

# O MÉTODO DE CUSTEIO PLENO: UMA ABORDAGEM CONCEITUAL.

**Grigor Haig Vartanian**

**Diogo Toledo do Nascimento**

## **Resumo:**

*O presente trabalho aborda o método de custeio pleno, também conhecido no Brasil pela sigla RKW, caracterizando-o, apresentando um breve histórico, suas aplicações descritas na literatura e em pesquisas empíricas, suas vantagens e desvantagens. O aspecto inovador deste trabalho está, principalmente, na ampla pesquisa feita para detectar o uso e as reais aplicações do custeio pleno na prática das empresas, conforme indicado pelas mais de trinta referências bibliográficas mencionadas no tópico das Aplicações. Procedeu-se também a uma análise imparcial e lógica das vantagens e desvantagens do método de custeio pleno.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** Modelos de Custeio: Absorção, Abc, Uep, Variável e outros

## **O MÉTODO DE CUSTEIO PLENO: UMA ABORDAGEM CONCEITUAL.**

**Grigor Haig Vartanian.** Contador; Mestrando em Controladoria e Contabilidade pela FEA-USP.

**Diogo Toledo do Nascimento.** Contador; Mestre e Doutor em Contabilidade pela FEA-USP.

Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Departamento de Contabilidade e Atuária.

Edifício FEA 3

Av. Prof. Luciano Gualberto 908, Cidade Universitária, São Paulo – SP, CEP:05508-900

Fone: (011)818-5950. Fax: (011) 818-5822.

### **RESUMO:**

O presente trabalho aborda o método de custeio pleno, também conhecido no Brasil pela sigla RKW, caracterizando-o, apresentando um breve histórico, suas aplicações descritas na literatura e em pesquisas empíricas, suas vantagens e desvantagens. O aspecto inovador deste trabalho está, principalmente, na ampla pesquisa feita para detectar o uso e as reais aplicações do custeio pleno na prática das empresas, conforme indicado pelas mais de trinta referências bibliográficas mencionadas no tópico das “Aplicações”. Procedeu-se também a uma análise imparcial e lógica das vantagens e desvantagens do método de custeio pleno.

ÁREA TEMÁTICA: Modelos de Custeio: Absorção, ABC, UEP, Variável e outros.

## O MÉTODO DE CUSTEIO PLENO: UMA ABORDAGEM CONCEITUAL

### 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 unidades de produtos e/ou ordens de serviço.

O *produto* 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) A propósito, muitos autores de Contabilidade de Custos confundem o método de custeio pleno com o método de custeio por absorção. 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) 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)

No Brasil, o método de custeio pleno é mais comumente conhecido pela sigla RKW, que representa as iniciais de um antigo instituto alemão de pesquisas aziendais (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*). 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

---

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

dessa técnica, alocavam-se aos produtos e serviços todos os custos e despesas, 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 fixada pelo governo alemão para o produto/serviço em questão, e estava fixado 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 lá 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 então, 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 este 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)

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”.

## 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 desses homens 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 incluiriam “gastos de todas as classes”.(Johnson & Kaplan, 1991, p.55)

Cabe comentar aqui a respeito do método de custeio de Church, por se tratar de algo bastante sofisticado 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 não se produz nada), 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 (*overheads*) 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 dos gastos de venda (fora da fábrica), por causa da ampla diferença de condições que afetavam sua real incidência dentre 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 rastreados 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’.

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 sobre o patrimônio líquido imputados.[!](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, a transcrição acima é claríssima na caracterização do método de custeio pleno, e endossa completamente o conceito apresentado no início deste trabalho. Também deve-se notar a preocupação econômica no RKW, com a remuneração do capital próprio - “juros sobre o patrimônio líquido imputados” - que representava uma preocupação por parte dos profissionais de custos com a figura do custo de oportunidade. Isto vai de encontro com uma das definições mais credenciadas 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)

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 se deu na França, em 1832, quando Simon concebeu a idéia de que não deveriam haver 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).

No que tange ao sinônimo brasileiro do método de custeio pleno, o popular RKW, sua origem oficial pode ter se dado na Alemanha em 11 de novembro de 1937, conforme alega De Rocchi (1998, p.13). Esta versão é confirmada por Fleischman:

---

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

Em 11 de novembro de 1937, o governo Alemão colocou em vigor o *Plano de Contas Uniforme* (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 substituiu o regime Nazista após a guerra, o plano de contas comum tornou-se voluntário, embora praticamente todas as firmas Alemãs continuassem suas adeptas. (1996, p.135) (grifo no original)

### 3 APLICAÇÕES

As aplicações do método de custeio pleno são eminentemente gerenciais. 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 o preço de venda (realmente praticado) de todos os produtos comercializados no período e seus custos plenos (que carregam 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)

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. (Anthony, 1960, 126-134; Klauser, 1960, p. 22; 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; Nascimento, 1989; Dean, Clarke & Graves, 1990, pp. 22-5, Geldmacher, 1990, pp.81-83; 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; Horngren, 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)

Pode parecer estranho falar-se em custos plenos amparando decisões referentes a preços de venda, numa época de economia 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 correspondam a lançamento e que, por conseqüência, ainda não tenham um preço já aceito de 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.

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 deste órgão era estreitar as opções disponíveis em Contabilidade de Custos 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 no. 410, que se refere a alocação de despesas gerais e administrativas a objetivos finais de custos (produtos e serviços); o no. 414, que define a alocação de custo de capital; e, o no. 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 os de dentro como os de fora da fábrica, seriam de interesse para 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 uma empresa de consultoria que é paga por meio de percentagem das economias de custo resultantes da implementação de suas recomendações.
- 

#### 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 unitários completa e conservadora. Diz-se *conservadora* porque nesta opção de informação de custos teríamos o maior valor possível gasto por unidade! 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!

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.

#### 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 propondo-lhe uma resposta, ao indicarem o comportamento que se imagina 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*, é efetivamente melhor tratada sob o método de custeio variável.

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 dos critérios de rateio dos gastos fixos. (Guerreiro, 1996, pp. 59-73) 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)

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)

Cumpra agora esclarecer que o custo pleno de um produto ou serviço não é necessariamente distorcido. Não se encontra qualquer referência 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, ou até mesmo estúpidos. Muito pelo contrário, se não, vejamos.

Em um artigo publicado em 1905 no periódico *The Accountant's Magazine* (A Revista do Contador), 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 desta antologia dizem que os custos ‘se aplicam’ (*attach*) e que portanto devem ser ‘rastreados’ (*traced*) a processos, produtos ou serviços, eles certamente não estariam pensando 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.

Para Church (Johnson & Kaplan, 1991, p. 55), havia dificuldade em se lidar com as relações causais dos custos indiretos e das despesas, e que 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, pressupõe um tratamento bastante cuidadoso e, se possível fosse, sem nenhum grau de arbitrariedade.

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 Horngren, 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 nominados 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)

Mais de um século passado após Church e seus contemporâneos, e a mesma idéia persiste: dispensar o tratamento mais cuidadoso e racional possível aos custos indiretos e às despesas.

## 6 CONCLUSÕES

As principais conclusões extraídas do presente trabalho 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 muito conhecido no Brasil pela sigla RKW.
- 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 método de custeio pleno.
- 5) O RKW também é conhecido como “método das secções 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) 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.
- 8) 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.

- 9) Nos Estados Unidos da América, o custeio pleno é usado oficialmente na precificação de contratos públicos.
- 10) 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.
- 11) 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”.
- 12) 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.
- 13) A principal desvantagem do método de custeio pleno pode estar na arbitrariedade dos critérios de rateio dos gastos fixos. Cumpre 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, uma real preocupação em se **rastrear** os gastos indiretos e fixos da maneira mais realista possível. Também, critérios de rateio arbitrários podem estar sendo usados para influenciar o comportamento dos gestores com respeito aos custos (finalidade gerencial e até estratégica).
- 14) 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 submetidas a alocações.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALLORA, Franz. **Engenharia de custos**: custos técnicos. São Paulo: Pioneira; Blumenau (SC): Fundação Universidade Regional de Blumenau, 1985.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- FREMGEN, James M. & LIAO, Shu S. **The allocation of corporate indirect costs**. New York: National Association of Accountants, 1981.
- 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.

- 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.
- GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa**: seu alcance sem mistérios. São Paulo: Atlas, 1996.
- HIROMOTO, Toshiro. Another hidden edge: japanese management accounting. **Harvard Business Review**, Boston Mass., pp. 22-26, July-August 1988.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G. & DATAR, S. M. **Cost accounting**: a managerial emphasis. 9th ed., New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1997.
- 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. Custo de empresas comerciais (2ª e última parte). **Temática Contábil e Balanços**. Ano XXXIII, No. 35, 1998.
- JOHNSON, H. Thomas & KAPLAN, Robert S. **Relevance Lost**: the rise and fall of management accounting. 2nd ed. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press, 1991.
- KILGER, Wolfgang. **Flexible Plankostenrechnung**. Köln und Opladen: Westdeutscher Verlag, 1967.
- KLAUSER, Ludwig J. M. **Custo industrial**. São Paulo: Atlas, 1960.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- MORSE, Wayne J. **Cost accounting**: processing, evaluating and using cost data. 2nd ed., Addison-Wesley Publishing Company, U. S. A., 1981.
- 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.
- 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.
- SANVICENTE, Antonio Zoratto & SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas**: planejamento e controle. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1983.
- 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.
- 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.

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.