas para a tomada de decisões de curto prazo, como por exemplo, decisões sobre preço de venda no curto prazo, decisões de investimentos etc.

Considera-se digna de reprodução aqui a observação de Martins (citado por Kobata, 1976, p. 32), a respeito do grande mérito do Custeio Variável:

Do ponto de vista gerencial, talvez não haja nada mais importante em matéria de custos para o administrador do que o perfeito conhecimento da margem de contribuição de cada produto ou serviço produzidos. A perfeita separação dos seus custos e despesas em fixos e variáveis, além de se saber como é que estes últimos variam, representa o mais importante passo para se poder prever efeitos de toda e qualquer decisão.

Com respeito a essa afirmação de Martins, cumpre lembrar que nem sempre a separação de custos em partes fixa e variável é conseguida de maneira perfeita! Talvez quase nunca.

Algumas vantagens adicionais no uso do Método de Custeio Variável são também apontadas pela *NAA - National Association of Accountants* (conforme citado por R. V. Santos, 1998, p.68):

- a contribuição marginal facilita a análise do desempenho dos produtos, dos territórios, dos tipos de clientes e de outros segmentos da empresa, sem que os resultados fiquem obscurecidos pela apropriação dos custos fixos comuns;
- o custeamento direto facilita a preparação imediata dos instrumentos de controle como os custos-padrão, os orçamentos flexíveis e a análise custo-volume-lucro;
- o custeio direto tem estreita relação com os conceitos de custos desembolsáveis, custos financeiros, isto é, que passam por caixa; isso faz com que seus resultados sejam mais efetivos para a compreensão dos executivos no processo de tomada de decisões.

#### 4.5 DESVANTAGENS

Segundo Kobata (1976, pp. 33-4), o Custeio Variável “apresenta as seguintes desvantagens:

- os resultados apurados internamente diferem dos resultados oficiais da empresa;
- o custeio direto requer a manutenção de um sistema paralelo de informações;
- praticamente, é extremamente difícil segregar os custos fixos dos custos variáveis;
- os inventários tendem a ser subavaliados.”

Pelo simples fato do Custeio Variável não poder ser utilizado no âmbito da Contabilidade Financeira, é óbvio que os resultados apurados internamente sob o Método de Custeio Variável irão diferir daqueles apurados para fins 'oficiais' ou externos. Todavia, isso não implica necessariamente na 'manutenção de um sistema paralelo de informações', conforme afirma Kobata. Pode-se trabalhar com o Custeio Variável durante todo o período e no final do mesmo proceder-se a um lançamento de ajuste, para se atender às exigências da auditoria e do fisco. A obrigatoriedade da Consistência, no âmbito da Contabilidade Financeira, é para as demonstrações de *fim* de exercício. Além do mais, Nascimento (1980), em sua Dissertação de Mestrado, apresenta de maneira cabal toda uma metodologia para transição do Método de Custeio Variável, trabalhado numa forma de custeamento padrão (situação gerencialmente ideal), para o Método de Custeio por Absorção, trabalhado numa forma de custeamento real (histórica), conforme requerem a auditoria e o fisco.

Com relação à terceira desvantagem apresentada por Kobata, concorda-se que pode ser extremamente difícil, em situações reais, uma completa separação dos custos fixos dos custos variáveis. Até mesmo Backer & Jacobsen (1984, p. 280) declaram que os defensores do Custeio Variável devem atentar para a figura dos Custos Semivariáveis, suas dificuldades e graus de variabilidade, visto que "os custos variáveis raramente são completamente variáveis e os custos fixos raramente são completamente fixos."

No que diz respeito à quarta desvantagem, de que 'os inventários tendem a ser subavaliados', isto pode ser especialmente verdadeiro quando se fazem considerações ligadas a valor econômico dos ativos. Isso significa que um ativo (por exemplo, estoque

de produtos acabados) mensurado ao Método de Custeio Variável pode *não* estar indicando toda a potencialidade de fluxos futuros de caixa, o que o tornaria um 'meio ativo' (Iudícibus, 1998, p. 9; Iudícibus, 1999, p. 5). Também Ribeiro & Martins (1998, p. 6), discorrendo sobre a apuração dos custos ambientais, afirmam que "o custeio dos custos de proteção ambiental pelo método variável fornecerá resultados parciais"; ou seja, também aqui, teríamos um 'meio ativo'.

Julga-se oportuno aqui, transcrever algumas críticas gerais aos Métodos de Custeio por Absorção e Variável feitas por Martins (citado por Kobata, 1976, p. 33):

[...] pode parecer que o sistema [*sic*] de Custeio Direto ou Custeio Variável seja a solução de todos os problemas da área. Isso pode ser bastante enganoso em algumas situações. O mais simples dos erros seria aquele que poderia advir da situação em que uma empresa, ao fixar preço de venda de seus produtos, partisse do seguinte ponto de vista: cada cruzeiro [hoje seria Real] conseguido acima da margem de contribuição representa algo favorável. Com isso, talvez acabasse, em certas circunstâncias, aceitando propostas ou contratos que dessem margem de contribuição positiva, porém, calculadas sem nenhuma consideração com relação aos custos fixos. Poderia então ocorrer que a margem de contribuição total não fosse suficiente para amortização dos custos fixos ou para a produção de um lucro mínimo desejado. É necessário que, na hora da fixação do preço de venda, esteja a empresa bem atenta para os conceitos de custos variáveis e margem de contribuição, mas também bastante atenta aos seus custos fixos e ao resultado mínimo desejado. Portanto, o sistema [*sic*] de custeio Direto resolve alguns problemas específicos, mas não todos. Entretanto, gerencialmente, apesar de suas limitações, é indubitavelmente superior ao Custeio por Absorção.

Usou-se a expressão *sic* na transcrição acima por entender-se que Custeio Direto e Custeio Variável **não são sistemas, mas sim métodos de custeio**. Os SISTEMAS DE CUSTOS são sistemas de informação amplos e envolvem:

1. Terminologia específica: Gastos, Desembolsos, Investimentos, Custos (Diretos, Indiretos, Fixos, Variáveis, Semivariáveis), Despesas (Fixas, Variáveis, Semivariáveis) etc.
2. Método(s) de Custeio específico(s): Pleno, por Absorção, Direto, Variável, UEP's (Unidades de Esforço de Produção), Baseado em Atividades ou uma forma mista de custeio entre eles;
3. Formas de Acumulação de Custos: por Ordem, por Processo ou por Matriz de Entidades de Acumulação. Tais "formas de acumulação de custos", como denominamos aqui, são tradicionalmente chamadas por grande parte da literatura de Custos simplesmente de "sistemas de custos" – sistema de custos por ordem ou encomenda, sistema de custos por processo etc.
4. Formas de Custeamento: Real (Histórica) ou Predeterminada (Orçada ou Padrão).

Para ilustrar a amplitude dos sistemas de custos, são dignas de nota as palavras de Martins & Brunstein (1999): "Os sistemas de custos de hoje devem fornecer informações para as principais áreas da administração de custos num ambiente de manufatura, que são: custeio do produto, controle dos custos, administração de estoques, investimentos de capital e estratégia de preços."

O fato é que ambos métodos (Absorção e Variável) terão "a sua validade, apresentando vantagens, na dependência do objetivo que se tenha em vista" (IOB, 1997, p. 5).

Também é fato que não se pode esquecer da existência dos custos fixos. Decisões do tipo 'eliminar um produto ou uma linha de produtos' tendem sempre a provocar, no mínimo, uma pequena contração nos custos fixos da empresa, o que poderia passar despercebido pela gerência da empresa que trabalhasse cegamente apenas com o Método de Custeio Variável e seu conceito de Margem de Contribuição.

Em decisões relativas a preços de venda, a utilização tanto do Método de Custeio Variável como do Direto deve ser adequadamente delimitada. Veja-se as palavras de Leme (1968, p. 82):

A aplicação do custeio direto na fixação da política de preços da empresa não pode ser feita de forma indiscriminada e em todas as situações, sob pena de causar distorções nas tomadas de decisões. É necessário levar em conta várias considerações entre as quais:

- 1 – existe ou não capacidade ociosa
- 2 – preços fixados isoladamente ou conjuntamente
- 3 – o objetivo lucro máximo a curto e a longo prazo.

No caso de existir capacidade ociosa, o custo direto do produto pode ser o limite inferior do preço de venda, o mesmo não ocorrendo quando não houver capacidade ociosa. Nesta última situação deveremos preferir o custo de oportunidade ou o custo direto acrescido de juros e das amortizações do investimento adicional que tiver sido necessário para aumentar ou criar a capacidade ou ainda o custo unitário total." (grifo nosso)

Nas decisões acerca de *mix* de produtos (produção e venda), pode haver uma grande dificuldade operacional ao trabalhar-se apenas com o Custeio Variável. Normalmente, a literatura que defende essa abordagem, apresenta como exemplos situações altamente simplificadas, com pouca ou nenhuma semelhança com o mundo real. Os exemplos apresentam empresas que produzem e comercializam três ou quatro produtos ou serviços, onde apenas os custos variáveis são apropriados a esses objetos de custeio (Johnson & Kaplan, 1991, p. 15; Drury & Tayles, 1995, p. 268). Pesquisas

empíricas no Reino Unido demonstram que 80% das organizações pesquisadas produzem muitos produtos diferentes; uma pesquisa similar no Japão mostrou que, na média, as indústrias japonesas trabalham com cerca de duzentos produtos diferentes. É óbvio que, em circunstâncias assim, muitas vezes não é possível gerar unicamente informações dos chamados "custos relevantes" por meio da imputação dos custos variáveis para cada produto, ou combinação de produtos. Isso é devido principalmente à mui provável existência de custos conjuntos compartilhados pelos produtos (Drury & Tayles, 1995, p. 268). E se tais custos conjuntos existirem, isso fará com que as decisões sobre produtos não sejam independentes, como é implicitamente pregado na teoria do Custeio Variável ou Marginal.

Ainda nessa questão do Custeio Variável e as decisões envolvendo *mix* de produtos, é oportuno reproduzir aqui uma passagem encontrada em Cooper (1990, p. 58):

[...] Enquanto as decisões claramente precedem as atividades, o número de decisões que podem ser tomadas numa situação prática é tão grande que não é possível reportar custos relevantes às decisões de maneira econômica até mesmo para poucas das potenciais decisões que os gestores enfrentam. Como meu colega Robert S. Kaplan costuma afirmar, uma companhia com apenas uma centena de produtos tem um potencial de  $2^{100}$  decisões de *mix* de produto para avaliar. Mesmo se a cada alternativa pudesse ser dispensado um segundo, a tarefa de se explorar cada alternativa levaria mais tempo do que o universo tem levado em sua existência.

Cumpra aqui esclarecer que Custos Variáveis e Custos Marginais não são exatamente iguais; porém, ambos excluem os custos fixos de fabricação. "Custo variável geralmente é o custo médio de transformação, mais matéria-prima, enquanto que o custo marginal é definido como sendo o custo de produção de uma unidade

adicional" (Kanitz, 1972, p. 45). Portanto, a aplicação prática (apuração) do conceito de Custo Marginal é bastante complicada, conforme se constata em outra reflexão de Kanitz (1972, pp. 47-8):

[...] são poucas as firmas que podem realmente estimar o custo marginal de seus produtos. Uma das razões é que o custo marginal varia com a escala de produção. Outra, é que este constitui na realidade custos futuros, isto é, o custo que deverá ser incorrido na produção de uma unidade adicional. Embora teoricamente o uso deste custo seja mais elegante, a prática torna este conceito um tanto difícil de ser utilizado.

Robert N. Anthony, em um histórico artigo publicado na *Harvard Business Review* no ano de 1960, tratando sobre as dificuldades da teoria da maximização de lucros dos economistas, num momento de reflexão sobre o tema *custos relevantes e custos marginais*, faz a seguinte colocação:

Se os custos relevantes são apenas custos marginais, então a contabilidade de custos com suas alocações de depreciação, custos indiretos, e outros custos conjuntos aos produtos é um ritual inútil, ou, no máximo, uma maneira desnecessariamente complicada de se determinar valores de inventários. Alguns economistas de fato afirmam que a contabilidade de custos é inútil para a fixação de preços de venda. Por exemplo, tome esta citação: 'É difícil mencionar uma ocasião quando a pura fixação de preços de venda com base no custo é no melhor interesse do vendedor.'<sup>2</sup>No entanto, homens de negócios práticos encontrariam com muita facilidade *muitas* ocasiões como estas, eu acredito. **E centenas de milhares de companhias têm sistemas de contabilidade de custos que alocam custos aos produtos; elas gastam montantes não insignificantes para operar tais sistemas e, presumivelmente, pensam que estes gastos valem a pena.** (Anthony, 1960, p. 130; grifo nosso)

---

<sup>2</sup>Alfred R. Oxenfeldt, *Pricing New Products*, p. 27 of AMA Management Report no. 8, 1958.

Se houvesse unanimidade no mundo dos negócios acerca de que somente os custos variáveis são custos relevantes para a tomada de decisões, como as que se referem à fixação de preços de venda, então Anthony não se arriscaria, ou até mesmo se atreveria, a fazer tão forte declaração. Mesmo tendo sido feita em 1960, essa declaração não perde a sua força, visto que, naquela época, o Método de Custeio Variável já havia sido bastante pregado e difundido por todos os Estados Unidos da América, e até mesmo órgãos de classe já haviam se posicionado a respeito da legalidade e das aplicações de tal método.

Outra crítica à “teoria dos preços”, dos economistas, foi feita por Leme (1968, p. 52): “[...] o economista considera um empresário praticamente onisciente no que diz respeito às funções representativas de demanda e de custo, com um monoteísmo de maximizar o lucro apenas variando quantidades e preços.”

A propósito, até mesmo entre os economistas, sempre houve discordâncias em relação ao marginalismo e sua tese de maximização de lucros. A fórmula marginalista é óbvia e essencialmente de curto prazo, refletindo o ponto de vista geral de teóricos da Economia deste século. Sempre houve dúvidas em relação à generalidade da regra. Até os mais inflexíveis defensores admitem as dificuldades em se estimar toda a demanda e a estrutura de custos marginais (Devine, 1950, p. 385).

Tal visão de curto prazo, implícita no Método de Custeio Variável, representa uma significativa desvantagem do mesmo, principalmente quando comparado ao Método de Custeio Pleno. Ou seja, quando se toma uma decisão, em determinado momento, com informação proveniente do Método de Custeio Variável, tal decisão será

válida somente para *aquela* determinado período, não se sabendo qual deverá ser o impacto dessa decisão naqueles custos e despesas que são variáveis no longo prazo, porém fixos no curto.

Como se não bastasse, muitos empresários, por não conseguirem “maximizar” seus lucros, acusam a maioria dos economistas de promoverem uma “grosseira simplificação”. E de fato, muitos economistas perderam a sua fé na tese de que “os empresários invariavelmente tentam maximizar lucros” (Devine, 1950, p. 385).

Uma grande desvantagem do Custeio Variável, quando utilizado para fins de avaliação de desempenho de unidades de negócios ou linhas de produtos, está no não rateio de Custos e Despesas Comuns. Isso corresponde a um rateio pior que aquele tendo em conta consumos de serviços, uma vez que o não rateio significa afirmar, nas entrelinhas, que os custos e despesas fixos comuns devem ser igualmente atribuídos às unidades de negócios (Nascimento, 1999). Poderia haver pior rateio do que este, onde, implicitamente, estar-se-ia tratando de maneira *igual* unidades de negócios ou linhas de produtos essencialmente *desiguais*?

Há ainda uma limitação do Método de Custeio Variável, também compartilhada pelos demais métodos (Pleno, por Absorção e Direto), é a consideração como único fator de variabilidade o *volume*, tanto de produção como de vendas, o que os estudos referentes ao Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) provam não ser verdadeiro (Nascimento, 1999).

#### 4.6 ABRANGÊNCIA DOS GASTOS CONTEMPLADOS PELOS MÉTODOS DE CUSTEIO POR UNIDADE DE PRODUTO

O quadro a seguir, adaptado de Nascimento (1989, p. 33), reflete até que ponto os métodos de custeio estão efetivamente isentos de procedimentos de rateio quando da identificação de gastos e margens por unidade de produto, para fins, por exemplo, de formação de preço.

ITENS DE GASTO E PREÇO	PLENO / INTEGRAL	ABSORÇÃO	DIRETO	VARIÁVEL	<i>Exigência de Rateio</i>
MATERIAIS DIRETOS	\$6.000	\$6.000	\$6.000	\$6.000	Não
MÃO-DE-OBRA DIRETA	1.500	1.500	1.500	1.500	Não
CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO VARIÁVEIS	500	500	500	500	Sim
CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO FIXOS ESPECÍFICOS	1.700	1.700	1.700	-	Sim
CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO FIXOS COMUNS	1.200	1.200	-	-	Sim
DESPESAS OPERACIONAIS VARIÁVEIS	1.000	-	1.000	1.000	Não/Sim
DESPESAS OPERACIONAIS FIXAS ESPECÍFICAS	700	-	700	-	Sim
DESPESAS OPERACIONAIS FIXAS COMUNS	900	-	-	-	Sim
GASTO TOTAL POR UNIDADE	13.500	10.900	11.400	9.000	Não/Sim
MARGEM DE LUCRO / CONTRIBUIÇÃO	1.500	4.100	3.600	6.000	Sim
PREÇO DE VENDA	15.000	15.000	15.000	15.000	---

QUADRO 4.2 - COMPARATIVO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS NA FIXAÇÃO DE PREÇOS.

Como exemplo de Custo Indireto de Fabricação Variável, pode-se mencionar a "Energia Elétrica", especialmente a parte variável da conta (no caso brasileiro), que deverá ser rateada à produção quando da inexistência de medidores. Quanto às Despesas Operacionais Variáveis, pode haver a exigência ou não do rateio; por

exemplo: uma despesa de “Comissão sobre vendas” pode consubstanciar-se numa despesa direta de determinado produto, o que dispensaria o rateio; já uma despesa de “Combustível para veículos de entrega” pode ser indireta aos produtos e portanto exigir algum rateio, nem que seja apenas pelo volume de vendas.

“Margem” significa retorno esperado sobre um montante fixo (Patrimônio Líquido ou Ativo total) a qual também se caracteriza como um montante fixo e que, portanto, para ser inserida por unidade de produto, **exige rateio**.

Dessa maneira, tanto o gasto total como o preço de venda por unidade de produto são, no entender do autor (Nascimento, 1999), dependentes de rateio. Contrariamente à alegação de vários autores de que, por exemplo, o “Custeio Variável não rateia”, o que se tem, conforme o mesmo autor, são, na verdade, métodos de custeio com maior ou menor incidência de rateio, mas nenhum totalmente isento de rateio!

#### 4.7 NOVO PARADIGMA

Por fim, como uma das grandes limitações do Método de Custeio Variável em relação ao atual paradigma empresarial está a significativa mudança nos sistemas de produção das empresas, especialmente notória desde o início da segunda metade do século vinte.

Inicialmente, transcrever-se-á palavras de um dos maiores e mais respeitados economistas contemporâneos, ainda vivo, John Kenneth Galbraith (1997, p. 37):

Quanto à mudança, não há dúvida. Todos os cálculos demonstram que foram grandes as inovações e alterações na vida econômica neste século, mais especialmente a partir do início da Segunda Guerra Mundial. A mais visível foi a aplicação de uma tecnologia cada vez mais complexa e aprimorada à produção de bens. As máquinas continuaram substituindo a mão-de-obra elementar. E cada vez mais, à medida que são usadas para dirigir outras máquinas, substituem as formas mais elementares da inteligência humana.

Também Johnson & Kaplan (1991), em vários momentos dentro de sua obra referenciada, alertam para essa inescapável mudança de paradigma e suas naturais implicações para os sistemas de custos.

Para o britânico Sheridan (1995, p. 288), “qualquer coisa parece ser um *overhead* hoje em dia, [...]”. Isso leva os gestores a se preocuparem cada vez mais com a identificação, o gerenciamento e a redução dos gastos que compõem essa categoria.

Nakagawa (1991) também foi bastante feliz ao apontar tal novo paradigma para a Contabilidade de Custos, conforme constata-se abaixo:

As tecnologias avançadas de produção, ao mesmo tempo que vêm revolucionando os processos de produção no nível de chão de fábrica, têm provocado, simultaneamente, sensíveis alterações nos padrões de comportamento dos custos. Ao mesmo tempo em que a incidência em custos com materiais e mão-de-obra direta vêm decrescendo, os custos indiretos de fabricação (CIF), como a depreciação, gastos com engenharia e processamento de dados, têm aumentado sensivelmente, [...] (p. 34)

A implementação de tecnologias avançadas de produção altera, significativamente, os padrões de comportamento dos custos e materialidade dos custos de tecnologia: ela contribui para aumentar rapidamente a porcentagem dos custos fixos porque muda o perfil da empresa, de uso intensivo de mão-de-obra

para uso intensivo de capital. Conseqüentemente, à medida que os índices de custos fixos em relação aos custos variáveis aumentam, devido à política de automação da empresa, torna-se cada vez mais importante [um] melhor monitoramento de seus custos.

No caso extremo de uma empresa completamente automatizada, todos os custos, exceto materiais, serão considerados fixos. Em tal ambiente perde significado qualquer análise baseada na relação fixo-variável. Ao invés disso, torna-se de suma importância a questão da apropriação direta de custos. (p. 48; grifo nosso)

Tal mudança de paradigma também foi percebida na Argentina há muitos anos. Veja-se as palavras de Vazquez (1995, p. 315): “Escrevemos no ano de 1972 (Manual de custos-padrão, página 1007, Editorial Aguilar): o custeio direto não tem futuro devido à decrescente importância da mão-de-obra direta, a expensas dos custos fixos derivados da maquinaria. Não está longe o dia em que o único custo variável no setor fabril será a matéria-prima.”

Brimson (1996, p. 59) também percebe o novo paradigma: “No novo ambiente, a rastreabilidade do custo torna-se mais crítica do que a distinção tradicional entre custos fixos e variáveis.”

Hoje em dia, o custo variável de um produto pode ser tão pequeno em relação aos custos fixos, que essa informação provinda do Método de Custeio Variável simplesmente *pode* tornar-se totalmente irrelevante. A grande questão passa a ser: qual é a melhor forma de se mensurar e gerir a crescente massa de custos indiretos e fixos das empresas?

## CAPÍTULO 5

### O MÉTODO DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES

#### 5.1 CARACTERIZAÇÃO

O Método de Custeio Baseado em Atividades é aquele em que os custos indiretos de fabricação e as despesas são atribuídos primeiramente às atividades, para só então serem alocados aos produtos, ou a outras entidades objeto de custeio, como serviços e clientes. O raciocínio principal que permeia este método é o de que são as atividades que consomem os recursos da organização, enquanto que os produtos e/ou serviços, clientes etc., por ela produzidos (ou servidos, no caso dos clientes) demandam a utilização, ou consumo, de tais atividades.

Os custos diretos continuam aqui sendo identificados, mensurados e acumulados diretamente nos respectivos objetos de custeio (geralmente, os produtos e/ou serviços). A preocupação e a contribuição do Método de Custeio Baseado em Atividades está centrada na identificação, mensuração e acumulação dos custos indiretos de fabricação e das despesas da maneira que se aproximem o máximo possível da realidade operacional de uma organização, sob o ponto de vista científico e técnico. Para conseguir tal intento, o Método de Custeio Baseado em Atividades está claramente orientado para o consumo de recursos pelos produtos. Em seu âmago, repousa a possibilidade teórica de, pelo menos, conseguir-se “uma

aproximação do custo dos recursos consumidos na produção de um dado produto” (Cooper, 1990, p. 59).

Para Brimson (1996), nem todos os tradicionais custos diretos devem ser levados diretamente às entidades finais objeto de custeio, no caso, o custo de mão-de-obra direta. “Em um sistema puro de custeio por atividade, os custos de mão-de-obra são debitados ao processo de fabricação e não aos produtos individualmente. A abordagem é baseada no fato de que os operários realizam atividades, consumidas pelos produtos. O custo da mão-de-obra é um dos componentes do custo da atividade” (Brimson, 1996, p. 208).

Conforme já visto no Capítulo 4 (item 4.6), tem havido uma significativa mudança de paradigma nas indústrias devido principalmente à automatização (robótica) e à informatização, o que levou a um brutal aumento no total dos custos indiretos e das despesas (*overhead*). Conseqüentemente, tais custos devem ser compreendidos e gerenciados com muito maior cautela do que o eram no passado. Diz-se isso porque os Métodos de Custeio Pleno, por Absorção e Variável, que surgiram no paradigma anterior, não foram criados com o intuito de proporcionar o melhor tratamento científico e técnico aos custos indiretos e às despesas, apesar de que os Métodos Pleno e por Absorção poderiam ser trabalhados nesse sentido, conforme comentado nos dois primeiros capítulos desta dissertação.

Nesse contexto, são dignas de nota as palavras de Brimson (1996, p. 88):

**Existem diversos inibidores à melhoria contínua. Primeiro, existe ênfase excessiva nos custos diretos de produção. É muito mais importante concentrar-se no custo total da empresa. As despesas indiretas de fabricação e outros custos de atividades de apoio podem desalinhar a estrutura de custos de uma empresa. Atividades de apoio tendem à acumulação excessiva, nas épocas boas, quando não existe pressão para desempenho forçado e prática do bom senso. (grifo nosso)**

Porém, essa mudança de paradigma nas indústrias não é a única premissa para a adoção do Custeio Baseado em Atividades. Produção diversificada (tamanhos, cores, modelos) e em diferentes volumes (elevados, médios, baixos) é outro fator que leva ao ABC. Uma forte concorrência também é um importante indicativo de que possa ser necessário o uso do Custeio Baseado em Atividades, conforme bem diz Nakagawa:

Obviamente, em um regime de forte concorrência, a empresa que orienta a sua política de preços tendo como suporte custos calculados pelo sistema de custeio baseado em volume [pleno, absorção ou variável] estaria sujeita a erros com conseqüências significativas em seu desempenho econômico, favorecendo os concorrentes que adotassem o sistema de custeio baseado em atividades. Esse problema será ainda mais agravado se a empresa produzir uma grande variedade de produtos e as causas das distorções se tomarem múltiplas, o que ocorre, aliás, com muita freqüência. (1991, p. 42)

De fato, outros autores também constataram mudanças generalizadas em várias práticas gerenciais, em virtude do aumento de intensidade da competição global, em primeiro lugar, e depois, dos velozes desenvolvimentos observados nas tecnologias de industrialização e de informação (Ezzamel & Willmott, 1992; Graham, Lyall & Puxty, 1992; McDowell, 1994; Bear, Mills & Schmid, 1994; Shank, 1996; IOB, 1998b; Riccio, Robles Jr. & Gouveia, 1998; Martins & Brunstein, 1999).

Segundo Nakagawa (1991, p. 38), as grandes diferenças entre o Método de Custeio Baseado em Atividades e os demais, baseados no volume de produção, está na mudança das bases de alocação (tradicionalmente horas de mão-de-obra direta, horas-máquina e consumo de material direto), na identificação dos custos por atividades e na alocação final dos custos aos produtos por meio de um maior número de bases.

Aliás, Horngren (1995, p. 284) considera *ultrajante e exagerada* a declaração, freqüentemente feita pelos divulgadores e defensores do Custeio Baseado em Atividades, de que a mão-de-obra direta não mais é uma “categoria útil” para a Contabilidade de Custos. Horngren cita uma pesquisa empírica<sup>1</sup> que prova que a mão-de-obra direta ainda é um custo proeminente na indústria norte-americana, representando pelo menos 14% dos custos industriais totais (*total manufacturing costs*).

Para Carastan (1998, pp. 28-9), “a principal diferença entre o ABC e o sistema de custeio tradicional por absorção está na forma como os custos são acumulados.” No Custeio por Absorção a acumulação ocorre em dois estágios: (1) os custos são acumulados pelos departamentos ou por funções e (2) depois são alocados aos produtos por meio de uma simples medida de atividade, como por exemplo as horas de mão-de-obra direta, horas-máquina etc. Já no Custeio Baseado em Atividades, o enfoque é concentrado nas atividades, as quais consomem recursos e portanto são geradoras de custos. No ABC, a acumulação também se dá em dois estágios: dos recursos às atividades; destas aos objetos de custeio.

Ainda comentando sobre a diferença entre o Método de Custeio Baseado em Atividades e os métodos tradicionais baseados no volume, são dignas de nota as palavras de Sakurai (1997, p. 104): “O ABC é baseado na premissa de que aquilo que os sistemas tradicionais chamam custos de *overhead* ocorre porque alguns recursos são utilizados em atividades que não têm relação com volume.”

---

<sup>1</sup> SMITH, K. & SULLIVAN, C. *Survey of cost management systems in Manufacturing*. Purdue University. Working Paper Series No. 90-5-1. 1990.

De fato, essa é uma das principais diferenças entre a teoria clássica de custeio e a escola moderna de custeio, que tem como seu grande protagonista o Método de Custeio Baseado em Atividades. Na teoria clássica não há razão para se considerar outros fatores para direcionar ou alocar os custos que não sejam o volume de produção e de vendas. Já na escola moderna, presume-se que os fatores escolhidos para direcionar os custos expliquem por completo a sua variação, o que acaba por incluir numerosos fatores não relacionados com o volume de produção (Christensen & Demski, 1995, p. 21; Anderson, 1995; Horngren, 1995, p. 283).

Há também aqueles que vêem o Método de Custeio Baseado em Atividades como uma maneira de, pelo menos parcialmente, retificar os problemas de distorção inerentes aos Métodos de Custeio Pleno e por Absorção (Innes & Mitchell, 1991, p. 30). Percebe-se, também, que uma das premissas do Método de Custeio Baseado em Atividades é a de levar aos objetos de custeio as despesas da empresa, o que o tornaria muito semelhante ao Método de Custeio Pleno, pelo menos quanto à abrangência dos gastos por ele alocados (Innes & Mitchell, 1991, pp. 29-30; Brimson, 1996, pp. 90, 153, 160, 175, 188, 205). Contudo, um custo baseado em atividades não é necessariamente um custo pleno! Podem existir custos e/ou despesas que não sejam rastreáveis ou identificáveis de forma alguma com as atividades ou com as entidades finais objeto de custeio (tais como produto, serviço, processo, cliente etc.). Tais gastos só seriam alocados então se "a absorção total do custo for importante para a decisão final" (Brimson, 1996, p. 180, também p. 84).

## 5.2 ATIVIDADE

Convém agora definir o que são atividades, visto serem elas a base do método de custeio em questão.

[...] em sentido restrito, a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços etc., bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos. (Nakagawa, 1994, p. 42)

Por atividades devem ser entendidas as ações empreendidas e os respectivos recursos envolvidos para a execução de determinado objetivo. As atividades são consumidas pelos produtos e processos. (Ribeiro & Martins, 1998, p. 6)

Percebe-se a concisão e a clareza da segunda definição, resumindo apropriadamente a primeira definição. Recursos podem ser definidos como ativos utilizados para realizar atividades. Processo é um conjunto encadeado de atividades que permeia várias áreas da empresa, chegando inclusive ao próprio cliente externo da empresa.

Porém, a problemática envolvendo a conceituação de atividade, no âmbito do Método de Custeio Baseado em Atividades, é mais ampla. Pode-se caracterizar a atividade como o processamento de uma transação. A transação, por sua vez, é uma materialização específica de um evento; tal materialização se dá por meio de documentos, talvez até eletrônicos, reproduzindo os eventos e as atividades a que se referem da melhor maneira possível. Já o evento "é uma consequência ou o

resultado de uma ação externa (compra, armazenagem, produção, venda, distribuição etc.) a uma atividade” (Nakagawa, 1994, p. 43).

Pode-se também estabelecer uma hierarquia para as atividades, de acordo com as formas de agregação das mesmas em termos de (1) consumo de recursos pelas atividades e (2) alocação dos custos das atividades aos produtos.

Na primeira forma de agregação o objetivo é otimizar a alocação dos recursos aos vários níveis e formas de atividades que ocorrem nos processos: nível de função, nível de processo de negócios (*business process*), nível de atividades, nível de tarefa e nível de operações. Nakagawa (1994, pp. 44-5) explica detalhadamente cada nível desses:

- nível de função: trata-se de uma agregação de atividades que têm um propósito comum, como: compras, vendas, produção, marketing, finanças, segurança, qualidade etc. A definição de uma função deve responder o mais precisamente possível à questão: ‘o que ela (função) faz?’ A resposta deverá conter um verbo transitivo acompanhado de seu objeto direto. Exemplos: consertar motores, vender produtos, comprar materiais etc.;
- nível de *business process*: trata-se de uma cadeia de atividades relacionadas entre si, interdependentes e ligadas pelos produtos que elas intercambiam. As atividades, neste caso, estão relacionadas entre si, porque um evento específico provoca o início de uma atividade no processo, e esta, por sua vez, dará início às atividades subseqüentes. As atividades devem ser definidas em termos de elementos informativos necessários que esclareçam sua missão e seus produtos. Exemplos: engenharia de produtos, suprimentos, planejamento e controle da produção etc. Estas atividades ocorrem em uma seqüência estruturada e estão interligadas umas às outras por um fluxo de informações. Geralmente, o uso do esquema PERT/CPM auxilia bastante a definição de um *business process* por retratar bem a relação entre atividades e seu *timing*;
- nível de atividades: trata-se de um conjunto de ações necessárias para atingir as metas e os objetivos de uma função. Exemplo: usinagem de peças, tratamento térmico, montagem etc., necessários para atingir os objetivos e metas da função de produção. As atividades podem ser decompostas, ainda, em tarefas, subtarefas e operações.
- nível de tarefa: trata-se de definir aqui a maneira como uma atividade é realizada. A tarefa é um dos elementos básicos de uma atividade e é, por sua vez, constituída de um conjunto de operações. Exemplo: preparar uma proposta, fazer furos, emitir uma fatura etc.;
- nível de operações: trata-se da menor unidade possível de trabalho utilizada para se realizar uma atividade. Exemplo: inspecionar material recebido, preencher nota de recebimento etc.

Pode-se visualizar tais conceitos na tabela abaixo:

Função	Vendas	Produção
<i>Business process</i>	Marketing de produtos	Gestão da produção
Atividade	Visitar clientes	Produzir e embalar produtos
Tarefa	Elaborar plano de visitas	Elaborar plano de operações

Tabela 5.1 – Níveis e formas de atividades.

A Função, em termos organizacionais, é fruto de uma visão vertical, enquanto que o *Business process*, a Atividade e a Tarefa são fruto de uma visão horizontal. É digno de nota que as Tarefas são “partes” componentes das Atividades, isto é, as Atividades podem ser decompostas em Tarefas.

Na segunda forma de agregação, o objetivo é alocar o mais realistamente possível as atividades (já custeadas) aos produtos ou serviços, ou a outros objetos de custeio, nos vários níveis hierárquicos do processo, que podem ser, segundo Nakagawa (1994, p. 46), os seguintes:

- nível de **unidade**: trata-se de definir as atividades, que consomem recursos relacionados com a mão-de-obra direta, materiais, horas de máquinas, energia etc., para que uma unidade de produto seja produzida;
- nível de **lotes**: trata-se de definir as atividades que consomem recursos relacionados com a preparação de máquinas (*setups*), movimentação de materiais, ordens de compras, inspeções etc., para que um lote de produtos seja produzido;
- nível de **sustentação de produtos**: trata-se de definir as atividades que consomem recursos relacionados com marketing, engenharia de produtos e de processos, alterações de engenharia, para incremento do valor dos produtos etc., para se dar suporte à venda e manufatura de cada diferente tipo ou família de produtos;
- nível de **sustentação das instalações**: trata-se de definir as atividades que consomem recursos relacionados com a administração geral, ampliação e reformas de edifícios, aquecimento, gás, vapor e líquidos etc., para se assegurar a condição de manufaturabilidade da fábrica.

Observando esses 'níveis hierárquicos do processo' com mais cuidado, percebe-se que os mesmos representam níveis de acumulação dos custos que vieram na forma de atividades. Poder-se-ia até mesmo elaborar uma matriz de acumulação para o Custeio Baseado em Atividades, exibindo-se as entidades de acumulação a serem usadas pelas diversas atividades que estão sendo consumidas:

	Unidade	Lotes	Produtos	Instalações	TOTAL
Atividade 1					
Atividade 2					
Atividade 3					
Atividade ...					

Tabela 5.2 – Matriz de acumulação para o Custeio Baseado em Atividades.

Essa seria uma matriz de acumulação do custo das atividades aos objetos finais de custeio. Entende-se que uma atividade não poderia estar vinculada ao mesmo tempo a vários níveis.

A atribuição de custos às atividades faz-se por meio da identificação das "medidas de atividade", que podem ser uma entrada, uma saída ou um atributo físico de uma atividade. Por exemplo, na atividade Comprar, uma requisição de compra representa uma entrada, enquanto uma ordem de compra representa uma saída; assim, o custo da atividade Comprar poderá ser expresso como um custo por requisição de compra ou por ordem de compra (Brimson, 1996, p. 137). O mesmo autor distingue "medidas de atividade" de "geradores de custo". Os geradores de

custo são os fatores que efetivamente provocam custo nas atividades subseqüentes, ou, expresso de outro modo, são os fatores cuja ocorrência origina o custo. Brimson (1996, p. 139) esclarece:

Para ilustrar a diferença, considere a atividade de inserir componentes em uma placa de circuito impresso. À medida que aumenta/diminui a quantidade de inserções, os fatores de produção (mão-de-obra, tecnologia e outras) têm que ser simultaneamente ajustados. Por conseguinte, a medida de atividade é a quantidade de inserções. No entanto, a quantidade de inserções é causada por fatores como o projeto do produto e a tecnologia disponível. Estes fatores representam os geradores de custo. Por conseguinte, os geradores de custos são as causas principais de custo e são removidos da atividade analisada.

Para Wilson (1998, p. 35), “o custo de uma atividade pode ser ocasionado pela ação de vários indutores de custos, agindo conjuntamente.” Tais “indutores de custos” são o que Brimson chama de “geradores de custo”. Esses indutores de custos também podem ser traduzidos como “direcionadores de custos”, visto que a expressão em língua inglesa é “*cost driver*”. Essa conclusão é tão verdadeira que, para os contadores gerenciais britânicos (CIMA, 1996, p. 25), direcionador de custos é “qualquer fator que causa uma mudança no custo de uma atividade, por exemplo, a qualidade das partes recebidas por uma atividade é um fator determinante no trabalho requerido por essa atividade e portanto afeta os recursos requeridos. Uma atividade pode ter múltiplos direcionadores de custos associados a ela (CAM-I).” E, de fato, no exemplo dado por Brimson, transcrito no parágrafo anterior, há pelo menos dois geradores de custos: o projeto do produto e a tecnologia disponível.

Assim como existem as expressões “geradores de custos”, “indutores de custos” e “direcionadores de custos”, há também a expressão “determinantes de

custos”, cujo conceito “abrange fatores que causam, determinam os custos” (Rocha, 1999, p. 42).

Brimson (1996, p. 153) é mais minucioso ainda ao abordar relações causais e medidas de atividade:

Existe uma relação causal quando se pode demonstrar que um fator de produção é diretamente consumido por uma atividade. A base para estabelecer uma relação causal é definir uma medida de atividade que é comum tanto ao fator de produção quanto à atividade. Como as pessoas são pagas com base no tempo, esta é uma base excelente para custear pessoal. Similarmente, a quantidade de recursos humanos consumidos em uma atividade é normalmente expressa em termos de tempo. Assim, o tempo é comum ao fator de produção e à atividade.

Após o custeamento das atividades, por meio das medidas de atividade, os custos são rastreados aos objetivos finais, que também podem ser chamados de “entidades objeto de custeio” ou simplesmente de “objetos de custeio”. Tal rastreamento ocorre através de uma “lista de atividades”, que especifica a seqüência e a quantidade consumida de cada atividade. O custo de um produto, ou de qualquer outro objeto de custeio, é então calculado multiplicando-se a quantidade da atividade (conforme especificada pela lista de atividades) pelo custo unitário de cada atividade específica (Brimson, 1996, p. 181).

Cumprе ressaltar que uma lista de atividades especifica a seqüência e a quantidade consumida de cada atividade, mas não o seu custo. Isso simplifica o eventual processo de estabelecimento de padrões visto que a lista de atividades somente será modificada se houver uma mudança técnica e/ou operacional nos processos e atividades. Alterações nos custos dos fatores de produção não são refletidas na lista de atividades.

Martins (1998, p.104) prefere dividir o direcionador de custos em duas categorias: os de primeiro estágio ou direcionadores de recursos e os de segundo estágio ou direcionadores de atividades. Os direcionadores de recursos servem para custear as atividades, conforme estas consomem os recursos da organização; os direcionadores de atividades, por sua vez, servem para custear os produtos (ou outros objetos de custeio), indicando o consumo ou utilização das atividades pelos produtos.

Cumprir destacar que muitas organizações poderão ter dezenas, centenas ou até milhares de atividades, de geradores (ou direcionadores/indutores) de custos, medidas de atividades (direcionadores de recursos) e de listas de atividades (direcionadores de atividades). Assim, a quantidade de cada um desses elementos (do Método de Custeio Baseado em Atividades) com que se vai trabalhar depende do grau de precisão desejado e da relação custo-benefício. Além dessas ponderações em nível gerencial estratégico, também a realidade operacional das empresas pode ser singular, o que levaria a escolhas de medidas de atividades e listas de atividades diferentes mesmo em empresas do mesmo setor econômico.

### 5.3 HISTÓRICO

Há uma certa unanimidade no meio acadêmico mundial de que o Método de Custeio Baseado em Atividades começou a surgir no ano de 1985, quando da publicação de um artigo no periódico *Harvard Business Review*, intitulado "*The hidden factory*" (a fábrica oculta), de autoria de dois pesquisadores norte-americanos

da *Boston University School of Management*, Jeffrey G. Miller e Thomas E. Vollmann. Em tal artigo foi feito um alerta, baseado em pesquisa empírica empreendida pelos autores, para que os gestores das empresas começassem a se preocupar em entender as causas dos custos indiretos de fabricação, algo difícil de ocorrer no âmbito dos métodos de custeio tradicionais. Para esses autores, as principais causas dos custos indiretos de fabricação não estão relacionadas a volume físico de produção, mas sim a transações. "Estas transações envolvem o intercâmbio dos materiais e/ou informação necessária para mover a produção adiante mas não diretamente resultam em produtos físicos. Ao contrário, estas transações são responsáveis por aspectos dos 'produtos de valor adicionado', ou 'massa de bens', que os clientes compram - aspectos como entrega na hora, qualidade, variedade e *design* melhorado" (Miller & Vollmann, 1985, p. 144).

No ano seguinte, 1986, as "transações" de Miller & Vollmann evoluíram para "atividades" e, por fim, para o Método de Custeio Baseado em Atividades, por meio das pesquisas do grupo CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturers - International*). Esse grupo representa um consórcio de organizações industriais progressistas, empresas de consultoria contábil e agências governamentais. Sua missão foi redefinir o objetivo do gerenciamento de custos em indústrias avançadas em tecnologia (R. V. Santos, 1998, p.69). Tal missão foi delegada a um grupo específico do CAM-I, incumbido do "desenvolvimento de um projeto de pesquisa que recebeu a denominação de *Cost Management System (CMS)*" (Nakagawa, 1991, p. 34). O principal resultado da pesquisa empreendida pelo CAM-I (CMS) foi o efetivo surgimento do *ABC - Activity-Based Costing*, como "um método que reconhece as relações causais dos direcionadores de custos e das atividades, por meio da

mensuração dos custos e do desempenho do processo relacionado às atividades e aos objetos de custos” (Carastan, 1998, p. 28).

Nakagawa (1994, pp. 41-2) apresenta uma versão um pouco mais ampla para a história do Custeio Baseado em Atividades:

Segundo alguns autores, o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900. Outros registros históricos mostram que o ABC já era bastante conhecido e usado na década dos anos 60.

O uso do ABC está intimamente associado ao bom senso e ao fomento à criatividade. TAYLOR, FAYOL, ELTON MAYO e tantos outros que contribuíram para o desenvolvimento da administração científica fizeram uso da análise de atividades para seus estudos de tempos e movimentos de organização do trabalho. Pode-se considerar também como precursor do ABC o próprio método alemão conhecido como RKW (Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit).

No Brasil, os estudos e pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, onde esta matéria é lecionada tanto no nível de graduação como de pós-graduação. No mesmo ano, criou-se o CMS Lab para, como membro educacional do CAM-I (*Consortium for Advanced Manufacturing - International*) de Arlington, Texas (EUA), abrir as portas da USP às empresas e outras instituições de ensino e pesquisa para, através de convênios, estabelecer programas de treinamento e desenvolvimento de executivos e instrutores nesta matéria.

As idéias de Nakagawa a respeito das origens do Método de Custeio Baseado em Atividades foram, sem dúvida, influenciadas pelo conhecimento exposto na obra de Johnson & Kaplan, *“Relevance Lost - the rise and fall of management accounting”*, cuja segunda edição foi publicada em 1991 (a primeira é de 1987). Tal obra já se tornou histórica para a Contabilidade Gerencial no mundo todo, como uma grande contribuição a essa área do conhecimento; dentre outras coisas, esse livro foi um dos principais divulgadores das idéias que cercam o Método de Custeio Baseado em Atividades.

Pode-se perceber pela leitura de Johnson & Kaplan que algumas das principais idéias inculcadas no Custeio Baseado em Atividades já existiam e estavam sendo trabalhadas no final do século XIX e início do XX. O engenheiro mecânico Alexander Hamilton Church, contemporâneo de Frederick W. Taylor, acreditava seriamente que a informação acerca do custo do produto deveria revelar os reais recursos usados para fazer os produtos. Church também reconhecia que tal intento seria difícil de ser alcançado pois, idealmente, a massa de custos indiretos de fabricação e despesas, representaria “o custo de incontáveis fatores de produção, cada qual devendo ser rastreado separadamente aos produtos” (Johnson & Kaplan, 1991, p. 55; grifo nosso).

Por defender o rastreamento distinto de cada custo indireto de fabricação e de cada despesa aos produtos, Church está mais para “Pai do Método de Custeio Pleno”, do que para “Pai do Método de Custeio Baseado em Atividades”, visto que, por definição, o Método de Custeio Baseado em Atividades tratava, pelo menos no seu início, apenas dos custos indiretos de fabricação (González, 1995, pp. 225 e 235). Isto é similar, por exemplo, ao que se lê em Sakurai (1997, p. 101): “Um importante avanço teórico no custo ABC é o fato de que ele não apropria todas as despesas da organização a objetos de custo.” O que Sakurai quer dizer é que algumas despesas são apropriadas a produtos, e outras não, o que depende dos gestores da organização quererem ou não uma informação de custos que contenha parcela de todos os gastos. Porém, não há dúvidas de que a preocupação científica de Church confunde-se com os preceitos do Custeio Baseado em Atividades.

Entretanto, há posições contrárias à de Sakurai. Para Gonçalves & Cocenza (1998, p. 65), os Direcionadores de Custo de Recursos alocam às atividades “os custos e as despesas”. Os contadores públicos argentinos Capasso, Granda &

Smolje (1999, p. 75), por exemplo, afirmam categoricamente: "O ABC foi projetado para o estudo dos custos da organização completa, incluindo as áreas de produção, comercialização e administração, com a finalidade de analisar todas as atividades e obter os custos totais dos produtos."

Nakagawa também considerou como um dos precursores do Método de Custeio Baseado em Atividades "o método de custeio alemão conhecido como RKW". Porém, antes de Nakagawa, um contador gerencial alemão chamado Nicholas Strange já assumia essa posição, ao dizer que "o detalhamento refinado e a forte ênfase sobre a causação nas hierarquias de centros de custos Germânicas, tanto em áreas diretas como indiretas, têm, desde os anos 1930, trazido a maioria das vantagens do ABC [Activity-based Costing]" (Strange, 1992, p. 46). Também à mesmíssima conclusão chegou o professor e pesquisador norueguês Bjornenak (1997, p. 372), dizendo explicitamente que "claras referências tanto a atividades como a direcionadores de custos são encontradas neste período [1936 a 1955]." Tal posição foi reafirmada muito recentemente por Ludícibus (1999a, 1999b - informação verbal -; 1999, p. 6), ao dizer que, em essência, o ABC não traz nada de novo em relação ao antigo RKW.

As palavras de Pigatto & Lisboa (1999, p. 66) também são dignas de nota:

Recentemente tem sido reconhecido por alguns autores que o Sistema de Custeio por Absorção Integral desenvolvido pelo RKW (Reichkuratorium für Wirtschaftlichkeit), baseado no uso de mapas de custos (Betriebsabrechnungsbogen), muito se assemelha ao que hoje se conhece por *Activity Based Costing* de primeira geração. Os sistemas desenvolvidos pelo RKW, ao contrário do que se imagina, não se restringiram somente ao custeio, mas a todas as outras funções às quais a Contabilidade estava ligada, tais como Estatística, etc.

Ainda nessa linha de pensamento, há quem acredite que o Método de Custeio Baseado em Atividades seja simplesmente um refinamento do Método de Custeio por Absorção. Veja-se, por exemplo, as palavras de Ferrara (1995, p. 32): “[...] Não demora muito para se enxergar a possibilidade de que o ABC seja nada mais que uma atualizada, revisada, e, muito provavelmente, mais acurada versão do custeio por absorção.”

Cumprido ressaltar contudo, que mesmo apesar de todas as similaridades, inclusive até nas origens, *não se pode dizer que o Método de Custeio Baseado em Atividades seja a mesma coisa que o Método de Custeio Pleno (ou RKW, como preferem alguns) ou que o Método de Custeio por Absorção*. Há diferenças significativas e até notórias nos objetivos e na estrutura conceitual de cada um desses três métodos, conforme já exposto até aqui nesta dissertação de mestrado. Apenas para citar um exemplo, no âmbito do RKW (Método de Custeio Pleno) se trabalha com o conceito de centro de custos e não centro de atividades.

#### 5.4 APLICAÇÕES

Parece ser unânime na literatura que o melhor uso do Método de Custeio Baseado em Atividades está no nível gerencial estratégico. Pela sua característica de absorver todos os gastos da organização, ou quase todos (dependendo das necessidades e desejos dos tomadores de decisão), o Método de Custeio Baseado em Atividades também pode ser utilizado nas mesmas potenciais aplicações dos Métodos de Custeio Pleno e por Absorção.

Cumprir evidenciar que a expressão "gerencial estratégica", a qual aparece em vários trechos desta dissertação, foi estabelecida recentemente por Rocha (1999, p. 60), em sua Tese de Doutorado.

O Instituto de Contadores Gerenciais Certificados do Reino Unido (*CIMA – Chartered Institute of Management Accountants*) chegou a declarar explicitamente que o interesse inicial no ABC repousava na preocupação em *como* alocar os custos indiretos de fabricação de uma empresa de maneira mais acurada aos produtos e serviços (CIMA, 1992).

Nakagawa (1994, pp. 28-30) passa a limpo as aplicações do ABC:

- a. o ABC [...] não é mais um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, ou seja, não apura o custo de produtos e serviços para a elaboração de balanços e demonstração de resultados;
- b. o ABC é um novo método de análise de custos, que busca 'rastrear' os gastos de uma empresa para analisar e monitorar as diversas rotas de consumo dos recursos 'diretamente identificáveis' com suas atividades mais relevantes, e destas para os produtos e serviços;
- c. o ABC tem como objetivo facilitar a mudança de atitudes dos gestores de uma empresa, a fim de que estes, paralelamente à otimização de lucros para os investidores, busquem também a otimização do valor dos produtos para os clientes (internos e externos).

Sakurai (1997) também rejeita o uso do Custeio Baseado em Atividades para fins de Contabilidade Financeira. "A finalidade principal do ABC é proporcionar aos administradores informação sobre custo do produto, para análise de lucratividade e outras decisões" (p. 97).

Rocha (1997, p. 42) é mais minucioso ainda que Sakurai:

O Custeio Baseado em Atividades, por sua vez, responde adequadamente a questões relativas à real lucratividade de produtos, linhas, clientes, canais e mercados ao longo do tempo. Assim, está relacionado à tomada de decisões estratégicas pela alta administração, visando, principalmente, à mudança do *status quo*. Por esta razão, Nakagawa afirma que o ABC deve ser entendido no contexto da 'análise de custos para busca ou manutenção da competitividade'.

Aliás, diversos autores compartilham da visão de que o ABC é muito mais um método de análise de custos do que simples e puramente acumulação. Veja-se, por exemplo, as palavras de González (1995, p. 240): "Resumindo, o ABC não é mais do que uma maneira de se analisar os Custos, [...]".

Em Jeans & Morrow (1989) encontramos outras aplicações para o Custeio Baseado em Atividades:

- análise de resultados identificando áreas para melhoria de processos;
- planejamento de processo;
- eliminação de produtos, processos e/ou partes de baixo valor adicionado;
- arranjo de células de manufatura;
- arranjo de *layouts* departamentais.

Segundo Dugdale (1990), as aplicações mais apropriadas do Custeio Baseado em Atividades estão relacionadas a decisões estratégicas sobre produtos em *médio e longo prazos*, onde os tradicionalmente denominados custos fixos

podem variar como resultado de decisões estratégicas tomadas. O mesmo autor também afirma que o ABC pode ser empregado em decisões de alocação de recursos e em análise de variância para controle de custos.

Já para Ferrara (1995, p. 30 e 31), o primeiro propósito da análise de custo baseada em atividades é, simplesmente, aperfeiçoar o custeio de produtos para que se chegue a melhores decisões no tocante à determinação de preços de venda.

Capasso, Granda & Smolje (1999, p. 75) também elencam várias aplicações para o Método de Custeio Baseado em Atividades, tais como fixação de preços, determinação dos níveis de produção e vendas, introdução e corte de linhas de artigos, eficiência dos processos, eliminação das atividades que não agregam valor, redução de custos etc.

Após todas essas citações, fica claro que o Método de Custeio Baseado em Atividades também pode ser usado em decisões que envolvam preços de venda, e em decisões relativas a análise e posterior avaliação de desempenho, de áreas e de gestores.

## 5.5 VANTAGENS

A grande vantagem do Método de Custeio Baseado em Atividades está no fornecimento de uma informação de custos mais verdadeira, principalmente em nível unitário. Isso proporciona uma ferramenta bem mais confiável para a efetiva gestão de custos, tanto estratégica como taticamente. O fato de se possuir uma informação

de custos mais verdadeira, que reflete da melhor maneira possível o real consumo de recursos numa empresa (recursos estes representados pelos custos indiretos de fabricação e até por despesas), pode consubstanciar-se numa vantagem competitiva, especialmente em setores da economia onde a concorrência atingiu níveis muito altos.

Para Cogan (1994, p.7), a principal vantagem do Custeio Baseado em Atividades está na apresentação de resultados mais acurados, o que ocorre especialmente quando:

- 1) A organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção.
- 2) A organização tenha significativa diversificação em produtos, processos de produção e em clientes.

Cogan ainda destaca:

O ABC permite ainda que se tome ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos de 'overhead'. No sistema tradicional a ênfase na redução de custos se concentra tão-somente nos custos diretos, os desperdícios existentes nas despesas indiretas ficam ocultos, dificultando sua análise. No ABC, contudo, em sendo uma sistemática que permite a determinação dos custos das atividades que incidem nos produtos, traz pois as condições de se permitir a análise desses custos indiretos. O ABC facilita, ainda, a determinação dos custos relevantes. (1994, p.7)

Cumprir evidenciar que no ABC, custo relevante é sinônimo de custo rastreável. E um custo rastreável é controlável, tanto a curto quanto a longo prazo, porque é estabelecida uma relação de causa e efeito (Brimson, 1996, p. 135, 180). Isso representa uma ampliação do conceito de "controlabilidade", que tradicionalmente é associado apenas aos custos e despesas variáveis. Também

significa que o conceito de “*sunk cost*” (custo perdido ou afundado) é abandonado no ABC. Para decisões rotineiras, o importante é o custo rastreável. Brimson (1996, pp. 134-5) explica:

Dentro do conceito da rastreabilidade direta, o fator básico em uma decisão rotineira é se a relação de causa e efeito pode ser estabelecida, entre uma atividade e o produto. Onde a rastreabilidade direta é estabelecida, o custo é relevante para a decisão do negócio. O conceito é baseado na observação de que, para decisões rotineiras, todos os recursos representam investimentos, e a administração deve recuperar todos os custos associados com o investimento.

Considere um processo de produção de inserir componentes eletrônicos em uma placa de circuito impresso. Quando o processo é realizado por uma pessoa, o custo do salário deve ser considerado um custo variável e incluído nas decisões baseadas na quantidade de mão-de-obra. Se a pessoa for substituída por um robô, o produto permanecerá idêntico. No entanto, sob uma perspectiva de decisão por análise de contribuição, o custo seria considerado um custo fixo perdido e excluído do processo decisório.

Outras vantagens do ABC também apontadas por Cogan (1994, p.108) estão no fato de que a utilização do Custeio Baseado em Atividades pode evitar o “custo de erros”, isto é, a tomada de decisões gerenciais equivocadas. Tal custo pode aparecer sob várias formas, tais como:

- Tomar decisões pobres no que se refere a produtos, tais como agressividade de vendas de produtos não lucrativos, preços de venda não apropriados, ou introdução de produtos em nichos não produtivos;
- Tomar decisões pobres relacionadas a projetos de produtos, tais como aumento de componentes únicos num produto para reduzir o conteúdo de mão-de-obra direta, quando, no entanto, o custo de manter esses componentes pode exceder as economias obtidas na mão-de-obra;
- Tomar decisões pobres concernentes a investimento de capital baseado nas economias de ‘overhead’ que não se materializam; e
- Tomar decisões inexatas de ‘budget’ [orçamento] a respeito de níveis de despesas de operação necessárias. (Cogan, 1994, p. 108)

Para o Instituto Certificado dos Contadores Gerenciais do Reino Unido, “o real poder por trás da abordagem do custeio baseado em atividades repousa em sua

habilidade de localizar com precisão - e de maneira mais importante *quantificar* - oportunidades de *redução* de custos" (CIMA, 1992, p. 32).

Segundo Martins & Brunstein (1999), "o ABC também é uma ferramenta poderosa para a gestão das atividades. Proporciona uma visão horizontal da empresa a mostrar como os diversos processos se interagem e se completam, além de quantificar os custos das atividades que não agregam valor, proporcionando uma informação útil para a gestão."

Até mesmo os críticos do Método de Custeio Baseado em Atividades conseguem perceber vantagens em sua aplicação, mesmo que seja apenas na fase de implantação. Leia-se, por exemplo, as palavras de Kingcott (1998, p. 23):

Eu gostaria de sugerir que é o processo do Custeamento Baseado em Atividades, e não seus resultados finais, que traz benefícios para a empresa. A técnica utilizada pelo Custeamento Baseado em Atividades **força** gerentes e supervisores a pesquisarem quais os indutores que afetam os custos. Uma compreensão destes indutores capacita a tomar melhores decisões gerenciais. (grifo nosso)

Assim, não há que se duvidar quanto ao fato de que há significativas vantagens na utilização do Método de Custeio Baseado em Atividades.

## 5.6 DESVANTAGENS

Uma desvantagem óbvia do Método de Custeio Baseado em Atividades está no fato de que talvez ele nunca seja aplicado numa empresa em sua plenitude, ou seja, de que ele não venha a reportar os custos de *todas* as atividades de uma

organização, devido a uma questão de custo/benefício. A implantação de um sistema de informação de custos que se utilize do Método de Custeio Baseado em Atividades só se justifica quando os custos de instalação e operação do sistema puderem ser ultrapassados pelos benefícios a serem obtidos no médio e longo prazos com tal método de custeio.

Tais benefícios porém, além da dificuldade que os envolve quanto à sua identificação e mensuração, podem simplesmente ser tantos, que acabariam tornando-se incontáveis (ou inumeráveis).

Percebendo essa provável impossibilidade de se cobrir todas as atividades de uma empresa, a implantação do Custeio Baseado em Atividades deve ser focada nas atividades mais relevantes, que são aquelas que consomem a maioria dos recursos e que se coadunam com o escopo do projeto ABC adotado em cada organização (Cooper, 1990; Nakagawa, 1994, p. 31; Cogan, 1994; Martins, 1998; Martins & Brunstein, 1999).

Também no Método de Custeio Baseado em Atividades há a possibilidade de ocorrerem rateios para a alocação daqueles custos indiretos e despesas que não permitem nenhuma espécie de rastreamento ou apropriação mais racional. Porém, como já visto anteriormente, um custo baseado em atividades não é necessariamente um custo pleno; ou seja, se não houver possibilidade de apropriação racional, ninguém obriga a alocar! Ademais, a alternativa do rateio é a *última* dentro dos procedimentos de custeamento do ABC. Como dizem os contadores públicos argentinos Capasso, Granda & Smolje (1999, pp. 74-5), “é **sempre preferível esta atribuição direta**, porém no caso da alocação dos custos indiretos às atividades, onde isso não é possível, cabe empregar alguma base de

distribuição” (grifo nosso). Portanto, a eventual utilização de rateios no âmbito do Método de Custeio Baseado em Atividades não representa uma desvantagem.

O uso incorreto (ou incompleto) da informação de custos, quando se considera *somente* a informação de Custo Baseado em Atividades, pode induzir a tomada de decisões não econômicas, particularmente em situações onde haja capacidade ociosa e a opção de se aceitar ou não uma determinada encomenda (Horngren, 1995, p. 285).

Uma limitação que pode ocorrer na aplicação do Método de Custeio Baseado em Atividades está na incapacidade do mesmo discriminar e mensurar com acurácia os custos conjuntos (Pederiva, 1998, p. 54). Tal limitação também é inerente aos Métodos de Custeio Pleno e por Absorção.

Leone (1998, p. 51) lançou outras questões que, segundo ele afirma, estão aparentemente sem resposta na literatura do Custeio Baseado em Atividades, quais sejam:

- Como identificar as atividades relevantes?
- O que fazer com as atividades não-relevantes?
- Quais as bases científicas no estabelecimento dos direcionadores?

Tecendo alguns comentários a respeito dessas questões, pode-se dizer que “atividades relevantes” são aquelas que agregam valor ao cliente e custam pouco; portanto, devem ser estimuladas. “Atividades não-relevantes” (ou irrelevantes) são aquelas que não agregam valor ao cliente e custam muito; assim, devem ser

reduzidas ao extremo e, se possível, eliminadas. O fato é que a relevância ou irrelevância não é só ditada pelo custo (Selig, Possamai & Kliemann Neto, 1995; Nascimento, 1999). Entende-se que a eventual dificuldade em se identificar as atividades relevantes não seja uma desvantagem, mas sim uma complexidade.

Em relação ao direcionadores de recursos e de atividades (ou medidas de atividade e listas de atividades, segundo Brimson), sabe-se que deve haver base científica no seu estabelecimento. Diversos trabalhos acadêmicos e profissionais têm procurado e estabelecido amparo científico e estatístico para os direcionadores nos últimos anos. Considera-se que essa questão já esteja superada (Christensen & Demski, 1995; Anderson, 1995; Pamplona, 1999a e 1999b).

Portanto, a única efetiva desvantagem do Método de Custeio Baseado em Atividades em relação aos demais métodos está nos altos custos envolvidos em sua implantação e operação.

## 5.7 COMPARAÇÃO ENTRE OS MÉTODOS DE CUSTEIO

Métodos de Custeio	PLENO	Por ABSORÇÃO	VARIÁVEL	DIRETO	BASEADO EM ATIVIDADES
1. <u>Obrigatoriedade</u>	Não aceito pela Contabilidade Financeira.	Exigido pela Contabilidade Financeira.	Não aceito pela Contabilidade Financeira.	Não aceito pela Contabilidade Financeira.	Não aceito pela Contabilidade Financeira.
2. Forma de apropriação dos gastos					
<u>Custos Diretos</u>	Diretamente por requisição e apontamento.	Diretamente por requisição e apontamento.	Diretamente por requisição e apontamento os custos diretos que sejam variáveis.	Diretamente por requisição e apontamento.	Diretamente por requisição e apontamento.
<u>Custos Indiretos</u>	Através de critérios e bases de alocação.	Através de critérios e bases de alocação.	Através de critérios e bases de alocação apenas os custos indiretos que sejam variáveis.	Não inclui nos objetos de custeio os custos indiretos de fabricação fixos comuns.	Inclusão mediante rastreamento e até rateio, quando necessário ou desejável.
<u>Despesas</u>	Através de critérios e bases de alocação.	Não apropriadas aos objetos de custeio.	Apropriação apenas das despesas que sejam variáveis.	Apropriação apenas das que sejam diretamente identificáveis com os objetos de custeio.	Inclusão mediante rastreamento e até rateio, quando necessário ou desejável.
3. <u>Classificação dos Custos</u>	Diretos e Indiretos.	Diretos e Indiretos.	Fixos e Variáveis.	Diretos e Indiretos, Comuns e Específicos.	Rastreáveis e não-rastreáveis.
4. <u>Filosofia</u>	Rateio de todos os gastos aos objetos de custeio, quando necessário.	Rateio apenas dos Custos, quando necessário.	Propõe-se nenhum rateio.	Propõe-se nenhum rateio.	Rateio de gastos não-rastreáveis, quando necessário ou desejável.
5. <u>Objetivo</u>	Gerencial.	Societário, Fiscal e também Gerencial.	Gerencial.	Gerencial.	Essencialmente Gerencial, com enfoque estratégico.
6. <u>Ênfase</u>	Enfatiza a figura do Lucro Líquido.	Enfatiza a figura do Lucro Bruto.	Enfatiza a figura da Margem de Contribuição.	Enfatiza uma segunda Margem de Contribuição	Enfatiza essencialmente o Lucro Líquido.
7. <u>Comportamento do lucro</u>	O lucro líquido será maior quando a produção exceder as vendas.	O lucro líquido será maior quando a produção exceder as vendas.	O lucro líquido será maior quando as vendas excederem a produção.	O lucro líquido tenderá a ser maior quando as vendas excederem a produção.	O lucro líquido será maior quando a produção exceder as vendas.

Quadro 5.1 – Comparação entre os Métodos de Custeio.

## CAPÍTULO 6

### A UTILIZAÇÃO DO CUSTEIO PLENO

#### 6.1 INTRODUÇÃO

O que mais estimula e provoca a realização da presente dissertação é o resultado de diversas pesquisas realizadas em países chamados de “primeiro mundo”, devidamente compiladas por Colin Drury e Mike Tayles, pesquisadores contábeis do Reino Unido, no periódico inglês *Management Accounting Research*, de setembro de 1995.

As pesquisas foram realizadas no período de 1988 a 1993, incluindo o Reino Unido, os Estados Unidos da América, a Suécia, o Japão, a Austrália e a Bélgica. Essas pesquisas (*surveys*) versavam sobre várias questões da prática da Contabilidade Gerencial nas organizações. A principal conclusão, comum em todas elas, é a inquietante constatação de que a maioria das organizações nesses países persiste em usar o Método de Custeio Pleno para fins gerenciais. E o mais interessante é que as principais e mais freqüentes justificativas para tal prática, são basicamente as mesmas em todos os países pesquisados.

Isso significa que não se trata de um problema nacional, restrito a este ou àquele país. Trata-se, sim, de um problema global, cujas variáveis são muito mais amplas do que os aspectos fiscais e societários de cada nação.

É por isso que se acredita ser muito mais importante, neste momento, um estudo analítico acerca deste fenômeno mundial, do que simplesmente repetir no Brasil a mesma enquete, produzindo muito provavelmente os mesmos resultados obtidos internacionalmente.

Além das pesquisas compiladas por Drury & Tayles (1995), analisar-se-á também algumas outras pesquisas empíricas anteriores e posteriores ao período abrangido pelos referidos pesquisadores (1988-1993).

## 6.2 A PESQUISA DE SILBERSTON

Publicada em 1970 no periódico *The Economic Journal*, a pesquisa de Aubrey Silberston, com o tema "*Surveys of applied economics: price behaviour of firms*" (Pesquisas [ou enquetes] de economia aplicada: o comportamento de preço das firmas), foi citada por Anthony (1976) ao discutir a teoria econômica da maximização do lucro. Tal pesquisa (Silberston, 1970), como o próprio tema já indica, compila as principais pesquisas empíricas sobre o comportamento de preços das firmas, realizadas principalmente nos Estados Unidos e Reino Unido, até 1969.

Sabe-se que a determinação de preços tem um papel central na teoria econômica, há um século ou mais, e que ela representa o tópico principal da chamada Microeconomia; apesar disso, as decisões sobre estabelecimento de preço de venda são apenas uma dentro de todo um conjunto de decisões que precisam ser tomadas em uma empresa.

Também é sabido que a maioria das simulações numéricas em livros-texto de Microeconomia apresentam situações bem simples, onde cada empresa produz um único produto, o que é “notoriamente falso na indústria manufatureira” (Silberston, 1970, p. 515).

Silberston analisa uma pesquisa empírica sobre fixação de preço de venda, empreendida por Hall e Hitch<sup>1</sup>, onde cai por terra a tese de que as firmas buscam a maximização de lucros. Ao invés disso, as firmas baseiam seus preços em custos “plenos”, que representam a soma de custos diretos médios (assumindo-se um volume de produção constante no tempo), custos indiretos e despesas (*overhead*) médios e mais uma margem de lucro. “Na raiz desse comportamento está o princípio moral de que há um preço que *deveria* ser cobrado - o preço ‘certo’ - e este deveria ser cobrado em períodos tanto de bons quanto de maus negócios. Para esta corrente de pensamento, a maximização de lucros era a maneira errada de se abordar a questão da fixação de preço de venda” (p. 516; grifo no original).

Para Silberston, a controvérsia nos Estados Unidos acerca dos Custos Plenos, ou “custos normais”, “foi talvez mais uma fonte de boas perguntas do que respostas

---

<sup>1</sup> HALL, R. L. & HITCH, C. J. Price theory and business behaviour. *Oxford Economic Papers*, May, 1939.

úteis. Entretanto, ela lançou grave dúvida sobre até que ponto os homens de negócio pensam nos mesmos termos que os economistas. [...] Ela chamou atenção para a prevalência na indústria manufatureira de uma estabilidade de preço, e **descreveu o processo de formação de preço mais realisticamente do que até agora**" (pp. 517-8; grifo nosso).

Um dos aspectos mais interessantes em um modelo de determinação de preço é como ele lida com mudanças nos parâmetros. Para Sylos-Labini<sup>2</sup> (citado por Silberston, 1970, p. 522), que examinou essa questão no contexto do princípio do Custo Pleno, onde as variações de custo são relativamente pequenas, o princípio do Custo Pleno agia como um guia e tornava possível um novo equilíbrio a ser alcançado de maneira rápida e fácil.

A tese básica de Sylos-Labini, de que o preço tende a se estabilizar ao nível do mais alto preço de entrada preventiva, que este preço será fixado pela grande firma e que o princípio de custo pleno será uma regra útil quando os custos mudarem, dá uma boa enorpada à história do custo pleno. Também ajuda a explicar como um preço pode ser (honestamente) representado pelos homens de negócio como tendo sido encontrado por meio de métodos de custo pleno, quando a verdade é que um todo complexo de considerações relevantes têm realmente sido levadas em conta, muitas das quais implicitamente apenas. (Silberston, 1970, p. 522)

**De fato, a não utilização de políticas de fixação de preços baseadas em Custos Plenos é praticamente exceção** (Silberston, 1970, p. 527).

Silberston também chega à conclusão, para o desespero dos economistas que defendem a teoria da maximização dos lucros, que "sob condições de incerteza é

---

<sup>2</sup> SYLOS-LABINI, P. *Oligopoly and technical progress*. Cambridge: Harvard University Press, 1962; revised edition 1969.

impossível saber se os lucros estão sendo maximizados ou não: a informação necessária para estimar isso não está disponível" (1970, p. 534). Ao invés disso, as firmas devem estar procurando lucros "satisfatórios", em um "nível de aspiração" próprio de cada uma delas. Tais colocações, baseadas principalmente nas idéias de Herbert A. Simon<sup>3</sup> (citado por Silberston, 1970, p. 534), dão a entender que tal "nível de aspiração" das empresas é baseado em suas próprias metas e em suas experiências passadas, levando em conta as incertezas do futuro.

Para R. L. Marris<sup>4</sup> (citado por Silberston, 1970, pp. 540-1), a alta administração raramente se preocupa especificamente com decisões de preço individuais, adotando regras de trabalho para seus subordinados seguirem, dentre as quais a mais comum é a regra do Custo Pleno. Uma das razões para isso pode ser o fato de que praticamente todas as firmas produzem mais de um produto. Assim, a alta administração estabelece princípios gerais para a fixação de preços de venda, por não ter tempo para decidir quais serão os preços de um grande número de produtos diferentes.

O trabalho de Marris, publicado em 1964, contém várias referências à literatura comportamental e psicológica da firma, além de um tratamento singular sobre a demanda, na teoria econômica.

Silberston destaca o fato de que foram estudos empíricos, como o feito por Hall & Hitch e outros economistas de Oxford (Inglaterra), que levaram à construção específica da teoria do Custo Pleno. Resumidamente, o trabalho de Hall & Hitch, realizado em 1939, analisou as respostas dos questionários de trinta e oito homens de negócios,

---

<sup>3</sup> SIMON, H. A. A behavioral model of rational choice. *Quarterly Journal of Economics*, February 1955.

<sup>4</sup> MARRIS, R. L. *The economic theory of managerial capitalism*. London: Macmillan, 1964.

trinta e três dos quais eram industriais; os resultados de tais questionários também foram discutidos com os respectivos homens de negócios. **“A maioria esmagadora dos homens questionados pensavam que um preço baseado em custos plenos médios (incluindo uma parcela de lucro) era o preço ‘certo’ a cobrar”** (Silberston, 1970,p. 542; grifo nosso).

Chama-se a atenção no trabalho de Silberston para a escassez de pesquisas empíricas publicadas que versam sobre fixação de preços de venda. Pesquisas que se concentram no comportamento de fixação de preços de firmas individuais são mais raras ainda (Silberston, 1970, pp. 542-3).

Um interessante estudo que tinha como objeto o processo de fixação de preço de venda foi conduzido por Balkin<sup>5</sup>, um diretor de uma firma de peças de roupa de Lancashire, em 1956. Em tal estudo Balkin se concentrou em seu próprio negócio, uma empresa familiar de médio porte que produzia uma ampla variedade de roupas de chuva para homens e meninos. Nessa empresa, o processo de fixação de preço de venda era baseado num cálculo um tanto rude de Custo Pleno: os custos de mão-de-obra direta eram adicionados aos custos de material, e uma margem percentual referente aos custos indiretos de fabricação e às despesas (*overhead*) era adicionada aos custos de mão-de-obra direta. Esta margem era calculada a partir do valor das contas do ano anterior. Outras adições percentuais eram feitas para cobrir descontos e comissões e também o lucro! “A coisa interessante acerca dessa firma não era o modo como ela calculava seu preço de venda requerido - este aparentemente era comum no negócio de peças de roupa como um resultado dos controles do tempo de guerra - mas

o fato de que o preço assim calculado era 'quase invariavelmente adotado como o preço de venda normal da empresa' [home selling price]" (Silberston, 1970, p. 543). Balkin vai mais além ao afirmar que eram raras as fórmulas de determinação de preço de venda diferentes dessa.

Outro economista contemporâneo de Balkin, D. C. Hague<sup>6</sup>(citado por Silberston, 1970, p. 544), também pesquisou empiricamente a fixação do preço de venda, por meio de vários estudos, começando com um artigo publicado em 1949. Em tal artigo, Hague entrevistou vários empresários no final da década dos anos quarenta, e constatou que o padrão dominante na fixação de preço de venda era baseado em custos médios (average-cost).

Outros estudos sobre fixação de preço de venda na indústria britânica foram conduzidos por Robson<sup>7</sup> em 1957, por Pool e Llewellyn<sup>8</sup> em 1958, por Rainnie<sup>9</sup> em 1965, por Edwards<sup>10</sup> em 1962, por Pearce<sup>11</sup> em 1956, dentre outros. Todos eles encontraram um generalizado uso da abordagem do Custo Pleno (Silberston, 1970, pp. 544-5). Howe<sup>12</sup> foi o autor, em 1962, de um interessante estudo abrangendo vinte e oito empresas, que tratava dos procedimentos da Contabilidade de Custos. "Ele descobriu que o cálculo de custos plenos era o primeiro estágio básico no processo de fixação de

---

<sup>5</sup> BALKIN, N. Prices in the clothing industry. *Journal of Industrial Economics*, November 1956.

<sup>6</sup> HAGUE, D. C. Economic theory and business behaviour. *Review of Economic Studies*, no. 3, 1949.

<sup>7</sup> ROBSON, R. *The cotton industry in Britain*. London: Macmillan, 1957.

<sup>8</sup> POOL, A. G. & LLEWELLYN, G. *The british hosiery industry: a study in competition*. Leicester: Leicester University Press, 1958.

<sup>9</sup> RAINNIE, G. F. (ed.) *The woollen and worsted industry*. Oxford: Clarendon Press, 1965.

<sup>10</sup> EDWARDS, H. R. *Competition and monopoly in the british soap industry*. Oxford: Clarendon Press, 1962.

<sup>11</sup> PEARCE, I. F. A study in price policy. *Economica*, New Series, May 1956.

<sup>12</sup> HOWE, M. Marginal analysis in accounting. *Yorkshire Bulletin of Economic and Social Research*, November 1962.

preço de venda, e era importante sob o ponto de vista da fixação de preço de venda no longo prazo, [...]” (Silberston, 1970, p. 545).

Outra pesquisa de destaque foi realizada por Barback<sup>13</sup>, e descrita num livro publicado em 1964. Barback estudou sete empresas em profundidade, usando um engenhoso questionário suportado por entrevistas. Ele próprio diz que “começou céptico em relação às teorias de preço de custo pleno ou custo normal, mas terminou tornando-se muito mais convencido. O que encontrou foi que, em geral, as firmas que estudou não pensavam nem se comportavam de uma maneira marginalista, nem mesmo de maneira subconsciente” (Silberston, 1970, p. 545). Embora Barback encontrasse nessas firmas pesquisadas um grande desejo de aumentar lucros, nada era feito para maximizá-los ao longo do tempo.

Percebe-se, pela análise e comentários de Silberston, que Barback era um economista marginalista *convicto*. Todavia, ele teve que se render aos seus próprios achados empíricos, os quais constatavam a não-existência do marginalismo na vida prática das empresas. Parece que as pesquisas empíricas sempre provam que o mundo nunca é tão simples e tecnicamente adequado quanto retratado em muitos livros acadêmicos.

Em todo o trabalho de Silberston a impressão que fica é que, de uma forma geral, considera-se desejável que os preços devam ser baseados no princípio do Custo Pleno, incluindo uma “justa” margem de lucro (1970, p. 551).

---

<sup>13</sup> BARBACK, R. H. *The pricing of manufactures*. London: Macmillan, 1964.

A mesma consideração parece se aplicar aos órgãos que cuidavam do controle de preço. Os controles de preço dos tempos de guerra eram quase todos baseados na noção de preços refletindo custos, mais uma margem de lucro justa. Por exemplo, o britânico *National Board for Prices and Incomes* (Junta Nacional para Preços e Rendas), adotava o princípio do Custo Pleno, porém de uma forma mais sofisticada (Silberston, 1970, p. 551). Ainda na época da publicação do trabalho de Silberston (1970) vigorava a regulamentação governamental para preços de venda, estabelecendo para as indústrias britânicas que as mesmas deveriam fixar seus preços de tal forma que cobrissem seus custos contábeis na plenitude (p. 552).

Em suas considerações finais, Silberston sugere que a sofisticação dos sistemas e métodos de custeio, e também do comportamento profissional dos gestores (obviamente, nas organizações onde esses elementos são sofisticados), induz ao uso do Método de Custeio Variável. Essa distinção entre empresas sofisticadas e não sofisticadas não é, necessariamente, a mesma distinção entre grandes e pequenas empresas, apesar de que muitas vezes esses dois tipos de distinção podem se confundir (Silberston, 1970, p. 572).

Uma conclusão a que também chega Silberston é a de que dentro de determinado estágio da vida de uma empresa, em seu ramo industrial específico, o uso do Método de Custeio Pleno pode ser absolutamente normal (p. 572).

Outra conclusão é a de que períodos históricos diferentes demandaram políticas de preço diferentes, e por conseqüência, métodos de custeio diferentes. Os estudos citados em Silberston (1970) abrangeram três períodos distintos de tempo: o período de

relativa depressão antes da Segunda Guerra Mundial; a explosão de consumo que se seguiu à guerra e durou até meados dos anos 1950; e o período de menor crescimento, com eventuais recuos na economia, desde então. Em tais épocas tão diferentes, há alguma evidência que sugere diferenças no comportamento dos preços em geral (p. 572).

Porém, os resultados das pesquisas continuaram endossando a ampla adoção do Método de Custeio Pleno nas decisões de fixação de preço de venda. Silberston admite (pp. 572-3):

Mas a evidência não dá suporte geral às formas extremas de comportamento marginalista de curto prazo na fixação de preços de venda no mercado interno. Há várias razões do por quê isso deveria ser assim, e do por quê a freqüente impressão superficial é dada **dos métodos de custo pleno para fixação do preço de venda serem prevaletentes na indústria manufatureira**. Em parte a explicação é administrativa: leva-se um longo tempo para mudar uma complicada lista de preços, e para tornar a mudança conhecida. Em parte é o resultado da incerteza acerca do futuro ou da reação de competidores; da ambição de gestores em manter preços baixos para que suas firmas possam crescer; da adoção de formas mais seguras de comportamento competitivo do que competição de preços, e de um medo de *anti-trust* ou outras atividades regulatórias governamentais. (grifo nosso)

### 6.3 A PESQUISA DE FREMGEN & LIAO

Mencionada no trabalho de Drury & Tayles (1995), a pesquisa de Fremgen & Liao já se tornou histórica na Contabilidade Gerencial, tendo sido citada por inúmeros autores. Essa pesquisa foi patrocinada, e posteriormente publicada, pela Associação Nacional de Contadores (*National Association of Accountants*) dos Estados Unidos da América, no ano de 1981.

O objetivo de tal pesquisa era determinar as práticas empresariais correntes (naquela época) acerca da alocação dos custos indiretos para vários fins, e também as razões que levavam a essa prática. O estudo, portanto, investigaria como os vários custos indiretos comuns incorridos pelas empresas eram classificados, em que extensão estes custos eram alocados, sob que bases de alocação, e para que fins tais alocações eram consideradas apropriadas e inapropriadas. Críticas e recomendações também seriam feitas (Fremgen & Liao, 1981, p. 4).

Quanto à metodologia utilizada nessa pesquisa, esta foi bastante completa e reuniu quatro fases sucessivas, conforme reproduzido abaixo (*Op. cit.*, p. 6):

1. *Pesquisa Bibliográfica.* O fundamento conceitual para o trabalho empírico feito neste estudo é uma revisão extensa da literatura pertinente. A pesquisa bibliográfica foi conduzida primeiro em ordem a estabelecer as práticas correntes num contexto de questões amplamente discutidas na literatura. Um questionário foi então desenhado para prover evidência empírica relacionada a estas questões.
2. *Pesquisa com Questionários.* O questionário foi postado para 766 companhias, selecionadas da edição de 1979 da *Standard & Poor's Register of Corporations*, de acordo com os dois critérios seguintes: (1) As vendas anuais fossem de pelo menos \$15 milhões e (2) pelo menos dois executivos fossem designados como sendo responsáveis por divisões operacionais separadas, grupos, departamentos, e outros. O questionário foi acompanhado por uma carta introdutória assinada pelo diretor de pesquisa da *National Association of Accountants* e por uma breve explicação do escopo do questionário e dos termos usados nele. (O questionário completo aparece no Apêndice B.)
3. *Entrevistas Pessoais em Profundidade.* Com base em uma análise preliminar dos questionários retornados, um conjunto de questões foi preparado para entrevistas em profundidade, as quais foram conduzidas com executivos em nove firmas da Costa Oeste. O objetivo dessas entrevistas foi explorar a razão [*rationale*] por trás de certas práticas e explorar algumas questões levantadas pelos respondentes dos questionários.
4. *Análise e Avaliação de Práticas.* Uma análise estatística das respostas aos questionários, junto com os resultados da revisão bibliográfica, formaram a base para uma avaliação das práticas correntes de alocação de custos indiretos.

Com respeito aos **resultados e conclusões** da pesquisa, destacam-se:

1) Apesar das “esmagadoras” objeções à alocação de custos indiretos presentes na literatura, a maioria das companhias pesquisadas **alocam** seus custos indiretos à suas áreas de responsabilidade (que podem ser divisões, segmentos, departamentos, centros de custos, centros de lucros, centros de investimento etc.).

2) A distinção entre custos diretos e indiretos não é fácil. Diferente da literatura, que defende a identificação ou rastreabilidade como critério geral para a classificação de um custo como direto ou indireto, a prática das empresas mostra que outros fatores são também considerados nessa classificação. Tais fatores incluem o local de incorrência dos custos, o por quê de eles serem incorridos, o tamanho da empresa, a filosofia gerencial da empresa com respeito à centralização ou descentralização, e, numa extensão menor, o ramo de negócios em que a empresa opera. Essa diversidade de fatores para a classificação dos custos em diretos ou indiretos pode explicar os montantes variados de custos indiretos reportados pelas empresas pesquisadas - de um extremo de 0,02% até a 44% do valor total das receitas!

Entretanto, com exceção apenas dos bancos, que reportam enormes proporções de custos indiretos, as demais empresas dos outros ramos de negócios não possuem diferenças percentuais significativas em seus totais relativos de custos indiretos. Isso pode ser interpretado como algo positivo, indicando não haver graves inconsistências na prática em relação ao reconhecimento dos custos indiretos.

3) Há uma clara distinção na prática entre dois tipos de custos indiretos: os custos corporativos administrativos e os custos corporativos de serviço. Essa classificação é

importante nas empresas porque a alocação dos custos corporativos de serviço é mais criteriosa do que a dos administrativos.

Percebe-se aqui, que no trabalho de Fremgen & Liao (1981), o termo “custos indiretos” inclui também aquelas despesas da organização que não podem ser identificadas ou rastreadas a produtos, serviços ou algum tipo de área de responsabilidade. Portanto, as empresas pesquisadas estavam se utilizando do Método de Custeio Pleno.

4) Fatores de alocação ligados a “causa e benefício” eram freqüentemente citados como o critério escolhido, porém, as bases efetivamente utilizadas desmentiam tal afirmação. Descobriu-se que a maioria das bases de alocação usadas refletiam o critério de “habilidade para suportar” (*ability-to-bear*). Todavia, um grande número de empresas usava fatores causais para a alocação dos custos corporativos de serviço.

5) Lembrar os gerentes dos centros de lucros de que os custos indiretos (e as despesas) existem e que os lucros desses centros devem ser grandes o suficiente para cobrir parte desses custos indiretos e despesas, foi a razão mais importante mencionada pelos respondentes da pesquisa, no que tange à alocação de custos indiretos para a avaliação de desempenho. A popularidade dessa razão pode explicar o porquê dos custos indiretos e das despesas serem alocados muito mais para fins de avaliação de desempenho do que para fins de evidência financeira, planejamento e tomada de decisão, e, fixação de preço de venda. Trata-se de uma razão de natureza comportamental; assim, o objetivo da alocação é condicionar o comportamento dos

gestores das áreas de alguma maneira julgada positiva pela alta administração da organização.

6) Ainda no enfoque comportamental, é primordial que as alocações não violem o princípio da controlabilidade. Se os custos e despesas alocados forem controláveis de alguma forma pelo gestor da área que os recebe, tal alocação será defensável e talvez até mesmo desejável.

7) Ao contrário do que prega a literatura, relativamente poucas companhias alocam custos indiretos fixos e variáveis separadamente.

8) A maioria das empresas pesquisadas também usam alocações de Custos Plenos para fixar preço de venda, sendo que as razões dominantes para tal prática giram em torno de um mesmo desejo: recuperar uma parcela justa de *todos* os custos por meio dos preços de todas as linhas de produtos. Obviamente, o que pode ser considerado uma parcela “justa” de todos os custos é algo subjetivo. Portanto, mais uma vez, os resultados da pesquisa sugerem objetivos de natureza comportamental para as alocações, nem que tais objetivos sejam algo não explícito e/ou não percebido pela administração do negócio.

9) Toda a revisão bibliográfica procedida indica que as alocações de custos indiretos são ainda menos apropriadas para fins de análise decisória do que para os outros propósitos. Entretanto, mais uma vez a pesquisa empírica contradisse a literatura, demonstrando que há empresas se utilizando de alocações em suas análises decisórias. “É possível, todavia, que as taxas de alocação em uso possam ser

substitutos aceitáveis para os reais mas desconhecidos montantes de custos indiretos incrementais” (Fremgen & Liao, 1981, p. 8).

10) A pesquisa empírica comprovou o amplo uso de bases de alocação focando a “capacidade para suportar” (*ability-to-bear*), tais como vendas brutas ou ativos totais. Tais bases podem ser compatíveis com os objetivos comportamentais ou motivacionais das alocações, conforme indicado pela maioria dos respondentes. Se as razões por trás das alocações de custos indiretos são primariamente comportamentais, então medidas amplas de atividade ou tamanho são menos questionáveis do que se diz na literatura; neste caso, aliás, o mero fato das alocações existirem é mais importante do que os montantes que elas produzem. A conclusões similares também chegaram estudos posteriores (Hiromoto, 1988; Merchant & Shields, 1993).

Infelizmente, a taxa global de respostas utilizáveis foi de apenas 16,1% (Fremgen & Liao, 1981, p. 84). Entretanto, estatisticamente, os resultados são plenamente aceitáveis, com um nível de significância variando de 3% a 1%, dependendo da questão. Veja-se, por exemplo, o que talvez seja a tabela mais importante da pesquisa, reproduzida aqui na íntegra (Fremgen & Liao, 1981, p. 41).

**Extensão da Alocação de Custos Indiretos para Propósitos Diferentes**  
 Percentagem das Empresas Indicando a Extensão da Alocação para Cada Propósito

	Avaliação de Performance			Precificação baseada em Custo			Análise para Decisão			Demonstração Financeira		
	Total	Parte	Nenhuma	I	P	N	I	P	N	I	P	N
<b>Despesas Gerais e</b>	<b>53%</b>	<b>31%</b>	<b>16%</b>	<b>48</b>	<b>23</b>	<b>29</b>	<b>41</b>	<b>23</b>	<b>36</b>	<b>45</b>	<b>33</b>	<b>26</b>
Administrativas												
Pesquisa & Desenvolv.	56	24	19	41	23	36	44	24	32	49	17	33
Pessoal	60	26	14	51	13	36	46	19	36	46	29	25
Contabilidade	59	24	17	47	15	38	41	20	39	48	29	23
Processamento Dados	62	27	12	57	13	29	50	22	28	51	23	26
Propaganda e Public.	62	23	15	52	19	29	47	27	25	53	11	36
Engenharia e	55	26	18	45	23	32	43	26	30	48	20	32
Produção Corporativa												
Compras	63	21	16	58	12	30	50	17	33	53	20	27
Relações Públicas e	54	19	26	45	11	44	42	14	44	45	18	37
Promoção Institucional												
Compensação a	55	18	27	48	11	40	38	20	42	44	20	36
Executivos												
Tesouraria	56	21	24	50	16	34	39	21	39	48	20	32
Juros sobre Dívidas	56	16	29	48	6	46	44	23	33	48	14	38
Despesas Legais e	56	25	19	48	16	37	40	20	40	49	22	29
Governamentais												
Despesas Fiscais	<u>57</u>	<u>19</u>	<u>24</u>	<u>48</u>	<u>13</u>	<u>39</u>	<u>41</u>	<u>16</u>	<u>43</u>	<u>49</u>	<u>21</u>	<u>30</u>
Média	57%	23%	20%	49	15	36	43	21	36	48	21	31
Média: Avaliação de Performance vs. todos os outros propósitos combinados*	57%	23%	20%				47%	19%	34%			

\* A diferença é significativa ao nível de 2%.

Tabela 6.1 - Extensão da Alocação de Custo Indireto para Propósitos Diferentes.

#### 6.4 A PESQUISA DE GOVINDARAJAN & ANTHONY

Em 1983, financiados pelos "Associados da Escola de Negócios de Harvard" (*Associates of the Harvard Business School*), Vijay Govindarajan e Robert N. Anthony empreenderam uma grande pesquisa empírica, para descobrir como as empresas de fato se utilizavam de dados de custos em decisões de preço. Foram enviados questionários às mil companhias industriais listadas na revista *Fortune 1.000*, especificamente aos cuidados dos vice-presidentes financeiros. A taxa de respostas foi sensacional - mais de 50%, com exatamente 505 (quinhentas e cinco) respostas utilizáveis! Para os autores, tal excelente índice de respostas propiciou-lhes o que acreditavam "ser o único grande corpo de dados sobre como as firmas individuais usam custos para chegar aos preços de venda desde os estudos feitos pelo *Economic Recovery Administration* [Administração de Recuperação Econômica] nos anos 1930" (Govindarajan & Anthony, 1983, p. 30).

Os resultados da pesquisa foram contundentes: 83% (oitenta e três por cento) das empresas que responderam ao questionário de maneira adequada reportaram usar tipicamente Custos Plenos para a fixação de seus preços de venda. Cumpre evidenciar que o termo "*full costs*" usado por Govindarajan & Anthony não denota apenas o verdadeiro Custo Pleno. Dos 83% de empresas que usavam *full costs* para a fixação de seus preços de venda, 33%, na realidade, se utilizavam apenas do custo total de produção (Custeio por Absorção) e 8% do custo total de produção *mais* despesas

variáveis (forma de custeio mista entre o Absorção e o Pleno). Ainda assim, a maioria, ou seja, os 42% restantes se utilizavam do literal e verdadeiro Custo Pleno.

Govindarajan & Anthony analisam esse resultado e fornecem quatro grandes explicações (1983, pp. 31 e 34):

Por que os gestores usam custos plenos para a fixação do preço de venda? Primeiro, o modelo de maximização do lucro não pode ser aplicado na maioria das situações do mundo real. Ele requer que os gestores procurem por todas as alternativas possíveis e selecionem aquela que maximiza os lucros. No mundo real, os gestores não têm o tempo, os recursos, ou a informação para agir dessa maneira. Ao invés disso, eles procuram por uma alternativa satisfatória, decidem aceitá-la, e então vão em frente para o próximo problema que os pressiona.

Segundo, a abordagem dos economistas requer a aplicação da “lei da oferta e da demanda”. Os gestores usualmente podem estimar a curva da oferta com razoável acurácia; isto é, eles podem estimar razoavelmente bem os custos que seriam incorridos em vários níveis de volume. Há, entretanto, poucos negócios nos quais os gestores podem estimar a curva da demanda, isto é, a quantidade de produtos que serão vendidos a cada preço unitário possível. Sem uma curva de demanda, a lei da oferta e da demanda não pode ser aplicada.

Terceiro, o preço é apenas um elemento na combinação mercadológica [*marketing mix*]; os gestores consideram estratégia promocional, canais de distribuição, qualidade do produto, e uma variedade de outros fatores em adição ao preço. Os economistas assumem que o preço é a consideração dominante.

Finalmente, algumas decisões que aumentariam os lucros são eticamente inaceitáveis, e a maioria dos gestores não tomará decisões anti-éticas.

Esclarecendo a questão estatística do nível de significância de sua pesquisa, os autores fazem a seguinte colocação:

Muitos economistas aceitarão um resultado que é estatisticamente significativo a ,01, isto é, um decimal seguido de um zero. Quase todos aceitarão um resultado que é significativo com dois zeros, ou seja, ,001. Em nossa pesquisa, a afirmação de que a maioria das companhias industriais da *Fortune 1.000* tipicamente usam custos plenos e históricos como uma base para a fixação de preços de venda **tem um erro amostral de um decimal seguido de 20 zeros.** (Govindarajan & Anthony, 1983, p. 36; grifo nosso)

Outro fato que reforça o contundente e inatacável resultado dessa pesquisa é que os autores questionaram apenas companhias industriais. Isso se deve ao fato de que outras companhias, por serem reguladas pelo governo norte-americano, necessariamente basearem seus preços em custos históricos plenos, seguindo compulsoriamente as orientações governamentais nesse sentido. As empresas listadas na revista "*Fortune 1.000*" também excluem muitas companhias de construção civil, dezenas de milhares de empresas prestadoras de serviços, e a maioria dos hospitais, pelo fato de todos eles fazerem seus respectivos preços baseados em Custos Plenos (Govindarajan & Anthony, 1983, p. 36).

Outro ponto digno de nota nesse trabalho ocorre quando os autores se preparam para eventuais críticas de acadêmicos (*Id. ibid.*, p. 36):

Economistas podem argumentar que a nossa pesquisa reporta apenas como os gestores *se comportam*, e sua obrigação é ensinar como os gestores *deveriam se comportar*. A implicação é que os economistas são mais espertos que os gestores. Esta crítica é facilmente encontrada. Muitos gestores, provavelmente a maioria, tiveram um curso de economia. A teoria dos preços ensinada em tais cursos é facilmente compreendida e facilmente lembrada. Se os graduados não aplicam esta teoria quando são pagos por meio de um salário real para estar às voltas com problemas do mundo real, parece razoável concluir que há algo de errado com a teoria, não com os gestores. (grifo no original)

As palavras fortes de Govindarajan & Anthony parecem se coadunar com o resultado igualmente forte de sua bem-sucedida pesquisa empírica.

Conclusão: "no mundo real, a maioria das grandes companhias usam custos plenos, ao invés de custos variáveis, como base para chegar a preços normais, e a

maioria usa custos históricos, ao invés de custos de reposição" (*Id. ibid.*, p. 36). O uso de custos históricos se justifica pela estabilidade de preços nas grandes economias.

## 6.5 A PESQUISA DE MILLS & SWEETING

Uma grande pesquisa empírica realizada no Reino Unido em 1974, tendo como autores Atkin & Skinner<sup>14</sup>, revelou que a principal técnica para fixação de preço de venda utilizada nessa nação era adicionar um percentual sobre o custo dos produtos ou serviços, custo este freqüentemente obtido por meio do Método de Custeio Pleno ou do Método de Custeio por Absorção. Para verificar se esse ainda era o paradigma, Mills & Sweeting (1988) empreenderam o mesmo tipo de pesquisa, enviando 200 questionários a companhias do Reino Unido em outubro de 1986. Desta vez, porém, a análise foi conduzida segundo duas grandes questões: (1) Há diferenças entre as práticas de 1986 e aquelas reveladas em 1974?; e (2) Como se comparam as políticas de fixação de preço de venda entre indústrias e prestadoras de serviços, acerca das quais há muito pouca informação? (Mills & Sweeting, 1988, p. 1)

---

<sup>14</sup> ATKIN, B. & SKINNER, R. *How british industry prices*. Industrial Market Research Limited, 1975.

A comparação das práticas prevalentes em 1974 com as de 1986 revelou que **as companhias ainda baseavam seus preços no Método de Custeio Pleno (ou então no Método de Custeio por Absorção)**, para só então modificá-los segundo considerações de mercado, tais como o nível geral de preços dos competidores. A comparação das políticas de fixação de preços de venda entre indústria e prestação de serviços revelou **poucas** diferenças reais entre os dois setores (Mills & Sweeting, 1988, p. 1).

#### 6.5.1 A PESQUISA DE ATKIN & SKINNER EM 1974

Uma relativa falta de visão da função de *marketing* na literatura que tratava de políticas para fixação de preço de venda, aliada a uma sensação generalizada de que a teoria poderia não estar descrevendo a prática real das empresas, encorajou Bryan Atkin e Dick Skinner a empreenderem uma enorme pesquisa empírica acerca da maneira pela qual os gestores em diversas empresas chegavam aos seus preços de venda. Foram enviados questionários postais a 1.000 (mil) empresas classificadas como médias ou grandes, produzindo uma extensa gama de produtos. Duzentas e vinte respostas utilizáveis foram recebidas, produzindo uma taxa de respostas de 22% (Mills & Sweeting, 1988, p. 5).

Atkin & Skinner descobriram que:

1. Mais de um sistema para fixação de preços de venda eram usados em muitas empresas, com listas de preços publicadas formando a base para a maioria dos negócios, apesar do fato de que uma boa parte dos negócios era fechada por meio de negociações individuais ou listas de preços internas.
2. Estruturas de descontos tinham um papel importante no sistema de preços, os quais dependiam mais freqüentemente da categoria do consumidor do que da quantidade comprada. Diretores Gerais, de Vendas e de *Marketing* eram os mais envolvidos nas tomadas de decisão de preços.
3. Investigações formais acerca do efeito de preços variados sobre a demanda eram feitas por apenas um terço das empresas e estes eram sempre realizados pela própria empresa, e não por alguma organização externa.
4. **O principal método para se fixar preço de venda era por meio da adição de um percentual sobre o custo, custo este comumente obtido por meio dos Métodos de Custeio Pleno ou por Absorção.** Tais preços eram depois freqüentemente modificados por considerações não relacionadas a custos.
5. Onde os preços não eram determinados pelo custo, a prática mais usual consistia em se tomar como referência o nível geral de preços dos competidores.
6. Computadores eram raramente utilizados no processo de fixação de preços de venda.

### 6.5.2 A PESQUISA DE MILLS & SWEETING EM 1986

Mills & Sweeting também optaram por uma pesquisa empírica com questionários postais, de forma que fosse possível uma comparação com os resultados da pesquisa de Atkin & Skinner. Em 1974, Atkin & Skinner distribuíram 1.003 questionários e obtiveram uma taxa de respostas muito baixa – 22%. Em 1986, Mills & Sweeting despacharam apenas 200 questionários, porém, tentaram de várias maneiras se assegurar de que conseguiriam uma taxa de respostas muito melhor; e conseguiram: 47%! A grande novidade em relação à primeira pesquisa é que Mills & Sweeting enviaram uma metade dos questionários para indústrias e a outra para empresas prestadoras de serviços, escolhidas aleatoriamente a partir do periódico *“UK’s 7500 Largest Companies 1986”* (ELC International, 1986). (Mills & Sweeting, 1988, p. 19)

A análise das respostas de empresas industriais e de empresas prestadoras de serviços revelou a inexistência de diferenças significativas entre esses dois setores da economia, especialmente em relação aos critérios usados para a determinação de preços de venda.

O resultado mais marcante da pesquisa de Mills & Sweeting era que 99% das empresas que responderam ao questionário baseavam seus preços, total ou parcialmente, em informação de Custos. Isso ocorria apesar do fato de que a maioria das empresas também modificava seus preços conforme as condições de mercado e outros fatores não relacionados a Custos.

### 6.5.3 COMPARAÇÕES ENTRE AS DUAS PESQUISAS

No espaço de doze anos, entre a pesquisa de Atkin & Skinner (1974) e a de Mills & Sweeting (1986), pouquíssimas diferenças significativas foram constatadas. No que tange à adoção de métodos baseados no custo para a fixação de preços de venda, que incluem os Métodos de Custeio Pleno e o por Absorção, a taxa em 1974 era **75%** e, em 1986, **76%**. Independentemente dos canais de distribuição utilizados (vendas diretas, por representante, ou por atacadistas) e também das políticas de fixação de preços (“fixas” ou “flexíveis”), o Método de Custeio Pleno (ou o Método de Custeio por Absorção, ou até mesmo um método baseado no Retorno sobre o Investimento – *ROI*) era ainda a base de informação mais popular para apoiar as decisões relacionadas a preços de venda (Mills & Sweeting, 1988, pp. 25-6).

Tais índices impressionantes de adoção do Custeio Pleno não significavam contudo que aqueles administradores confiavam cegamente no custo para estabelecer seus preços de venda. Em 1974, 41% dos que responderam à pesquisa modificavam seus preços ao levar em consideração outros fatores não relacionados a Custos, enquanto os demais (59%) se utilizavam apenas da informação de Custos na determinação de seus preços de venda. Já em 1986, 76% das empresas consideravam fatores não relacionados a Custos na determinação final de seus preços de venda (Mills & Sweeting, 1988, pp. 26-7). Tal brusco aumento, de 41 para 76%, é facilmente compreendido e interpretado: em 1974, certamente o nível da concorrência e o grau de competitividade das empresas não era tão dramático quanto já devia ser em 1986, o

que levava as empresas desse último período a estarem muito mais vigilantes em relação aos preços praticados pelo mercado. *Todavia, a informação de Custos, geralmente provinda do Método de Custeio Pleno ou do por Absorção, foi sempre o "ponto de partida" para a tomada de decisões de preço de venda.*

## 6.6 A PESQUISA DE HIROMOTO

Em um artigo publicado em 1988 no periódico *Harvard Business Review*, o professor japonês Toshiro Hiromoto divulgou alguns aspectos bastante interessantes da Contabilidade Gerencial japonesa. Hiromoto é professor de Contabilidade na Universidade de Hitotsubashi, em Tóquio, e passou dois anos nos Estados Unidos como professor visitante na *Stanford University* e na *Harvard Business School*. Como pesquisador e escritor de Contabilidade e Administração, Hiromoto conseguiu perceber importantes diferenças entre sistemas de Contabilidade Gerencial japoneses e norte-americanos. Este seu artigo em foco tem sido muitíssimo citado em toda a literatura de Custos desde sua publicação.

A pesquisa empírica de Hiromoto ocorreu por meio de vários Estudos de Caso, realizados em várias indústrias japonesas de diversos ramos, como automóveis, computadores, bens eletrônicos de consumo e semicondutores. Apesar das práticas encontradas nessas empresas variarem bastante, algumas práticas comuns foram

constatadas, as quais representavam verdadeiras diferenças em relação às práticas norte-americanas de Contabilidade Gerencial. Hiromoto (1988, p. 22) esclarece:

Os seguintes casos realçam algumas das diferenças entre a Contabilidade Gerencial no Japão e nos Estados Unidos. Minha intenção é ser sugestivo, não definitivo. Nem todas as companhias japonesas usam as técnicas que eu descrevo, e algumas companhias norte-americanas adotaram abordagens similares às que eu tenho visto no Japão.

Ao fazer esta declaração, Hiromoto está apontando as limitações metodológicas de seu trabalho, que são as limitações inerentes à técnica de "Estudo de Caso". Sabe-se que, apesar do Estudo de Caso permitir uma *certa* generalização para o todo, deve-se tomar cuidado para não se usar o caso estudado como um modelo ideal para outras empresas do ramo, ou áreas afins.

Não há referências explícitas ao Método de Custeio Pleno no trabalho de Hiromoto; entretanto, a alocação de custos indiretos foi um dos temas mais observados e analisados pelo autor em seus estudos. Como será observado adiante, as empresas japonesas estudadas alocam seus custos indiretos (*overhead*) para atender aos requisitos de usuários externos e **também internos** da informação contábil, o que indica o uso gerencial do Método de Custeio por Absorção.

No que concerne à alocação de custos indiretos, a típica prática japonesa é usar um critério bastante simples, que muitas vezes não reflete o real consumo de recursos pelos objetos de custeio. Por exemplo, a fábrica da Hitachi de vídeo-cassetes no Japão, apesar de ser quase totalmente automatizada, ainda usa a mão-de-obra direta como base de alocação de seus custos indiretos de fabricação. Tal critério não reflete mais o

processo produtivo dessa fábrica automatizada. Este fato deve ter deixado Hiromoto perplexo, que explica (1988, p. 23):

[...] Quando eu perguntei aos contadores se aquela política poderia levar a más decisões, eles responderam com um enfático não. A Hitachi, assim como muitas grandes indústrias japonesas, está convencida que reduzir a mão-de-obra direta é essencial para a contínua melhoria de custos. A companhia está engajada em uma agressiva automação para promover competitividade no longo prazo. Alocar o custo indireto baseado em mão-de-obra direta cria os fortes e desejados incentivos pró-automatização por toda a organização.

A perspectiva oferecida pelos gerentes da Hitachi parece ser compartilhada por seus colegas em muitas outras companhias. É mais importante, eles argumentam, ter um sistema de alocação de custos indiretos (e outros aspectos de contabilidade gerencial) que motive os empregados a trabalharem em harmonia com as metas de longo prazo da companhia do que localizar com precisão os custos de produção. Os gerentes japoneses querem que seus sistemas de contabilidade os ajudem a criar um futuro competitivo, não quantificar o desempenho de suas organizações neste momento.

Assim, ter-se-ia um uso do Método de Custeio por Absorção gerencial estratégico! Isso justifica a utilização de uma base de alocação aparentemente arbitrária, sem nenhum nexos com o real processo produtivo. Como observa mais adiante Hiromoto (1988, p. 23), a fábrica da Hitachi precisava de um sistema de Contabilidade Gerencial que motivasse os “departamentos a olhar além de seus interesses paroquiais para o bem da redução de custos em toda a empresa.”

Esse procedimento por parte de contadores gerenciais ou *controllers* japoneses não significa que o custeio seja algo sem importância, negligenciado ou pouco usado dentro das empresas japonesas (Kato & Hopper, 1995, p. 309). O ambiente e os propósitos enfocados é que são diferentes (McMann & Nanni Jr., 1995).

Em relação à questão da motivação, cumpre lembrar que, para Horngren (1995), a segunda grande missão de um sistema de Contabilidade Gerencial é motivar o pessoal rumo ao alcance das metas da organização. Isso se coaduna com a mentalidade japonesa observada por Hiromoto.

Hiromoto também mencionou, conforme já transcrito anteriormente, que “algumas companhias norte-americanas adotaram abordagens similares” ao que ele observara no Japão. De fato, em 1993, um brilhante trabalho de dois professores norte-americanos analisou vários Estudos de Caso de empresas dos Estados Unidos que, de maneira análoga às empresas japonesas, também usavam seus sistemas de custos de maneira imprecisa e pouco acurada, com o objetivo de focar a atenção de seus empregados naqueles fatores que a alta administração da organização julgava serem os mais críticos para se alcançar o sucesso (Merchant & Shields, 1993).

Essa surpreendente realidade japonesa em relação aos métodos de custeio já despertou a atenção de vários autores internacionais. Dentre eles, encontra-se o consultor inglês Kingcott (1998, p. 23), autor da seguinte observação: “Não é digno de menção o fato de que os japoneses observam com incredulidade nossos elaboradíssimos sistemas de custeamento, preferindo trabalhar com modelos mais simples, destinados antes a uma melhor motivação, que orientados em direção à obtenção de custos exatos?” Kingcott ainda arremata: “[...] Algumas técnicas gerenciais japonesas são pouco apreciadas pelos puristas, mas, se elas forem implantadas em um ambiente adequado, funcionarão, e funcionarão muito bem. *A administração deve ser julgada por seus sucessos, e nunca pela pureza intelectual de seus métodos*” (1998, p. 24; grifo nosso).

## 6.7 A PESQUISA DE YOSHIKAWA, INNES & MITCHELL

O Instituto dos Contadores Gerenciais Certificados do Reino Unido (CIMA - *The Chartered Institute of Management Accountants*) patrocinou, em 1988, uma pesquisa comparativa de práticas de Contabilidade Gerencial de companhias baseadas no Japão e na Escócia. O projeto que resultou em tal pesquisa surgiu por ocasião da visita do Professor Takeo Yoshikawa à Universidade de Edinburgh, na Escócia, nesse mesmo ano. Yoshikawa é professor de Contabilidade de Custos e de Contabilidade Gerencial na Universidade Nacional de Yokohama, Japão. John Innes e Falconer Mitchell são professores do Departamento de Contabilidade da Universidade de Edinburgh.

O questionário completo da pesquisa envolvia cerca de cinqüenta questões sobre práticas de custeio. Esse artigo, ora analisado, se concentra nas principais áreas onde uma marcante diferença entre práticas japonesas e escocesas foi constatada. Obviamente, os autores alertam que parte dessa diferença entre algumas práticas pode ser, pelo menos em parte, resultado de diferentes contextos econômicos e culturais (Yoshikawa, Innes & Mitchell, 1989, p. 20).

Os questionários foram primeiramente sujeitos a uma pesquisa-piloto e depois aplicados no Japão e na Escócia durante o segundo semestre de 1988. Eles foram enviados a duzentas indústrias na Escócia, escolhidas a partir do periódico "Jordan's 1988 *Scotland's Top 500 Companies*"; no Japão, quinhentas indústrias receberam os

questionários, selecionadas a partir da relação de empresas cotadas na Bolsa de Valores de Tóquio - *Tokyo Stock Exchange*. A taxa de respostas foi similar nos dois países: 33% na Escócia e 27% no Japão.

Das cerca de cinquenta questões elaboradas, três são de especial interesse para esta dissertação de mestrado, quais sejam: “Propósitos da Contabilidade de Custos”, “Custeio Variável” e “Métodos de Absorção de *Overhead*”.

Quando se pediu às empresas que colocassem uma ordem de prioridade quanto aos cinco possíveis propósitos da Contabilidade de Custos, percebeu-se uma marcante diferença entre os dois países, conforme tabela reproduzida abaixo:

**Tabela 1 Propósitos da Contabilidade de Custos**

	<i>Companhias escocesas</i>	<i>Companhias japonesas</i>
Gestão de custos (controle e redução de custos)	1	2
Precificação	2	4
Orçamento e controle orçamentário	3	3
Preparação de demonstrações financeiras	4	1
Tomada de decisão	5	5

Tabela 6.2 - Propósitos da Contabilidade de Custos.

Percebe-se que os Contadores de Custos japoneses elegeram a preparação de demonstrações financeiras como o propósito principal da Contabilidade de Custos. Os autores da pesquisa observam (*Op. cit.*, p. 21):

[...] Isto poderia ser um indicador que a informação da contabilidade de custos é menos importante em decisões de negócios e controle no Japão, onde o engajamento dos funcionários para com a empresa é grande e uma perspectiva de longo prazo é considerada ao planejar-se.

Esses fatores culturais negam a necessidade por fortes e amplos controles financeiros, pela motivação pessoal dos empregados ser tão alta. [...]

Portanto, pode-se inferir que a empresa japonesa possa estar trabalhando apenas com o método de custeio usado na preparação das demonstrações financeiras (Contabilidade Financeira). Isso indicaria o uso interno, gerencial, do Método de Custeio por Absorção, ou, simplesmente, o não uso da informação de custos.

Com relação ao Custeio Variável, constatou-se que o mesmo não era popular dentre as empresas japonesas, com apenas 31% delas usando este tipo de informação. Por outro lado, 48% das empresas escocesas pesquisadas disseram fazer uso do Custeio Variável (*Op. cit.*, p. 22). Isso também indica que a maioria das empresas japonesas, e das escocesas também, estavam fazendo uso gerencial do Método de Custeio por Absorção, ou até mesmo do Custeio Pleno; ou então, isso poderia indicar a não utilização gerencial da informação de custos.

Quando se perguntou às empresas quais eram as bases de absorção de *overhead* usadas nas mesmas, obteve-se o seguinte resultado:

**Tabela 9 Bases de absorção de *overhead***

	<i>Companhias escocesas (%)</i>	<i>Companhias japonesas (%)</i>
Horas de MOD	34	50
Valor de MOD	33	7
Horas-máquina	30	12
Unidades produzidas	21	16
Materiais diretos (%)	18	11
Custo primário (%)	10	21

Tabela 6.3 - Bases de Absorção de *Overhead*

Nessa época eram bastante comuns as críticas aos métodos de absorção de custos indiretos e suas arbitrariedades, principalmente aqueles baseados em horas de mão-de-obra direta. Também já se pregava a adoção do Método de Custeio Baseado em Atividades, para se combater as arbitrariedades. Todavia, *a pesquisa não mostrou nenhuma evidência do uso do Método de Custeio Baseado em Atividades*, e até confirmou a ampla e preferencial adoção dos critérios de rateio baseados em mão-de-obra direta, especialmente no Japão (50%!).

Nesse ponto, os autores da pesquisa fazem menção ao estudo de Hiromoto (1988), e também concluem que a adoção dessa base de alocação no Japão é “um ato deliberado da política da companhia”, destinado a motivar os *designers* a reduzir ao máximo as necessidades de mão-de-obra para novos produtos (Yoshikawa, Innes & Mitchell, 1989, p. 22).

## 6.8 A PESQUISA DE RAMADAN

Um artigo publicado em 1989 no periódico *Accounting and Business Research* relatou os resultados de uma pesquisa empírica, de autoria de Sayel Ramadan (*Yarmouk University*), destinada a examinar como a alta administração de companhias divisionalizadas percebe, ou enxerga, a alocação de custos centrais para propósitos de avaliação de performance.

Os dados para o estudo foram coletados a partir de questionários enviados a executivos *senior* dessas grandes companhias, selecionadas de uma amostra de 296 (duzentas e noventa e seis) companhias do Reino Unido listadas no periódico *The Times 1000* para o ano de 1984/85. Como restrições da amostra tem-se o fato de que, a população da qual a amostra foi extraída, “foi limitada às companhias divisionalizadas baseadas no Reino Unido e às companhias que possuem ações negociadas em bolsa apenas. Foi considerado que as companhias que não possuem ações negociadas em bolsa fossem, provavelmente, mais relutantes em fornecer informação acerca do porquê elas alocam custos centrais mais do que as companhias listadas em bolsa” (Ramadan, 1989, p. 32).

As empresas eram solicitadas a prover informação acerca das razões e benefícios da alocação de custos em uma escala do tipo *Likert* de cinco pontos, que variava de 1=de modo nenhum a 5=extremamente significativa. A taxa de resposta foi de 42,6% (Ramadan, 1989, p. 32).

Convém ressaltar o que Ramadan chama de custos centrais:

Custos centrais são os custos incorridos na sede para o benefício de dois ou mais componentes de uma companhia de tal maneira que é difícil rastrear porções específicas desses custos exclusivamente a componentes individuais. Os custos centrais podem ser conhecidos dentro da organização como custos comuns, custos indiretos da corporação, custos centrais administrativos, encargos administrativos, taxas administrativas, custos do escritório central e assim por diante.

Percebe-se claramente que esses “custos centrais” representam as despesas gerais e administrativas da corporação, não passíveis de identificação óbvia com as diversas divisões. Portanto, se há empresas alocando esses “custos centrais” a suas

divisões, há o uso gerencial do Método de Custeio Pleno! Não se está usando o Método de Custeio Pleno para o custeio de estoques, mas sim para uma das mais importantes funções gerenciais: análise, avaliação e controle de desempenho dos gestores das divisões. Está-se “custeando” áreas de responsabilidade, neste caso, divisões.

E a evidência empírica, na pesquisa de Ramadan, mostra que a alta administração **aloca** as despesas centrais para fins de análise e posterior avaliação de desempenho, no intuito de influenciar o comportamento dos gestores para que tomem ações na direção dos melhores interesses da organização como um todo. Além disso, a alta administração também percebe que as alocações podem encorajar a utilização ótima de recursos, como aliás já observara, dez anos antes, Zimmerman (1979). Tal enfoque comportamental das alocações coincide com o pensamento japonês (Hiromoto, 1988; Yoshikawa, Innes & Mitchell, 1989).

## 6.9 A PESQUISA DE SKINNER

A pesquisa de R. C. Skinner, da Universidade de Monash, Austrália, teve como objetivo analisar o papel da lucratividade na tomada de decisão e avaliação de performance divisionais. Resumida e publicada em 1990 num artigo do periódico *Accounting and Business Research*, o trabalho empírico foi realizado no segundo semestre de 1988 e envolveu empresas australianas e neo-zelandesas.

A metodologia utilizada nessa pesquisa foi bastante interessante. O trabalho de campo se deu por meio de conversas telefônicas com os responsáveis pelos sistemas de contabilidade gerencial em companhias da Nova Zelândia e Austrália. Talvez a principal vantagem desse método de pesquisa seja o fato de se ter uma taxa de resposta altíssima, se não total. Após essa fase, houve também entrevistas pessoais, onde as questões, dessa vez, eram abertas. As investigações foram feitas em companhias que não fossem subsidiárias de outras em quatro cidades da Nova Zelândia: Auckland, Hamilton, Christchurch e Dunedin. A meta era contatar empresas distintas com escritórios centrais nas cidades citadas. Já a amostra australiana foi tirada da revista *Australia's Top 500 Companies, 1987-88*. O teste do qui-quadrado foi utilizado para a análise estatística dos dados.

O fato é que, assim como tantas outras, a pesquisa de Skinner também constatou que, ao contrário do que é pregado na literatura, as empresas alocam despesas fixas da administração central para fins de avaliação de desempenho. Segundo Skinner (1990, p. 135):

Pesquisas numa variedade de países, entretanto, têm mostrado que cerca de 70% das companhias divisionalizadas usam o lucro, mais freqüentemente na forma de índices de retorno sobre o investimento, como sua principal medida da performance financeira das divisões. A pesquisa reportada neste artigo, conduzida na Austrália e Nova Zelândia, mostrou aproximadamente a mesma proporção. Pesquisas anteriores foram conduzidas nos Estados Unidos da América (Reece & Cool, 1978; Vancil, 1979; e Fremgen & Liao, 1981), no Reino Unido (Tomkins, 1973) e Austrália (Chenhall, 1979).

Mais adiante, Skinner dá a entender que essas companhias estão usando o Custeio Pleno, ou então uma forma mista entre o Custeio Pleno e o Custeio por

Absorção, para essas alocações com a finalidade de avaliação de desempenho. Ele esclarece que o termo 'lucro' ou 'renda' não é unanimidade, e que envolveria "a alocação dos custos [sic] de todas as instalações centrais, com a exceção, freqüentemente, de despesa financeira e tributária, de tal forma que o lucro de todas as divisões juntos iguallassem o lucro da companhia" (Skinner, 1990, p. 135). O que o autor chama de 'custos de todas as instalações centrais' parece, na verdade, serem as despesas centrais da corporação, visto que, tecnicamente, os custos só aparecem e são incorridos num ambiente fabril. Seria o caso de se estar alocando (pelo menos em parte) as despesas administrativas e gerais, o que caracteriza o uso do Método de Custeio Pleno para fins gerenciais, que tem no caso, como objetos de custeio, as divisões.

Ressalta-se que, com relação ao mérito conceitual de tal prática, Skinner (1990, p. 136) acredita que o ponto principal não está em se saber se as alocações são 'incorrigíveis' e 'arbitrárias', mas se elas podem ou não ser úteis. Zimmerman, em seu premiado trabalho publicado no periódico *The Accounting Review*, sugere que sim. Segundo este autor, as "alocações de custo podem ser estratégias úteis para controle e motivação de gerentes" (Zimmerman, 1979, p. 504).

De acordo com Zimmerman também estão Fremgen & Liao (1981), Hiromoto (1988) e Merchant & Shields (1993).

Skinner percebeu, portanto, que o uso da figura da lucratividade e/ou do ROI (*Return on Investment*), e suas conseqüentes alocações de despesas centrais, pode induzir o comportamento dos gestores no sentido desejado pela alta administração,

fazendo, por exemplo, que esses gestores de divisões afetem de alguma forma as despesas centrais da organização. Essa é uma justificativa econômica para essa prática, assim também como o fato de serem possíveis comparações entre as divisões da companhia, e até mesmo com outras empresas. (Skinner, 1990, p. 136) Se se utilizasse o Custeio Variável e a figura da Margem de Contribuição para avaliação de desempenho, não seria possível a comparação com o desempenho de outras empresas, visto que a obtenção dessas informações pertinentes a outras empresas se daria por meio de suas demonstrações contábeis publicadas, baseadas no Método de Custeio por Absorção.

Reproduz-se abaixo uma das principais tabelas da pesquisa de Skinner: (1990, p. 139)

***Usos da Lucratividade Líquida***

	Nova Zelândia.	Amostra	Austrália	Amostra	Total	Total
		(%)		(%)		(%)
Controle de performance divisional	25	(96)	28	(97)	53	(96)
Tomada de decisão corporativa de longo prazo	23	(88)	29	(100)	52	(95)
Tomada de decisão divisional de longo prazo	21	(81)	26	(90)	47	(85)
Determinação de preço	7	(27)	11	(38)	18	(33)
Pagamentos de bônus	-		4	(14)	4	(7)
por Tradição	1	(4)	2	(7)	3	(5)

Tabela 6.4 – Usos da Lucratividade Líquida.

Quase todos os respondentes que usavam a lucratividade líquida tinham como objetivo controlar a performance divisional. Tal controle e a conseqüente avaliação de

desempenho se davam por meio de orçamentos e resultados passados, apesar de que comparações com outras divisões dentro da companhia e com outras companhias eram também bastante comuns (Skinner, 1990, p. 138).

A maioria dos que responderam à pesquisa informaram que os dados da lucratividade líquida divisional eram também usados para tomada de decisões estratégicas, tanto pela administração central como pela divisional. Em todos os casos uma frase foi usada para indicar análise de longo prazo: “decisões estratégicas, tais como aumentar o tamanho de uma divisão ou fechar uma delas”. Skinner (1990, p. 138) observa que essa descoberta representa uma evidência indireta de que “o custo pleno alocado é tipicamente uma boa estimativa do custo incremental de longo prazo.” E essa parece ser uma conclusão bastante coerente, em vista do fato das empresas alegarem que essa informação de custo é útil para a tomada de “decisões estratégicas”. Todavia, Skinner decidiu não pesquisar esse ponto mais a fundo, porque tal objetivo de pesquisa exigiria questões mais detalhadas e complexas ainda; uma nova pesquisa em separado seria o ideal. Como que provocando outros pesquisadores contábeis, Skinner lança o seguinte raciocínio: “A questão interessante agora não é tanto em que os contadores acreditam, mas se o custo pleno é de fato a melhor estimativa disponível de custo incremental de longo prazo” (1990, p. 138).

Em adição aos dois grandes usos já discutidos, a determinação de preços de venda externos e o cômputo de bônus salariais para gerentes de divisão também foram citados por algumas empresas. Skinner (1990, p. 138) observa que o pequeno número de companhias que se utilizam da lucratividade para calcular os pagamentos de bônus não é surpreendente, visto que as despesas centrais da corporação alocadas às

divisões não seriam totalmente controláveis por seus gestores. “Medidas tais como margem [de contribuição] por segmento têm maior probabilidade de serem usadas para esse propósito.”

A opção pela resposta “por Tradição” na pesquisa indicava que a razão para o uso da lucratividade líquida era a “prática geralmente aceita” (Skinner, 1990, p. 139).

Portanto, também na Austrália e Nova Zelândia, o Método de Custeio Pleno, ou uma forma mista de custeio entre o Pleno e o Absorção, é amplamente utilizada para fins gerenciais estratégicos. A prática constatada por Skinner nestes dois países é bastante similar ao que é descrito por Hiromoto (1988) em relação a corporações japonesas. Dessa forma, nas duas pesquisas científicas, percebem-se reais utilidades do Método de Custeio Pleno na vida prática das empresas, não para a valoração de inventários, mas em aplicações de âmbito gerencial estratégico.

## 6.10 A PESQUISA DE ROBIN COOPER

O professor e pesquisador Robin Cooper, reconhecidamente um dos principais divulgadores do Método de Custeio Baseado em Atividades, também constatou o amplo uso do Método de Custeio Pleno e do Método de Custeio por Absorção entre empresas americanas. Assim como Hiromoto (1988), o trabalho empírico de Cooper está respaldado em Estudos de Caso; porém, com uma maior substância em relação a Hiromoto: Cooper realizou mais de 150 (cento e cinquenta) deles!

Essa constatação de Robin Cooper foi divulgada por ocasião da publicação de seu artigo "Explicando a lógica do ABC", no periódico britânico *Management Accounting* de novembro de 1990. O objetivo de Cooper era responder a um outro artigo que tecia pesadas críticas ao Método de Custeio Baseado em Atividades. Cooper estruturou seu artigo em seis "mal-entendidos" (*misunderstandings*), detectados no artigo original ao qual ele respondia, para melhor poder explicar alguns aspectos do Custeio Baseado em Atividades. Pois bem, no "**Mal-entendido 3: Sistemas de custo tradicionais são uma nulidade**", Cooper faz as seguintes colocações (1990, p. 59):

[...] P & W aparentemente falham em perceber que, enquanto a impropriedade dos custos de produto tradicionais para propósitos de tomada de decisão há muito é sabida, os gestores em companhias estão ainda usando aqueles custos como uma base para tomada de decisões. Tendo observado mais de 150 sistemas de custos nos últimos sete anos, está claro para mim que os custos tradicionais não são uma nulidade. Em qualquer empresa que eu tenha visitado, os sistemas de custo tradicionais reportam custos de produto individual. Esses custos auxiliam a focar a atenção dos gestores e freqüentemente agem como uma base para decisões. Se os custos de produto tradicionais fossem uma nulidade, sistemas de custo tradicionais reportariam apenas o custo total dos produtos vendidos e as valorações de inventário final. Eles não reportariam os custos unitários de produto individual requeridos por aqueles cálculos.

P & W são as iniciais dos sobrenomes dos autores do artigo ao qual Cooper respondia (Piper & Wally), artigo este publicado em setembro de 1990 e intitulado "Testando a lógica do ABC". Cooper não evidencia em que periódico foi publicado esse artigo (Cooper, 1990, p. 58).

Cooper não esclarece se esses "sistemas de custo tradicionais" eram baseados no Método de Custeio Pleno ou no Método de Custeio por Absorção ou numa forma

mista de custeio entre esses dois extremos. Julga-se que, no mínimo, tais sistemas sejam baseados no Método de Custeio por Absorção. De qualquer forma, pode-se dizer, com certeza, que pelo menos uma *filosofia* de Custeio Pleno imperava nessas empresas analisadas por Cooper.

O fato mais relevante, contudo, é que tais "custos tradicionais" tinham **real** utilidade na esfera gerencial dessas empresas, o que contradiz frontalmente grande parte da literatura "tradicional" de custos.

#### 6.11 A PESQUISA DE SHIM & SUDIT

Dez anos após a divulgação da pesquisa empírica de Govindarajan & Anthony (1983), Shim & Sudit conduziram um estudo similar sobre práticas de determinação de preços de venda entre indústrias dos Estados Unidos. Assim como no caso de Govindarajan & Anthony, a pesquisa de Shim & Sudit também foi divulgada no periódico norte-americano *Management Accounting*, em fevereiro de 1995 (Shim & Sudit, 1995, pp. 37-39).

A taxa de resposta da pesquisa de Shim & Sudit foi de 23,5%, totalizando 141 (cento e quarenta e uma) respostas utilizáveis. A maioria das empresas que responderam ao questionário (91%) fabricavam muitos produtos – em média, 75 produtos em cada indústria. Para os autores, essa alta diversificação de produtos

representa um fenômeno consistente com o esforço de flexibilidade das empresas em resposta ao novo ambiente fabril (Shim & Sudit, 1995, p. 37).

A pesquisa mostrou que o Custeio Pleno dominava as práticas de determinação de preços de venda – 69,5% ! Apenas 12,1% das empresas inquiridas usavam o Método de Custeio Variável. Os restantes 18,4% usavam o que os autores denominam de “*market-based pricing*”, ou seja, determinação de preços com base no mercado.

Cumpra evidenciar, contudo, que o termo “Custeio Pleno” utilizado nessa pesquisa pode ser dividido em “percentagem de custos industriais” e em “percentagem de todos os custos [gastos]”. Assim, das 98 (noventa e oito) companhias que disseram se utilizar do “Custeio Pleno” para a determinação de preços de venda, 48 (quarenta e oito) delas (49%) usavam uma percentagem de custos industriais, enquanto as outras 50 (cinquenta) empresas (51%) usavam uma percentagem de todos os custos na fixação de preços para os seus produtos (Shim & Sudit, 1995, p. 37).

Portanto, dos quase 70% de empresas que reportaram o uso do “Custeio Pleno”, praticamente *metade* delas se utilizava, na verdade, do *Método de Custeio por Absorção*, enquanto a outra *metade* usava efetivamente o *Método de Custeio Pleno*.

Dentre as empresas que utilizavam o Método de Custeio Variável – 12,1% do total de empresas pesquisadas, também há uma divisão entre as que usam uma “percentagem dos custos variáveis industriais” daquelas que usam uma “percentagem de *todos* os custos [gastos] variáveis”, isto é, no caso dessas últimas, agregava-se também as despesas variáveis (Shim & Sudit, 1995, p. 37).

A determinação dos preços de venda com base no Método de Custeio Pleno, ou no Método de Custeio por Absorção, representam as práticas mais comuns em empresas de todos os tamanhos, em termos de faixas de faturamento (Shim & Sudit, 1995, p. 38).

Em 1983, a divulgação da pesquisa de Govindarajan & Anthony mostrou que quase 83% das empresas pesquisadas usavam o Custeio Pleno ou o por Absorção ou uma forma mista de custeio entre ambos. Em 1995, a divulgação da pesquisa de Shim & Sudit revela que quase 70% das empresas pesquisadas usavam o Custeio Pleno ou o Custeio por Absorção. Apesar de se constatar um declínio de 13 pontos percentuais da primeira para a segunda pesquisa, ambas **provam** que há uma prevalência continuada do uso do Método de Custeio Pleno e do Método de Custeio por Absorção para a fixação de preços de venda, nesse recente intervalo de doze anos.

Shim & Sudit concluem (1995, p. 39):

A maioria das companhias no novo ambiente industrial continuam a praticar a fixação de preços pelo custo pleno [Método de Custeio Pleno ou Método de Custeio por Absorção]. As possíveis razões para essa prática são: comportamento “para satisfazer” [e não para maximizar lucros, como reza a teoria clássica da Microeconomia], disponibilidade de uma mais refinada informação de custeio [custo] de produto com a implementação de sistemas ABC [sistemas que trazem no seu bojo o Método de Custeio Baseado em Atividades], possibilidade de se controlar custos fixos [e despesas fixas], e dificuldade em se estimar custo marginal e receita marginal em um ambiente de multi-produtos.

Percebe-se que Shim & Sudit defendem a implementação de sistemas de informação de custos centrados no Método de Custeio Baseado em Atividades como algo favorável para essa vasta maioria de empresas que têm uma *filosofia* de Custeio

Pleno. Segundo os autores, a aplicação do Método de Custeio Baseado em Atividades oferece maior possibilidade de se racionalizar ainda mais a alocação de custos indiretos. Isso possibilita a obtenção de estimativas de custo dos produtos *mais acuradas*, que serviriam então como uma melhor base para a determinação de preços pelo Método de Custeio Pleno, ou pelo Custeio por Absorção (Shim & Sudit, 1995, pp. 38 e 39).

Mais uma vez, constata-se a veracidade e a sabedoria da velha frase (e linha de pensamento): *diferentes custos para diferentes propósitos*.

## 6.12 A PESQUISA DE INNES & MITCHELL

Em artigo publicado no periódico *Management Accounting Research*, do Reino Unido, Innes & Mitchell divulgam os resultados de sua ampla pesquisa empírica realizada entre as 1.000 (mil) maiores empresas daquela nação, listadas na revista *The Times 1000*, de 1994.

Os cinco objetivos específicos da pesquisa, patrocinada pelo CIMA – *The Chartered Institute of Management Accountants*, eram (Innes & Mitchell, 1995, p.140):

1. Averiguar a extensão em que as práticas de ABC foram adotadas pelas maiores companhias do Reino Unido.
2. Identificar os propósitos específicos para os quais o ABC estava sendo usado por aqueles que o adotaram.
3. Explorar as visões dos usuários do ABC sobre o sucesso de cada área de aplicação do ABC.
4. Averiguar as visões dos não-usuários com relação ao ABC.

### 5. Identificar e desenvolver questões para futura pesquisa.

A pesquisa foi baseada em questionários postais enviados no começo do ano de 1994. A taxa total de respostas foi de 43,9%. Quanto à taxa de adoção do ABC, o resultado foi o seguinte (Innes & Mitchell, 1995, p. 141):

#### *Custeio Baseado em Atividades (ABC)*

	<i>n</i>	%
Atualmente usando o ABC	49	19,5
Atualmente considerando a adoção do ABC	68	27,1
Rejeitaram o ABC após avaliação	33	13,2
Não consideraram o ABC até o momento	101	40,2
Total	251	100,0

Tabela 6.5 – Taxa de adoção do ABC.

Percebe-se que menos de 20% dos respondentes adotavam o Método de Custeio Baseado em Atividades. Porém, 19,5% é uma taxa notoriamente alta quando comparada às pesquisas anteriores realizadas tanto no Reino Unido como em outros países. Até aquele momento, as taxas de adoção do ABC no Reino Unido, Europa e Estados Unidos tinham chegado a um máximo de apenas 14%, sendo que tipicamente a taxa estava bem abaixo desse nível (Innes & Mitchell, 1995, p. 138).

Porém, o ponto que merece maior destaque está nas 101 (cento e uma) empresas que não consideravam o ABC até o momento, representando 40,2% do total de empresas que responderam ao questionário. Dessas 101 empresas, *19 estavam satisfeitas com seus sistemas de custos tradicionais*, o que representa 19% do total de empresas que não consideraram a adoção do ABC. Esses "sistemas de custos tradicionais" só poderiam estar baseados no Método de Custeio Pleno, ou então no

Método de Custeio por Absorção, no caso das primeiras 14 empresas, visto que os autores da pesquisa dizem explicitamente que apenas 5 (cinco) empresas dessas 19 baseavam-se no Método de Custeio Direto (*direct costing*).

Portanto, do universo de empresas que não consideravam a adoção do ABC por estarem satisfeitas com seus sistemas de custos tradicionais (19 empresas), **73,68%** (14 empresas) estavam **satisfeitas** com seu Método de Custeio Pleno, ou com seu Método de Custeio por Absorção, ou ainda com uma forma mista de custeio entre ambos os métodos. Mais uma vez, chega-se a números percentuais de adoção do "*full costing*" similares aos encontrados por diversos pesquisadores, como por exemplo, Govindarajan & Anthony em 1983 (quase **83%**), Skinner em 1990 (aproximadamente **70%**), Shim & Sudit em 1995 (quase **70%**).

### 6.13 A PESQUISA DE DRURY & TAYLES

Como já dito na introdução deste capítulo 5, Drury & Tayles (1995) fizeram um trabalho que compila diversas pesquisas empíricas internacionais sobre práticas de Contabilidade Gerencial. O propósito do trabalho era identificar e tecer comentários a respeito das principais conclusões provenientes das pesquisas por eles citadas e analisadas e também discutir algumas das questões que mereciam ser mais profundamente investigadas.

A primeira grande descoberta era relativa ao *amplo uso de Custos Plenos para a tomada de decisões*. Todavia, as decisões não eram tomadas *apenas* com base em Custos Plenos. Constatou-se um uso flexível da informação de Custos, ora usando-se custos incrementais (provenientes do Método de Custeio Variável), ora usando-se Custos Plenos (provenientes do Método de Custeio Pleno ou do Método de Custeio por Absorção). Isso ocorre apesar da "sabedoria convencional rejeitar o uso de custos plenos" (Drury & Tayles, 1995, p. 268).

Cumprе evidenciar que o termo "custo pleno" é usado pelos autores para se referir tanto ao "custo total de fabricação" (custo por absorção) como ao "custo total" (Custos *mais* Despesas, que seriam o foco do verdadeiro custo pleno) (Drury & Tayles, 1995, p. 268).

Várias foram as razões encontradas para o amplo uso de Custos Plenos. Na fixação de preços de venda, por exemplo, a técnica denominada "*cost-plus pricing*", usando Custos Plenos, estava sendo extensivamente utilizada. A possível justificativa para a adoção de tal prática, em substituição aos custos variáveis, está no fato de que as empresas procuram se assegurar de que todos os custos sejam cobertos dentro da fórmula de *cost-plus pricing*. Se os volumes nos quais os custos fixos serão absorvidos forem estimados adequadamente, "a abordagem *cost-plus* assegurará que o lucro seja gerado" (Drury & Tayles, 1995, p. 268).

Uma segunda razão para o uso de Custos Plenos está na dificuldade em se operacionalizar o Custeio Variável. Em organizações que fabricam muitos produtos pode não ser possível conseguir-se a evidenciação dos chamados "custos relevantes"

em períodos curtos de tempo. Tal situação real choca-se com os típicos exemplos apresentados na literatura de Custos, onde a abordagem que utiliza os chamados “custos relevantes para a tomada de decisões” (entenda-se Custos Variáveis) é ilustrada em exemplos altamente simplificados (Drury & Tayles, 1995, p. 268). Também em situações onde existem diversos produtos que surgem do processamento de uma mesma matéria-prima – dando origem aos chamados custos conjuntos – pode também não ser possível a identificação e mensuração acurada dos “custos relevantes” (Variáveis). Nessas situações, muito freqüentes aliás, onde ocorrem custos conjuntos, a adoção do Custeio Variável pode ser gerencialmente inútil.

Outra razão para o amplo uso de Custos Plenos está na sua utilização como “direcionadores de atenção” para a identificação daqueles produtos que estejam necessitando de atenção especial, e portanto, de um estudo especial. Drury & Tayles (1995, p. 269) sugerem, neste ponto, que pesquisas futuras em maior profundidade sejam realizadas para se descobrir o que sejam esses “estudos especiais” e exatamente *como* a informação de Custos está sendo usada. É interessante notar também que essa aplicação para os Custos Plenos é *igual* à aplicação prescrita por Cooper & Kaplan (citados por Drury & Tayles, 1995, p. 269) para a informação provinda do Método de Custeio Baseado em Atividades. Cooper & Kaplan dizem que a informação do Custeio Baseado em Atividades não é para a tomada de decisão imediata, e sim para direcionar a atenção dos gestores para aqueles produtos que estejam apresentando prejuízos e que portanto requeiram estudos especiais mais detalhados para se avaliar a sua viabilidade no longo prazo.

O fato da literatura de custos assumir implicitamente que as decisões envolvendo produtos são independentes também sugere uma outra razão para o uso de “alguma forma de custeio pleno” (Drury & Tayles, 1995, p. 269). Segundo boa parte da literatura, quando uma decisão é tomada em relação a um produto específico presume-se que ela (a decisão) será tomada em separado de outras decisões concernentes aos demais produtos e que somente os custos incrementais e/ou evitáveis e também os elimináveis deveriam ser atribuídos ao produto específico que está sendo analisado. Eventuais custos conjuntos não são levados aos produtos. Em organizações que têm muitos produtos diferentes é provável que as decisões envolvendo produtos não sejam independentes. Nesse caso, uma melhor *aproximação* dos fluxos de caixa incrementais e/ou evitáveis de longo prazo pode ser obtida pela apropriação aos produtos de uma parcela do custo dos recursos utilizados em conjunto por vários produtos (alguma forma de Custo Pleno) que oscilará no tempo conforme a demanda para esses recursos. Essa visão dos Custos Plenos como figura substitutiva dos custos incrementais de longo prazo também é compartilhada por diversos autores de Microeconomia, conforme constata-se no estudo de Silberston (1970).

Ainda em relação à questão da dependência entre as decisões sobre produtos, é desejável que a informação de Custos proporcione aos gestores uma visualização do todo, e não apenas de partes isoladas, como ocorre com a informação do Método de Custeio Variável. Gestores que pensam estrategicamente, que pensam no longo prazo, que se preocupam com a continuidade de suas organizações, darão mais atenção a informações que tenham, pelo menos, uma orientação de longo prazo, como pode ser o caso das informações que provêm do Método de Custeio Pleno, por Absorção e

Baseado em Atividades, desde que esses métodos sejam estruturados e trabalhados com inteligência.

Outras descobertas que são tópicos de destaque no trabalho de Drury & Tayles (1995) são: “acurácia dos sistemas [sic] de custeio de produto; mentalidade de Contabilidade Financeira; implementação do princípio de controlabilidade; mudanças em sistemas de Contabilidade Gerencial”. Porém, esses outros tópicos não fazem parte direta do escopo desta dissertação de mestrado, cumprindo ressaltar, mais uma vez, a primeira grande constatação do trabalho de Drury & Tayles: *o extensivo uso de Custos Plenos para a tomada de decisões em diversos países, como Reino Unido, Estados Unidos da América, Suécia, Japão, Austrália e Bélgica.*

## CONCLUSÕES

As principais conclusões e constatações extraídas da presente dissertação são:

- 1) O Método de Custeio Pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio; portanto, não deve ser confundido com o Método de Custeio por Absorção, que leva aos objetos de custeio apenas os custos.
- 2) O Método de Custeio Pleno é mais conhecido no Brasil pela sigla RKW. Alguns autores também o chamam de Método de Custeio Integral, Método de Custeio por Absorção Total ou Método de Custeio Total.
- 3) Normalmente, o Método de Custeio Pleno contém uma noção de custo de oportunidade, representado pela figura da remuneração do capital próprio.
- 4) A experiência e vivência profissional de alguns autores brasileiros de Custos indica que a maior parte dos Contadores de Custos no Brasil ainda se utiliza do RKW alemão, ou melhor dizendo, do Método de Custeio Pleno.
- 5) O RKW também é conhecido como "método das seções homogêneas".

- 6) As origens históricas do Método de Custeio Pleno, detectadas com maior segurança pelos pesquisadores contábeis, datam do século XIX, tanto nos Estados Unidos da América como na Europa.
- 7) Quanto à origem do método de custeio conhecido no Brasil como RKW, sua origem oficial na Alemanha ocorreu no dia 11 de novembro de 1937, quando um órgão oficial daquele país divulgou e propôs um plano de contas uniforme para todas as empresas alemãs. Estava implícito em tal plano de contas o Método de Custeio Pleno. R.K.W., que era a sigla de tal órgão alemão, significa "Curadoria para Economia". RfB é a sigla do sub-comitê do R.K.W. que, literalmente, fez o plano de contas uniforme; RfB significa "Comitê de Economia Industrial".
- 8) Para vários Contadores e pesquisadores norte-americanos do início do século, o verdadeiro custo de um produto ou serviço era similar ao que se define nesta dissertação como Custo Pleno, ou seja, as despesas também deveriam ser levadas aos objetos de custeio.
- 9) As primeiras versões do Método de Custeio Pleno apresentavam, nitidamente, uma *preocupação técnica e científica com a melhor alocação possível dos custos indiretos e das despesas aos produtos.*
- 10) As aplicações do Método de Custeio Pleno são eminentemente gerenciais. Dentre elas destacam-se: monitoração de eficiência de processos fabris e de produtos; avaliação da lucratividade de processos fabris e de produtos; mensuração do preço de transferência; análise e posterior avaliação de desempenho de áreas e de gestores; decisões envolvendo preços de venda.

- 11) Empresas comerciais também podem fazer uso gerencial do Método de Custeio Pleno, de uma forma adaptada à sua realidade operacional, basicamente com respeito à terminologia.
- 12) Nos Estados Unidos da América e em outros países, o Custeio Pleno é usado oficialmente na precificação de contratos públicos. Isso configura então outra aplicação do Método de Custeio Pleno que, nesse caso, ultrapassa o âmbito gerencial da empresa.
- 13) Outras aplicações menos comuns para o Custeio Pleno são: encorajar representantes de venda a promover produtos ou serviços de alta margem de lucro, e computar a remuneração a empresas de consultoria que sejam pagas por meio de percentagem das economias de custo [e despesas] resultantes da implementação de suas recomendações.
- 14) A principal vantagem do Método de Custeio Pleno está no fato de serem levados em conta todos os gastos incorridos em uma organização, sem exceções. Tem-se portanto, uma informação de Custos completa e conservadora, com visão de longo prazo.
- 15) Outra vantagem pode advir do fato de que, enfatizando a recuperação total dos custos, o uso difundido do Custeio Pleno tende a introduzir no mercado um certo grau de estabilidade de preços. O Custeio Pleno pode ser usado também para “justificar preços”.

- 16) Como desvantagens, a utilização do Método de Custeio Pleno pode evidenciar menosprezo pelos concorrentes, por não se preocupar em analisar e gerir os custos estrategicamente. Por não distinguir custos fixos de custos variáveis, o Custeio Pleno pode levar à tomada de decisões equivocadas, por exemplo, em decisões do tipo aceitar ou não uma encomenda, especialmente se houver capacidade produtiva ociosa.
- 17) A principal desvantagem do Método de Custeio Pleno pode estar na arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos indiretos: *Cumprer lembrar, porém, que a alocação de gastos fixos não é necessariamente arbitrária ao ponto de tornar imprestável uma informação de Custo Pleno. Percebe-se, em toda a história do Custeio Pleno, inclusive na Alemanha do começo do século vinte, uma real preocupação em se rastrear os gastos indiretos e fixos da maneira mais realista possível. Também, critérios de rateio aparentemente arbitrários podem estar sendo usados para influenciar o comportamento dos gestores com respeito aos custos (finalidade gerencial estratégica).*
- 18) Além das desvantagens, também podem ocorrer dificuldades de ordem prática em relação ao uso do Método de Custeio Pleno, que seriam: (1) como encontrar o custo unitário do produto (CPV) no cotidiano, já que ele contém uma parcela do custo fixo total, e também (2) como encontrar as despesas operacionais por unidade, no dia-a-dia.
- 19) Ao contrário do que prega a literatura, os custos fixos podem ser relevantes em vários tipos de decisão. Uma situação ilustrativa poderia ocorrer quando da

determinação de preços de venda, onde os custos fixos incorridos no passado tenham criado um ativo valioso com usos alternativos. Neste caso, a inclusão de tais custos nos produtos para fins de formação do preço poderia assegurar que os preços de venda cobrissem o custo de oportunidade, ou seja, que cobrissem os benefícios líquidos que pudessem ser obtidos pela utilização do ativo na próxima atividade mais lucrativa.

- 20) Custos perdidos são tradicionalmente definidos como custos incorridos no passado e que não são mais afetados por qualquer ação futura, tornando-se, portanto, irrelevantes para as tomadas de decisão. Isso é o que diz boa parte da literatura. Todavia, custos fixos e custos perdidos não podem simplesmente ser eliminados ou escondidos. Para a tomada de decisões estratégicas, os custos perdidos podem ser criticamente importantes, no sentido de que eles podem dar uma boa idéia de em quais custos eventuais competidores teriam que incorrer para entrar em determinado mercado.
- 21) Na pesquisa bibliográfica realizada, não foram detectadas evidências explícitas sobre o uso do Custeio Pleno para custeamento de estoques. A experiência tem mostrado que, para fins de valoração de estoques, o método se utiliza do mesmo procedimento do Custeio por Absorção, ou seja, aloca aos estoques apenas os custos diretos e indiretos de produção, sendo as despesas em geral tratadas como gastos de período. Para fins gerenciais – evidenciação do resultado por produtos / linhas, precificação etc. -, é que as despesas e até o lucro são submetidos a alocações.

- 22) Como já exposto na primeira conclusão, o Método de Custeio por Absorção é aquele que leva aos objetos de custeio *apenas* os custos (e nunca as despesas). Tão antigo quanto o Método de Custeio Pleno, o Custeio por Absorção tem como sua principal razão de existência o atendimento aos requisitos da chamada Contabilidade Financeira ou Geral. Porém, constatou-se na literatura que o Custeio por Absorção pode também ser aplicado em âmbito gerencial, nas mesmas situações do Custeio Pleno. Com relação às vantagens e desvantagens, também há semelhança com as do Método de Custeio Pleno, *todavia num grau menor*, visto que as despesas não são levadas aos objetos de custeio mas, sim, ao resultado do período em que ocorreram seus respectivos fatos geradores.
- 23) O Método de Custeio Variável é aquele em que somente os custos e despesas variáveis, sejam eles diretos ou indiretos, são atribuídos aos objetos de custeio. Os custos fixos e as demais despesas são levados integral e diretamente ao resultado do período. Dessa maneira, comporão o valor dos estoques apenas os custos variáveis. As despesas variáveis são alocadas após a valoração dos inventários para se encontrar a chamada Margem de Contribuição.
- 24) Rigorosamente, Custeio Variável não é a mesma coisa que Custeio Direto. Neste último, custos fixos que porventura sejam diretamente identificáveis com os objetos de custeio, a estes são levados, o que nunca deve ocorrer no Custeio Variável.
- 25) No Custeio Variável, o comportamento do resultado é similar ao das vendas: se o faturamento aumenta, o resultado também aumenta, talvez não na mesma porcentagem, mas no mesmo sentido. No Custeio por Absorção (e no Custeio Pleno

também) esse fenômeno nem sempre ocorre. O custo fixo incluso no estoque é a diferença básica entre as duas formas de custeio.

- 26) O Método de Custeio Variável pode ser o mais antigo na história da humanidade. Ele pode ter surgido há mais de cinco mil anos com os sumério-babilônios.
- 27) Um dos primeiros e mais influentes autores a advogar a distinção entre os custos que variam, dos que não variam, em proporção direta às mudanças na produção foi J. Maurice Clark, da Universidade de Chicago. Foi Clark quem primeiro publicou a célebre frase no mundo moderno da Contabilidade de Custos, "diferentes custos para diferentes propósitos"! Trabalhando em muitas situações empresariais distintas, Clark explicou que não há um único uso correto da informação de custos, mas sim que o uso é guiado pelas diferentes necessidades de diferentes situações e problemas empresariais.
- 28) As aplicações do Método de Custeio Variável estão todas no âmbito da Contabilidade Gerencial. E, sem sombra de dúvidas, o Método de Custeio Variável é o que apresenta o maior número de aplicações gerenciais, tornando-se, portanto, uma importante ferramenta de custeio para apoio a diversos tipos de decisão.
- 29) A principal vantagem do uso do Método de Custeio Variável está, obviamente, na **não** alocação de custos indiretos fixos e despesas fixas aos objetos de custeio. Isso significa que a informação de custos provinda desse método de custeio é isenta de arbitrariedades e distorções, ao contrário do que *pode* ocorrer com os Métodos de Custeio Pleno e por Absorção. Todavia, quando o Custeio Variável é utilizado para fins de avaliação de desempenho de unidades de negócio ou linhas de produto, o

não rateio de custos e despesas comuns corresponde, implicitamente, a um rateio pior que aquele tendo em conta consumos de serviços, uma vez que o não rateio corresponde a afirmar que os custos e despesas fixos comuns devem ser igualmente atribuídos às unidades de negócios. Sendo de todos, subentende-se que seja de todos **igualmente**.

30) Há diversas desvantagens relacionadas ao Custeio Variável, dentre as quais destacam-se: (1) o fato de que pode ser extremamente difícil, e talvez até arbitrária, a adequada segregação dos custos em Fixos e Variáveis; (2) o fato de que os inventários tendem a estar subavaliados (ter-se-ia um “meio ativo”); e (3) o fato de que, por mais que se queira negar, são as decisões de curto e curtíssimo prazos as que podem ser mais beneficiadas com a informação do Custeio Variável. Entidades em continuidade, cujos gestores estejam preocupados com a sobrevivência da organização no longo prazo, não podem desconsiderar de forma alguma os custos e despesas fixos, o que pode ocorrer quando se tomam decisões baseadas apenas em informações provindas do Método de Custeio Variável.

31) O Método de Custeio Baseado em Atividades é aquele em que os custos indiretos de fabricação e as despesas são atribuídos primeiramente às atividades, para só então serem alocados aos objetos de custeio. O raciocínio principal que permeia este método é de que são as atividades que consomem os recursos da organização, enquanto que os produtos e/ou serviços por ela produzidos demandam a utilização, ou consumo, de tais atividades.

- 32) Mudanças generalizadas em várias práticas gerenciais, em virtude do aumento de intensidade da competição global, em primeiro lugar, e depois, dos velozes desenvolvimentos observados nas tecnologias de industrialização e de informação compõem o paradigma favorável à implementação do Método de Custeio Baseado em Atividades.
- 33) Há uma certa concordância no meio acadêmico mundial de que o Método de Custeio Baseado em Atividades começou a surgir no ano de 1985, quando da publicação de um artigo no periódico *Harvard Business Review*, intitulado “*The hidden factory*” (a fábrica oculta), de autoria de dois pesquisadores norte-americanos da *Boston University School of Management*, Jeffrey G. Miller e Thomas E. Vollmann.
- 34) Mesmo apesar de todas as similaridades, inclusive até nas origens, não se pode dizer que o Método de Custeio Baseado em Atividades seja a mesma coisa que o Método de Custeio Pleno (ou RKW, como preferem alguns) ou que o Método de Custeio por Absorção. Há diferenças significativas e notórias nos objetivos e na estrutura conceitual de cada um desses três métodos.
- 35) Parece ser unânime na literatura que o melhor uso do Método de Custeio Baseado em Atividades está em nível gerencial estratégico.
- 36) A grande vantagem do Método de Custeio Baseado em Atividades está no fornecimento de uma informação de custos mais verdadeira, principalmente em nível unitário. Isso proporciona uma ferramenta bem mais confiável para a efetiva gestão de custos, tanto estratégica como tática. O fato de se possuir uma informação de

custos mais verdadeira, que reflete da melhor maneira possível o real consumo de recursos numa empresa (recursos estes representados pelos custos indiretos de fabricação e até por despesas), pode consubstanciar-se numa vantagem competitiva, especialmente em setores da economia onde a concorrência atingiu níveis muito elevados.

37) Uma desvantagem óbvia do Método de Custeio Baseado em Atividades está no fato de que talvez ele nunca seja aplicado numa empresa em sua plenitude, ou seja, de que ele não venha a reportar os custos de *todas* as atividades de uma organização, devido a uma questão de custo/benefício. A implantação de um sistema de informação de custos que se utilize do Método de Custeio Baseado em Atividades só se justifica quando os custos de instalação e operação do sistema puderem ser ultrapassados pelos benefícios a serem obtidos no médio e longo prazos com tal método de custeio.

38) O uso incorreto (ou incompleto) da informação de custos, quando se considera *somente* a informação de Custo Baseado em Atividades, pode induzir a tomada de decisões *não* econômicas, particularmente em situações onde haja capacidade ociosa e a opção de se aceitar ou não uma determinada encomenda.

39) Publicada em 1970 no periódico "*The Economic Journal*", a pesquisa de Aubrey Silberston, com o tema "*Surveys of applied economics: price behaviour of firms*" (Pesquisas de economia aplicada: o comportamento de preço das firmas), compila as principais pesquisas empíricas sobre o comportamento de preços das firmas, realizadas principalmente nos Estados Unidos e Reino Unido, desde o começo do

século vinte até 1969. Silberston (1970) analisou muitas dezenas de estudos de Microeconomia, dentre os quais **13 (treze) efetivas pesquisas empíricas**, realizadas nos anos de 1939, 1949, 1955, 1956 (duas diferentes pesquisas), 1957, 1958, 1962 (também duas pesquisas distintas), 1964 (também duas pesquisas), 1965 e 1969. **Todas elas chegam ao resultado unânime de que a grande e esmagadora maioria das organizações se utilizam do Método de Custeio Pleno na fixação de seus preços de venda**, tanto no nível unitário como no total.

40) A pesquisa de Fremgen & Liao(1981) tinha como objetivo determinar as práticas empresariais correntes (naquela época) acerca da alocação dos custos indiretos para vários fins, e também as razões que levavam a essa prática. O estudo investigou como os vários custos indiretos comuns incorridos pelas empresas eram classificados, em que extensão estes custos eram alocados, sob que bases de alocação e para que fins tais alocações eram consideradas apropriadas e inapropriadas. Com respeito aos **resultados e conclusões** da pesquisa, destacam-se: (1) Apesar das “esmagadoras” objeções à alocação de custos indiretos presentes na literatura, a maioria das companhias pesquisadas **alocam** seus custos indiretos a suas áreas de responsabilidade. (2) A distinção entre custos diretos e indiretos não é fácil. (3) Há uma clara distinção na prática entre dois tipos de custos indiretos: os custos corporativos administrativos e os custos corporativos de serviço, sendo a alocação dos custos corporativos de serviço mais criteriosa do que a dos administrativos; tais “custos corporativos” são na verdade (na maioria dos casos) Despesas; portanto, as empresas pesquisadas estavam utilizando o Método de Custeio Pleno. (4) Descobriu-se que a maioria das bases de alocação usadas

refletiam o critério de “habilidade para suportar” (*ability-to-bear*); todavia, um grande número de empresas usava fatores causais para a alocação dos custos corporativos de serviço. (5) Lembrar os gerentes dos centros de lucros de que os custos indiretos (e as despesas) existem e que os lucros desses centros devem ser grandes o suficiente para cobrir parte desses custos indiretos e despesas, foi a razão mais importante mencionada no que tange à alocação de custos indiretos para a avaliação de desempenho; trata-se, portanto, de uma razão de natureza comportamental; assim, o objetivo da alocação é condicionar o comportamento dos gestores das áreas de alguma maneira julgada positiva pela alta administração da organização. (6) Ao contrário do que prega a literatura, relativamente poucas companhias alocam custos indiretos fixos e variáveis separadamente. (7) **A maioria das empresas pesquisadas também usa alocações de Custos Plenos para fixar preços de venda, sendo que as razões dominantes para tal prática giram em torno de um mesmo desejo: recuperar uma parcela justa de todos os custos por meio dos preços de todas as linhas de produtos.** (8) **Há empresas utilizando alocações em suas análises decisórias.** (9) A pesquisa empírica comprovou o amplo uso de bases de alocação focando a “capacidade para suportar” (*ability-to-bear*), tais como vendas brutas ou ativos totais. Tais bases podem ser compatíveis com os objetivos comportamentais ou motivacionais das alocações, conforme indicado pela maioria dos respondentes. Se as razões por trás das alocações de custos indiretos são primariamente comportamentais, então medidas amplas de atividade ou tamanho são menos questionáveis do que se diz na literatura; neste caso, aliás, o mero fato das alocações existirem é mais importante

do que os montantes que elas produzem. As conclusões similares também chegaram estudos posteriores (Hiromoto, 1988; Merchant & Shields, 1993).

41) Em 1983, uma grande pesquisa empírica empreendida por Govindarajan & Anthony junto às mil maiores companhias norte-americanas revelou uma incrível taxa de adoção de Custos Plenos para a fixação de preços de venda – 83%. Cumpre evidenciar que o termo “*full costs*” usado por Govindarajan & Anthony não denota apenas o verdadeiro Custo Pleno. Dos 83% de empresas que usavam *full costs* para a fixação de seus preços de venda, 33%, na realidade, se utilizavam apenas do custo total de produção (Custeio por Absorção) e 8% do custo total de produção *mais* despesas variáveis (forma de custeio mista entre o Absorção e o Pleno). Apenas os 42% restantes se utilizavam do literal e verdadeiro Custo Pleno. A taxa de respostas a esta pesquisa foi maior de 50% e o erro amostral foi quase inexistente (um decimal seguido de vinte zeros!).

42) Num espaço de doze anos, duas grandes pesquisas empíricas foram empreendidas no Reino Unido (Atkin & Skinner, 1974; Mills & Sweeting, 1986), com pouquíssimas diferenças significativas constatadas. No que tange à adoção de métodos baseados no custo para a fixação de preços de venda, que incluem os Métodos de Custeio Pleno e o por Absorção, a taxa em 1974 era de 75% e, em 1986, 76%. Independentemente dos canais de distribuição utilizados (vendas diretas, por representante, ou por atacadistas) e também das políticas de fixação de preços (“fixas” ou “flexíveis”), o Método de Custeio Pleno (ou o Método de Custeio por Absorção, ou até mesmo um método baseado no Retorno sobre o Investimento –

*ROI*) era ainda a base de informação mais popular para apoiar as decisões relacionadas a preços de venda.

- 43) Em 1988, o professor japonês Toshiro Hiromoto divulgou, por meio de um artigo acadêmico, o resultado de diversos estudos de caso empreendidos por ele em várias indústrias japonesas. Hiromoto descobriu que as indústrias japonesas se utilizavam do Método de Custeio por Absorção, e em alguns casos, talvez até do Método de Custeio Pleno, principalmente para indução de comportamento de gestores, rumo aos objetivos estratégicos da organização. As alocações eram um meio para motivação do pessoal e não um fim em si mesmas, visto que a alta administração não estava muito preocupada com a acurácia dos números.
- 44) Numa extensa pesquisa empírica realizada paralelamente no Japão e na Escócia em 1988, descobriu-se que apenas 31% de empresas japonesas e 48% de empresas escocesas se utilizavam gerencialmente do Método de Custeio Variável. As demais faziam uso do Método de Custeio por Absorção e algumas até do Método de Custeio Pleno (Yoshikawa, Innes & Mitchell, 1989).
- 45) Outra ampla pesquisa empírica realizada no Reino Unido (Ramadan, 1989) provou que grandes companhias segmentadas em divisões estavam se utilizando do Método de Custeio Pleno para avaliação de desempenho. E a evidência empírica, na pesquisa de Ramadan, mostra que a alta administração aloca as despesas centrais para fins de análise e posterior avaliação de desempenho, no intuito de influenciar o comportamento dos gestores para que tomem ações na direção dos melhores interesses da organização como um todo.

- 46) A Austrália e a Nova Zelândia também foram palco de uma pesquisa empírica acerca das metodologias utilizadas para avaliação de desempenho de divisões (Skinner, 1990). Descobriu-se que cerca de 70% das empresas utilizavam-se do Método de Custeio Pleno, ou então de uma forma mista de custeio entre o Pleno e o por Absorção, para análise e avaliação de desempenho. Tal índice (70%) é muito similar ao encontrado em três outras pesquisas norte-americanas (sendo uma delas a de Fremgen & Liao, 1981), uma outra do Reino Unido e ainda uma outra também realizada na Austrália (todas elas devidamente referenciadas por Skinner, 1990). Dentre as justificativas econômicas para tal prática encontra-se a intenção de se induzir comportamentos, assim também como o fato de serem possíveis comparações entre as divisões da companhia, e até mesmo com outras empresas (Skinner, 1990, p. 136). Se se utilizasse o Custeio Variável e a figura da Margem de Contribuição para avaliação de desempenho, não seria possível a comparação com o desempenho de outras empresas, visto que a obtenção dessas informações pertinentes a outras empresas se daria por meio de suas demonstrações contábeis publicadas, baseadas no Método de Custeio por Absorção. A Lucratividade Líquida, obtida por meio do Método de Custeio Pleno, também era utilizada nesses países (em ordem decrescente de intensidade de uso) para: (a) tomada de decisão corporativa de longo prazo; (b) tomada de decisão divisional de longo prazo; (c) determinação de preços de venda; (d) pagamentos de bônus, e (e) por tradição.
- 47) O professor e pesquisador Robin Cooper, reconhecidamente um dos principais divulgadores do Método de Custeio Baseado em Atividades, também **constatou o amplo uso do Método de Custeio Pleno e do Método de Custeio por Absorção**

**entre empresas americanas.** Assim como Hiromoto (1988), o trabalho empírico de Cooper está consubstanciado em Estudos de Caso; porém, o trabalho de Cooper tem muito mais força que o de Hiromoto, visto que Cooper realizou mais de 150 (cento e cinqüenta) Estudos de Caso!

- 48) Dez anos após a divulgação da pesquisa empírica de Govindarajan & Anthony (1983), Shim & Sudit conduziram um estudo similar sobre práticas de determinação de preços de venda entre indústrias dos Estados Unidos. Quase **70%** de indústrias de todos os tamanhos, em termos de faixas de faturamento, adotavam uma *filosofia* de custeio pleno, sendo que praticamente metade delas se utilizavam na verdade do Método de Custeio por Absorção, enquanto a outra metade fazia uso literalmente do Método de Custeio Pleno.
- 49) Em nova pesquisa empírica realizada no Reino Unido (Innes & Mitchell, 1995), dessa vez para se descobrir a taxa de adoção e os usos do Método de Custeio Baseado em Atividades naquela nação, também descobriu-se que, do universo de empresas que não consideraram a adoção do ABC (19 empresas), **73,68%** (14 empresas) estavam **satisfeitas** com seu Método de Custeio Pleno, ou com seu Método de Custeio por Absorção, ou ainda com uma forma mista de custeio entre ambos métodos. Mais uma vez, chega-se a números percentuais de adoção do “*full costing*” similares aos encontrados por diversos pesquisadores, como por exemplo, Govindarajan & Anthony em 1983 (quase **83%**), Skinner em 1990 (aproximadamente **70%**), Shim & Sudit em 1995 (quase **70%**).

Com relação aos Problemas enunciados na Introdução desta Dissertação, conclui-se, após toda essa análise conceitual e empírica, que **tanto o Método de Custeio Pleno quanto o Método de Custeio por Absorção podem ser realmente úteis gerencialmente**, proporcionando informações de Custos potencialmente valiosas para a gestão das organizações.

Após uma extensa revisão bibliográfica acerca dos cinco principais métodos de custeio (Pleno, Absorção, Variável, Direto e Baseado em Atividades), pode-se concluir que a maioria das críticas feitas aos denominados métodos de custeio tradicionais, no caso, os Métodos de Custeio Pleno e o por Absorção, são descabidas. Tais críticas não deveriam ser feitas aos métodos em si, mas aos seus implementadores e usuários, quando fazem mal uso desses métodos, principalmente quando adotam critérios de rateio grosseiramente simplificados. Quando há uma adequada departamentalização e um esforço sério e rigoroso para se identificar os critérios de rateio que melhor reflitam a realidade físico-operacional da empresa, as informações provindas dos Métodos de Custeio Pleno e por Absorção podem alcançar um alto nível de acurácia, similar ao que se propõe no Método de Custeio Baseado em Atividades.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALLORA, Franz. **Engenharia de custos: custos técnicos**. São Paulo: Pioneira; Blumenau (SC): Fundação Universidade Regional de Blumenau, 1985.
- ANDERSON, S. W. Measuring the impact of product mix heterogeneity on manufacturing overhead cost. **The Accounting Review**, Vol. 70, No. 3, pp. 363-387, July 1995.
- ANTHONY, Robert N. The trouble with profit maximization. **Harvard Business Review**, pp. 126-134, November-December 1960.
- ANTHONY, Robert N. A case for historical costs. **Harvard Business Review**, pp. 69-79, November-December 1976.
- ATKIN, B. & SKINNER, R. **How british industry prices**. Industrial Market Research Limited, 1975.
- ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S. & YOUNG, S. M. **Management Accounting**. 2nd ed., Prentice Hall, Upper Saddle River, N. Jersey, 1997.
- BACKER, Morton & JACOBSEN, L. E. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas**. Vol. 2. trad. Pierre Louis Laporte, São Paulo: McGraw-Hill do Brasil Ltda., 1973.
- BACKER, M. & JACOBSEN, L. E. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. Trad. e adaptação de José Carlos Marion, Mussolini Orru. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1984.
- BALKIN, N. Prices in the clothing industry. **Journal of Industrial Economics**, November 1956.
- BARBACK, R. H. **The pricing of manufactures**. London: Macmillan, 1964.

- BAXTER, W. T. & OXENFELDT, A. R. Costing and pricing: the cost accountant versus the economist. **Business Horizons**, 1961.
- BEAR, Robert; MILLS, Roger & SCHMID, Felix. **Product costing in advanced technology environments**. Management Accounting, London, U.K., Vol. 72, No. 11, pp. 20-22, December 1994.
- BENNINGER, L. J. The traditional vs. the cost accounting concept of cost. **The Accounting Review**, Vol. XXIV, No. 4, pp. 387-391, October 1949.
- BERGAMASCO, Cláudia. O embaraço da Clairol. **Gazeta Mercantil**, Página C-1, 25 de janeiro de 1999.
- BERNARDO, Mauro Santo. **Desenvolvimento da contabilidade de custos e o progresso tecnológico: origens e desenvolvimentos até 1914**. São Paulo, 1996. Dissertação de Mestrado em Contabilidade - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- BIERMAN Jr, Harold. Measurement and accounting. **The Accounting Review**, julho 1963.
- BJØRNENAK, Trond. Conventional wisdom and costing practices. **Management Accounting Research**, London, U.K., Vol. 8, pp. 367-382, 1997.
- BORTOLUCI, Lauci dos Reis & KAWAHARA, Lucia. **Orientação bibliográfica**. São Paulo: Serviço de Biblioteca e Documentação, FEA-USP, 1997.
- BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. Tradução Antonio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996.
- BUENO, Francisco da Silveira. **Minidicionário da língua portuguesa**. Edição revista e atualizada por Helena Bonito C. Pereira e por Rena Signer. São Paulo: FTD / Lisa, 1994.
- CAPASSO, Carmelo M.; GRANDA, Fernando E. & SMOLJE, Alejandro R. **Custeio baseado em atividades (ABC) vs. métodos tradicionais de custeio**. Tradução de

- Rodrigo Debus Soares. *Revista Brasileira de Contabilidade*, v.28, n.116, pp. 72-81, março/abril de 1999.
- CARASTAN, Jacira Tudora. Integração do método ABC à técnica BPA. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*, Ano II, No. 4, pp. 24-33, março de 1998.
- CASTRO, Cláudio de Moura. *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.
- CHENHALL, R. H. Some elements of organisational control in Australian divisionalised firms. *Australian Journal of Management*, Vol. 4, No. 1, supplement, April 1979.
- CHRISTENSEN, John & DEMSKI, Joel S. The classical foundations of 'modern' costing. *Management Accounting Research*, London, U. K., Vol. 6, No. 1, pp. 13-32, March 1995.
- CIMA - The Chartered Institute of Management Accountants. The many faces of ABC. *Management Accounting*, London, U.K., Vol. 70, No. 8, p. 32, September 1992.
- CIMA - The Chartered Institute of Management Accountants. *Management Accounting Official Terminology*. London: CIMA, 1996.
- CLARK, J. Maurice. *Studies in the economics of overhead costs*. Chicago: University of Chicago Press, 1923.
- COGAN, Samuel. *Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo: Pioneira; Rio de Janeiro: Grifo Enterprises, 1994.
- COOPER, Robin. Explicating the logic of ABC. *Management Accounting*, London, U.K., pp. 58-60, November 1990.
- DE ROCCHI, Carlos Antonio. Comparação das atuais doutrinas e práticas operativas da contabilidade de custos. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, V. 27, No. 92, pp. 10-18, janeiro/março de 1998.

- DEAN, Graeme W.; CLARKE, Frank L. & GRAVES, O. Finley. **Replacement costs and accounting reform in post-World War I Germany**. New York: Garland Publishing, Inc., 1990.
- DER Wirtschaftstreuhand. Sept. 15, 1938, Heft Nr. 17/18, p. 1.
- DEVINE, Carl Thomas. Cost accounting and pricing policies. **The Accounting Review**, Vol XXV, No. 4, pp. 384-389, October 1950.
- DRURY, Colin & TAYLES, Mike. Issues arising from surveys of management accounting practice. **Management Accounting Research**, London, U.K., Vol. 6, No. 3, pp. 267-280, September 1995.
- DUGDALE, David. The uses of activity-based costing. **Management Accounting**, London, U. K., pp. 36-8, October 1990.
- EDWARDS, H. R. **Competition and monopoly in the british soap industry**. Oxford: Clarendon Press, 1962.
- EZZAMEL, Mahmoud & WILLMOTT, Hugh. Survey of UK management practices. **Management Accounting**, London, U.K., p. 31, March 1992.
- FERRARA, William L. Cost/Management Accounting: the 21st century. **Management Accounting**, U.S.A., pp. 30-36, December 1995.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 2. ed., revista e aumentada, Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa**. 3.ed. totalmente revista e ampliada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.
- FLEISCHMAN, Richard K. A history of management accounting through the 1960s. In: LEE, T. A.; BISHOP, A. & PARKER, R. H. **Accounting history from the renaissance to the present: a remembrance of Luca Pacioli**. New York: Garland Publishing, Inc., 1996. Chapter 4, pp. 119-142.

- FRANCO, Hilário. **Contabilidade industrial**: com apêndice de contabilidade agrícola. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1982.
- FREMGEN, James M. & LIAO, Shu S. **The allocation of corporate indirect costs**. New York: National Association of Accountants, 1981.
- GALBRAITH, John Kenneth. **O novo estado industrial**. 3. ed. trad. Leônidas Gontijo de Carvalho. São Paulo: Nova Cultural, 1997.
- GELDMACHER, Erwin. Accounting problems. In: DEAN, Graeme W.; CLARKE, Frank L. & GRAVES, O. Finley. **Replacement costs and accounting reform in post-World War I Germany**. New York: Garland Publishing, Inc., 1990. Translation 4, pp. 79-96.
- GIETZMANN, M. B. & MONAHAN, G. E. Absorption versus direct costing: the relevance of opportunity costs in the management of congested stochastic production systems. **Management Accounting Research**, London, U.K., Vol. 7, No. 4, pp. 409-429, December 1996.
- GONÇALVES, Rosana C. M. Grillo; PROCÓPIO, Adriana M. & COCENZA, Verônica A. Diferentes métodos de custeio e utilidade, confiabilidade e valor de *feedback* da informação de custo. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, Ano II, No. 4, pp. 05-10, março de 1998.
- GONÇALVES, Rosana C. M. Grillo & COCENZA, Verônica A. O uso do ABC na geração de informações para a intervenção em processos de negócios: um caso estudado. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, Ano II, No. 5, pp. 61-72, julho de 1998.
- GONZÁLEZ, Cristobal del Río. Administración, contabilidad, presupuestos, y costos por areas y niveles de responsabilidad (ABC). In: **IV Congresso Internacional de Custos e II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos**, Campinas, Brasil, 1995. A gestão de custos e os sistemas de custeio diante dos desafios da qualidade e da produtividade. Campinas: Universidade Estadual de Campinas, 1995. Anais, Volume I, pp. 225-240.
- GONZÁLEZ, Cristobal del Río. Costo integral – conjunto. Caso práctico. In: **VI Congresso Internacional de Custos**, Braga, Portugal, 1999. Custos e Estratégia Empresarial. Portugal: Universidade do Minho, 1999. CD-Rom.

- GOVINDARAJAN, V. & ANTHONY, Robert N. How firms use cost data in price decisions. **Management Accounting**, New York, U. S. A., Vol. LXV, No. 1, pp. 30-6, July 1983.
- GRAHAM, C; LYALL, D. & PUXTY, A. G. Cost control: the manager's perspective. **Management Accounting**, London, U. K., Vol. 70, No. 9, pp. 26-7, October 1992.
- GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. São Paulo: Atlas, 1996.
- GUERREIRO, Reinaldo & CATELLI, Armando. Considerações conceituais sobre o planejamento de preços em empresas de telecomunicações: um enfoque da Gestão Econômica – GECON. In: **IV Congresso Internacional de Custos e II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos**, Campinas, Brasil, 1995. A gestão de custos e os sistemas de custeio diante dos desafios da qualidade e da produtividade. Campinas: Universidade Estadual de Campinas, 1995. Anais, Volume II, pp. 853-864.
- HAGUE, D. C. Economic theory and business behaviour. **Review of Economic Studies**, No. 3, 1949.
- HALL, R. L. & HITCH, C. J. Price theory and business behaviour. **Oxford Economic Papers**, May 1939.
- HARRIS, E. **Marginal costing**. London: The Chartered Institute of Management Accountants, 1995.
- HIROMOTO, Toshiro. Another hidden edge: japanese management accounting. **Harvard Business Review**, Boston Mass., pp. 22-26, July-August 1988.
- HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. Trad. Danilo A. Nogueira. São Paulo: Atlas, 1978. 2 Volumes.
- HORNGREN, Charles T. Cost and management accounting: yesterday and today. In: BROMWICH, M & HOPWOOD, A. G. (eds.). **Research and current issues in management accounting**. Pitman, 1986. pp. 31-43.

- HORNGREN, Charles T. Management accounting: this century and beyond. **Management Accounting Research**, London, U.K., Vol. 6, No. 3, pp. 281-286, September 1995.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G. & DATAR, S. M. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 9th ed., New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1997.
- HOWE, M. Marginal analysis in accounting. **Yorkshire Bulletin of Economic and Social Research**, November 1962.
- IJIRI, Yuji. **The foundations of accounting measurement: a mathematical, economic, and behavioral inquiry**. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1967.
- INMAN, Mark Lee. Overhead absorption variance analysis: compounding the problem? **Management Accounting**, London, U. K., Vol. 63, No. 8, pp. 30-1, September 1985.
- INNES, John & MITCHELL, Falconer. ABC: a survey of CIMA members. **Management Accounting**, London, U. K., pp. 28-30, October 1991.
- INNES, John & MITCHELL, Falconer. A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies. **Management Accounting Research**, London, U.K., Vol. 6, No. 2, pp. 137-153, June 1995.
- IOB - Informações Objetivas. Custeio por absorção ou custeio direto. **Temática Contábil e Balanços**, Boletim no. 2, pp. 5-6, 1997.
- IOB - Informações Objetivas. Integração custos-contabilidade (comentários). **Temática Contábil e Balanços**. Ano XXXII, No. 32, pp.1-7, agosto, 1998a.
- IOB - Informações Objetivas. Por que os sistemas de custos falham? **Temática Contábil e Balanços**. Ano XXXII, No. 33, pp. 8-9, 1998b.
- IOB - Informações Objetivas. Custos de empresas comerciais (1ª parte). **Temática Contábil e Balanços**. Ano XXXIII, No. 34, pp. 1-7, 1998c.
- IOB - Informações Objetivas. Custo de empresas comerciais (2ª e última parte). **Temática Contábil e Balanços**. Ano XXXIII, No. 35, 1998d.

- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1978.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. A contabilidade como sistema de informação empresarial (SIE). **Boletim do IBRACON**, No. 245, pp. 07-9, outubro/novembro de 1998.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. Paradigmas do ensino da contabilidade nos cursos de pós-graduação e o "estado da arte" na contabilidade. **Boletim do IBRACON**, No. 254. pp. 02-7, julho de 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu & GELBCKE, Ernesto Rubens.[coordenadores] **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- JEANS, Mike & MORROW, Michael. The practicalities of using activity-based costing. **Management Accounting**, London, U. K.,Vo. 67, No. 10, pp. 42-44, November 1989.
- JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert S. **Relevance Lost: the rise and fall of management accounting**. 2nd ed. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1991.
- KANITZ, Stephen C. **Contribuição à teoria do rateio dos custos fixos**. São Paulo, 1972. Tese de Doutorado em Contabilidade – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo.
- KATO, Yutaka & HOPPER, Trevor. Editorial - Japanese Management Accounting. **Management Accounting Research**, London, U.K., Vol. 6, No. 4, pp. 307-312, December 1995.
- KILGER, Wolfgang. **Flexible Plankostenrechnung**. Köln und Opladen: Westdeutscher Verlag, 1967.
- KINGCOTT, Timothy. Contabilidade baseada em oportunidades: melhor que o custeamento ABC? trad. Helena de Oliveira De Rocchi. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, V. 27, No. 92, pp.22-26, janeiro/março de 1998.

- KLAUSER, Ludwig J. M. **Custo industrial**. São Paulo: Atlas, 1960.
- KOBATA, Cecilia Akemi. **Alocação dos custos fixos: um modelo de programação linear**. São Paulo, 1976. Dissertação de Mestrado em Contabilidade - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo.
- KOEHLER, Kenneth G. The effective management of change. **CMA - Management Accounting Magazine**, Vol. 63, No. 4, May 1989.
- KOLIVER, Olivio. As mudanças estruturais nas entidades e o comportamento dos custos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, V. 27, No. 94, pp. 07-14, julho/setembro de 1998.
- LARSON, K. D. Implications of measurement theory on accounting concept formulation. **The Accounting Review**, January 1969.
- LEE, T. A.; BISHOP, A. & PARKER, R. H. **Accounting history from the renaissance to the present: a remembrance of Luca Pacioli**. New York: Garland Publishing, Inc., 1996.
- LEME, Ruy Aguiar da Silva. **Controle de custos, preços e lucro na conjuntura econômica atual**. São Paulo, 1968. 161 p. Departamento de Engenharia de Produção da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo.
- LEONE, George S. Guerra. A contabilidade de custos e os seus desafios. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, V. 27, No. 94, pp. 49-51, julho/setembro de 1998.
- LITTLETON, A. C. **Accounting evolution to 1900**. New York: American Institute Publishing Co., 1933.
- LUTHER, Robert G. Fixed costs and sunk costs in decision-making. **Management Accounting**, London, U. K., pp. 37 e 42, January 1992.
- LUZ, Odone Santos da & DE ROCCHI, Carlos Antonio. Estrutura e funcionamento dos sistemas de apuração e análise de custos. **Revista do Conselho Regional de**

**Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, V. 27, No. 93, pp. 21-30, abril/junho de 1998.

MANDARINO, Umberto. **Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1981.

MARRIS, R. L. **The economic theory of managerial capitalism**. London: Macmillan, 1964.

MARTINS, Eliseu. A hora e a vez da contabilidade de custos. **Revista ANEFAC**, Ano 7, No. 45, pp. 04-6, janeiro de 1997.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6. ed., São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MARTINS, Sônia Sevilha & BRUNSTEIN, Israel. Gestão de custos: uma ferramenta para o controle. In: **VI Congresso Internacional de Custos**, Braga, Portugal, 1999. Custos e Estratégia Empresarial. Portugal: Universidade do Minho, 1999. CD-Rom.

MATTOS, A.; MORAES, A. L.; MADUREIRA, D. & THOMPSON, F. Dilema na hora de repassar o câmbio aos preços. **Gazeta Mercantil**, Página C-1, 25 de janeiro de 1999.

MATZ, Adolph. Accounting as a tool for economy in german business. **The Accounting Review**, Vol. XV, No. 2, pp. 177-185, June, 1940a.

MATZ, Adolph. Cost Accounting in Germany. **The Accounting Review**, Vol. XV, No. 3, pp. 371-9, September, 1940b.

MATZ, A.; CURRY, Othel J. & FRANK, George W. **Contabilidade de custos**. Trad. Luiz A. Caruso. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1978. 2 Volumes.

McDOWELL, Terry. Value management - going into the millenium via excelence revisited. **Management Accounting**, London, U. K., Vol. 72, No. 11, pp. 18-20, December 1994.

- McMANN, P. J. & NANNI Jr., Alfred J. Means versus ends: a review of the literature on Japanese management accounting. **Management Accounting Research**, London, U.K., Vol. 6, No. 4, pp. 313-346, December 1995.
- MERCHANT, Kenneth A. & SHIELDS, Michael D. When and why to measure costs less accurately to improve decision making. **Accounting Horizons**, pp. 76-81, June 1993.
- MILLER, Jeffrey G. & VOLLMANN, Thomas E. The hidden factory. **Harvard Business Review**, Vol. 63, No. 5, pp. 142-150, September-October 1985.
- MILLS, Roger W. & SWEETING, Christine. **Pricing decisions in practice: how are they made in UK manufacturing and service companies?** London: The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), 1988.
- MORSE, Wayne J. **Cost accounting: processing, evaluating and using cost data.** 2nd ed., Addison-Wesley Publishing Company, U. S. A., 1981.
- NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio Baseado em Atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação.** São Paulo: Atlas, 1991.
- NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Padrões contábeis intercambiáveis entre os métodos de custeio por absorção e variável/direto.** São Paulo, 1980. Dissertação de Mestrado em Contabilidade - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo.
- NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Bases para a eficácia de sistema de custeio para gestão de preços.** São Paulo, 1989. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo.
- OXENFELDT, Alfred R. **Pricing new products.** AMA Management Report No. 8, 1958.
- PAMPLONA, Edson de Oliveira. Avaliação qualitativa de *cost drivers* pelo método AHP. In: **VI Congresso Brasileiro de Custos**, São Paulo, 1999. Eficiência e

produtividade para o desenvolvimento social. São Paulo: FEA-USP, 1999a. CD-Rom.

PAMPLONA, Edson de Oliveira. Avaliação de direcionadores de custos em uma empresa do setor industrial: estudo de caso. In: **VI Congresso Internacional de Custos**, Braga, Portugal, 1999. Custos e Estratégia Empresarial. Portugal: Universidade do Minho, 1999b. CD-Rom.

PEARCE, I. F. A study in price policy. **Economica**, New Series, May 1956.

PEDERIVA, João Henrique. A contabilidade e os custos indiretos. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, V. 27, No. 93, pp. 46-60, abril/junho de 1998.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins & COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PIGATTO, José Alexandre Magrini & LISBOA, Lázaro Plácido. Evolução e atual estado da contabilidade alemã. **Caderno de Estudos – FIPECAFI**, v. 11, n. 21, pp. 56-73, maio/agosto de 1999.

POOL, A. G. & LLEWELLYN, G. **The british hosiery industry: a study in competition**. Leicester: Leicester University Press, 1958.

RAINNIE, G. F. (ed.) **The woollen and worsted industry**. Oxford: Clarendon Press, 1965.

RAMADAN, Sayel. The rationale for cost allocation: a study of UK divisionalised companies. **Accounting and Business Research**, Vol. 20, No. 77, pp. 31-37, 1989.

REECE, J. S. & COOL, W. R. Measuring investment centre performance. **Harvard Business Review**, Vol. 56, May-June 1978.

RIBBENTROP, V. **Vierjahresplan und Welthandel**, Junker & Dünnhaupt Verlag, Berlin, 1937.

- RIBEIRO, Maisa de Souza & MARTINS, Eliseu. Apuração dos custos ambientais por meio do custeio por atividades. **Boletim do IBRACON**, Ano XXI, No. 243, pp. 3-15, agosto de 1998.
- RICCIO, Edson Luiz; ROBLES JÚNIOR, Antônio & GOUVEIA, Joaquim J. F. Aguiar. Sistema de custos baseado em atividades nas empresas de serviços. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, Ano II, No. 6, pp. 48-65, novembro de 1998.
- R.K.W. Mitteilungen, Herausgegeben von Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, **Grundsätze für Buchhaltungsrichtlinien**, Nov. 1937.
- ROBB, Fenton F. Information technology and the accountancy profession. In: LEE, T. A.; BISHOP, A. & PARKER, R. H. **Accounting history from the renaissance to the present: a remembrance of Luca Pacioli**. New York: Garland Publishing, Inc., 1996. Chapter 7, pp. 195-229.
- ROBSON, R. **The cotton industry in Britain**. London: Macmillan, 1957.
- ROCHA, Welington. Enfoque dialético do custeio baseado em atividades. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, Ano I, No. 2, pp. 40-42, julho de 1997.
- ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. São Paulo, 1999. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- SÁ, A. Lopes de & SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento integrado de custos**. Tradução de Adalberto Ferreira das Neves; revisão técnica Eliseu Martins. São Paulo: Atlas, 1997.
- SANTOS, Ariovaldo dos. Reconhecimento da inflação nas demonstrações contábeis: infelizmente, uma lição ainda não apreendida por muitos. **Boletim do IBRACON**, No. 245, pp. 02-6, outubro/novembro de 1998.

- SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelagem de sistemas de custos. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*, Ano II, No. 4, pp. 62-74, março de 1998.
- SANTOS, Roberto Vatan dos & NININ, Alessandra Cardoso da Silva. Realidade dos sistemas de custos em empresas de grande porte. In: **VI Congresso Internacional de Custos**, Braga, Portugal, 1999. Custos e Estratégia Empresarial. Portugal: Universidade do Minho, 1999. CD-Rom.
- SANVICENTE, Antonio Zoratto & SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas: planejamento e controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- SCHMIEDICKE, R. S. & NAGY, C. F. **Princípios de contabilidade de custos**. 5. ed. Trad. Auripebo Berrance Simões; revisão técnica de João Carlos Hopp. São Paulo: Saraiva, 1978.
- SELIG, Paulo Maurício; POSSAMAI, Osmar & KLIEMANN NETO, Francisco José. A interrelação entre a capacidade e a melhoria do valor de uma empresa. In: **IV Congresso Internacional de Custos e II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos**, Campinas, Brasil, 1995. A gestão de custos e os sistemas de custeio diante dos desafios da qualidade e da produtividade. Campinas: Universidade Estadual de Campinas, 1995. Anais, Volume I, pp. 17-29.
- SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 19. ed. São Paulo: Cortez, 1993.
- SHANK, John. Estratégia da empresa deve orientar contabilidade gerencial. **Folha Management** (suplemento do jornal "Folha de São Paulo"), No. 22, São Paulo, 8 de janeiro de 1996.
- SHERIDAN, T. T. Management accounting in global European corporations: Anglophone and continental viewpoints. **Management Accounting Research**, London, U.K., Vol. 6, No. 3, pp. 287-294, September 1995.
- SHIM, Eunsup & SUDIT, Ephraim F. How manufacturers price products. **Management Accounting**, U.S.A., pp. 37-39, February 1995.
- SIEGEL, Joel G. & SHIM, Jae K. **Dictionary of Accounting Terms**. 2nd ed., New York: Barron's Educational Series, Inc., 1995.

- SILBERSTON, Aubrey. Surveys of applied economics: price behaviour of firms. *The Economic Journal*, pp. 511-582, September 1970.
- SILVA, Paulo Roberto da. **Uma contribuição à contabilidade de custos na formação de preços de venda na indústria de bens de consumo**. São Paulo, 1980. Dissertação de Mestrado em Contabilidade – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo.
- SIMON, H. A. A behavioral model of rational choice. *Quarterly Journal of Economics*, February 1955.
- SKINNER, R. C. The role of profitability in divisional decision making and performance evaluation. *Accounting and Business Research*, Vol. 20, No. 78, pp. 135-141, Spring 1990.
- SMITH, K. & SULLIVAN, C. **Survey of cost management systems in Manufacturing**. Purdue University Working Paper Series No. 90-5-1. 1990.
- STORRAR, Colin. [ed.] **The Accountant's Magazine: an anthology**. New York: Garland Publishing, Inc., 1986.
- STRANGE, Nicholas. German management accounting. *Management Accounting*, London, U.K., Vol. 70, No. 9, p. 46, October 1992.
- SYLOS-LABINI, P. **Oligopoly and technical progress**. Cambridge: Harvard University Press, 1962; revised edition 1969.
- TOD, Frederick. Cost accounts. In: STORRAR, Colin. [ed.] **The Accountant's Magazine: an anthology**. New York: Garland Publishing, Inc., 1986. Translation 5, pp. 37-44.
- TOMKINS, C. **Financial planning in divisionalised companies**. Haymarket, London, 1973.
- TYSON, Thomas. The impact of advancements in manufacturing and information technology on management accounting systems. In: LEE, T. A.; BISHOP, A. &

PARKER, R. H. **Accounting history from the renaissance to the present: a remembrance of Luca Pacioli.** New York: Garland Publishing, Inc., 1996. Chapter 5, pp. 143-165.

VANCIL, R. F. **Decentralization: managerial ambiguity by design.** Dow Jones-Irwin, Homewood, Illinois, 1979.

VATTER, William J. **Managerial accounting.** New York: Prentice-Hall, 1950.

VAZQUEZ, Juan Carlos. ¿Las críticas del ABC, involucran a los costos estándares integrales? In: **IV Congresso Internacional de Custos e II Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos**, Campinas, Brasil, 1995. A gestão de custos e os sistemas de custeio diante dos desafios da qualidade e da produtividade. Campinas: Universidade Estadual de Campinas, 1995. Anais, Volume I, pp. 315-329.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento empresarial.** Tradução e adaptação à terminologia contábil brasileira de Antônio Zoratto Sanvicente. 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 1983.

WILSON, Richard. Strategic cost analysis. **Management Accounting**, London, U.K., pp. 42-3, October 1990.

WILSON, Richard M. S. Análise estratégica dos custos. trad. Carlos Antonio De Rocchi. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, V. 27, No. 92, pp. 33-35, janeiro/março de 1998.

YOSHIKAWA, Takeo; INNES, John & MITCHELL, Falconer. Japanese management accounting: a comparative survey. **Management Accounting**, London, U. K., Vol. 67, No. 10, pp. 20-23, November 1989.

ZIMMERMAN, Jerold L. The costs and benefits of cost allocations. **The Accounting Review**, U. S. A., Vol. LIV, No. 3, pp. 504-521, July 1979.

**REFERÊNCIAS A INFORMAÇÕES VERBAIS**

**IUDÍCIBUS, Sérgio de. Arguição feita durante a defesa de Dissertação de Mestrado da candidata Maria Thereza Pompa Antunes. (informação verbal) São Paulo: FEA-USP, 29 de junho de 1999a.**

**IUDÍCIBUS, Sérgio de. Palestra proferida na abertura do VI Congresso Brasileiro de Custos. (informação verbal) São Paulo: FEA-USP/FIPECAFI, 29 de junho de 1999b.**

**NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Arguição feita durante reunião de orientação da Dissertação de Mestrado do candidato Grigor Haig Vartanian. (informação verbal) São Paulo: FEA-USP, 08 de outubro de 1999.**