

CUSTOS: UMA ABORDAGEM HISTÓRICA

Frederico Junqueira

Rodolfo de Castro Sousa Filho

Alunos do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis na UERJ

1 CUSTOS: UMA ABORDAGEM HISTÓRICA

1.1 A revolução comercial. O mercantilismo e a contabilidade geral

A revolução comercial possibilitou a transição da economia semi-estagnada, localizada e, em grande parte, de subsistência na Idade Média, para o regime capitalista. A acumulação de riqueza foi estimulada pelos descobrimentos ultramarinos, pelo surgimento de novos bens de consumo e aumento da oferta dos metais preciosos, além dos novos mercados no além-mar e da extinção do pecado da usura sobre a atividade bancária, que antes era condenado com vigor pela Igreja Católica.

Com o mercantilismo, modifica-se, também, a forma de organização da produção. O sistema de manufatura, oriundo das corporações de ofício da Idade Média, sucumbiu, cedendo lugar às indústrias. Contudo, nessa fase de desenvolvimento do modo de produção capitalista, as indústrias eram baseadas no sistema doméstico, denominado *putting-out-system* ou sistema *Verlag de Maurice Dobb*.¹

Edward McNall Burns² descreve com precisão as relações de trabalho nessa época:

.....a forma de produção industrial mais típica do período da Revolução Comercial foi o sistema doméstico, adotado primeiramente na indústria de lã. O sistema deriva seu nome do fato de que o trabalho na manufatura era executado pelos artífices em suas próprias casas, e não na oficina de um artesão-mestre. Como as várias tarefas envolvidas na manufatura de um produto eram distribuídas por empreitada, o sistema é também conhecido como sistema de encomenda.

Até o início do século XIX, a Contabilidade era essencialmente financeira e atendia, satisfatoriamente, às empresas comerciais. Ainda não se conhecia o sistema fabril. A grande preocupação no levantamento do balanço cingia-se ao levantamento físico dos estoques. O professor Eliseu Martins³ em seu clássico "Contabilidade de Custos" oferece-nos uma panorâmica histórico-contábil desse período:

¹ DOBB, Maurice. *A Evolução do Capitalismo*. Ed. Abril. 1983, p 99. Tradução de Manuel Rêgo Braga.

² BURNS, Edward Mc. NALL, Robert, E. e MEACHAN, Standish. *História da Civilização Ocidental* RJ: Globo, p.408. Tradução de Donaldson M. Garshagen.

³ MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 2 ed. SP: Atlas, 1982, p 14.

Para a apuração do resultado de cada período, bem como para o levantamento do balanço no seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que a sua medida em valores monetários era extremamente simples: o Contador verificava o montante pago por item estocado, e dessa maneira valorava as mercadorias. Fazendo o cálculo por diferença, computando o quanto possuía de estoques iniciais, adicionando as compras do período e comparando com o que ainda restava, apurava o valor de aquisição das mercadorias vendidas, na clássica disposição:

Estoques Iniciais		
(+) Compras		
(-) Estoques Finais		
(=) Custo das Mercadorias Vendidas.		

1.2 A revolução industrial e a contabilidade

No item anterior, apresentamos os pré-requisitos que propiciaram o surgimento da indústria. Esta começou no setor têxtil. Vimos que, na sua forma inicial, a produção era doméstica. Mas, é exatamente no setor têxtil que surgem as primeiras máquinas, possibilitando a transição do sistema doméstico para o sistema fabril. Segundo McNall Burns⁴:

...em 1851, três quartos das pessoas ocupadas na manufatura de algodão trabalhavam em fábricas médias ou grandes. Os tecelões manuais foram, provavelmente, as mais óbvias vítimas da Revolução Industrial inglesa. Em 1815, eles eram em número de 250.000 aproximadamente; em 1850, restavam apenas 40.000; em 1860, somente 3.000. A máquina fiandeira de Hargreaves e a vapor de James Watt abriu fronteiras para que outros

segmentos industriais surgissem e experimentassem crescimento jamais observado.

Com o início da Revolução Industrial, a Contabilidade sentiu a necessidade de criar novas formas de atribuir valor aos seus estoques, face aos fatores de produção utilizados na nova forma de organização da produção, onde inúmeras pessoas passaram a trabalhar sob o mesmo teto, havendo modificações significativas nas relações de trabalho e de produção. Esse período é analisado por Hendriksen⁵ da seguinte forma:

...o advento do sistema fabril e da produção em massa resultou em transformações de ativos fixos em custo significativo do processo de produção e distribuição, tornando o conceito de depreciação mais importante. À medida que aumentava a necessidade de informação gerencial sobre os custos de produção e os custos a serem atribuídos à avaliação de estoques, o mesmo acontecia com a necessidade de sistemas de contabilidade de custos.

Martins⁶ enfatiza a necessidade de desenvolver métodos de mensuração de estoques, conforme se depreende da seguinte passagem:

Com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do Contador que, para levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha agora tão facilmente dos dados para poder atribuir valor aos estoques; o seu valor de "Compras" na empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos por fatores de produção utilizados.

⁴ Op. Cit., p 518

⁵ HENDRIKSEN, Eldon e BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*, São Paulo: Atlas, 1999, p.47. Tradução da 5. ed. americana por Antonio Zoratto Sanvicente.

⁶ Op. Cit. p 15.

Martins assume uma visão da informação contábil desse período, com uma finalidade financeira, ou seja, valoração de estoques para apuração de resultado. Essa opinião é refutada por Johnson e Kaplan, assumindo que os primórdios da Contabilidade de Custos tinham uma essência gerencial, pois os engenheiros-administradores tentaram apurar, com precisão, todos os custos diretamente aos produtos. Não é tarefa fácil explicar a causa das divergências entre os autores citados. Mas, provavelmente, está na fonte primária das pesquisas realizadas. Enquanto Martins colhe suas informações da opinião de contadores notáveis das décadas de 20 e 30 deste século, Kaplan vai buscar a opinião daqueles que gerenciavam as fábricas, e descobre o *modus operandi* utilizado pelos seus gerentes para atribuir custos aos produtos.

Segundo Kaplan e Johnson⁷, a preocupação dos engenheiros-administradores não é com o informe financeiro, ou seja, atribuir valores aos estoques e apurar resultados, mas identificar, com precisão, os custos às diversas linhas de produtos. Indicam as técnicas utilizadas pelos gerentes das fábricas, com o objetivo de apurar, com precisão, os custos dos produtos, passando a relatar as experiências vividas pelas grandes empresas americanas no início do século. Em seguida, passa a abordar as causas que levaram os informes financeiros a superar os esforços para desenvolvimento da gestão de custos. O enfoque de informações, para tomada de decisão, só retornará após a segunda guerra mundial com o desenvolvimento de método de custeio direto.

Estas duas formas de custeio (absorção e direto) vão dominar o cenário das empresas até a década de 80, quando começam os questionamentos acerca de sua superação com o objetivo de tomada de decisão.

Segundo Kaplan e Johnson⁸:

⁷ KAPLAN, Robert S. e JOHNSON, H. Thomas. *Contabilidade Gerencial: A Restauração da Relevância da Contabilidade nas Empresas*. Rio de Janeiro: Campos, 1993.

⁸ Op. cit., p 110.

... engenheiros-administradores das metalúrgicas haviam desenvolvido, entre 1890 e 1910, procedimentos de cálculo gerencialmente relevantes de custos aos produtos. Mas tais procedimentos desapareceram da prática e da literatura contábil industrial, após 1914.

As causas que levaram a Contabilidade de Custos a mudar de rumo, passando a adotar o enfoque financeiro, em detrimento da gestão de custos, são apontadas pelos autores em foco, como sendo: a) elevado custo, em relação ao benefício gerado, na coleta e processamento de informações detalhada para identificar os custos da firma como sendo diretos do produto; e b) pressão de acionistas, contadores públicos e órgãos governamentais na avaliação de estoques.

Os auditores (contadores públicos) não estavam interessados na relevância do custo para tomada de decisão (gestão), mas que os estoques fossem avaliados em quantias que fossem objetivas, auditáveis e prudentes, com vistas a distinguir o custo do período dos custos dos estoques.

Os engenheiros tentaram identificar, de forma precisa, os custos às diversas linhas de produtos. Entretanto, os elevados custos de coleta e processamento - aliada à inexistência de computadores, por essa época - inviabilizariam seus esforços. Como forma de solução a essa questão, os contadores simplificaram a tarefa, ao desenvolverem a distribuição dos custos indiretos ou despesas gerais.

2 CONCLUSÃO

Os instrumentos gerenciais da Contabilidade pouco evoluíram da década de 20 até o início da década de 80. O fio condutor das grandes transformações, observado na Contabilidade Gerencial, ocorreu em momentos de mudanças acentuadas nas estruturas dos mercados. Do final do século passado até meados da década de 70, assistimos à

consolidação da grande indústria. Já em sua fase mais recente, com os avanços tecnológicos, abertura dos mercados e rompimentos de barreiras protecionistas, e a consequente competitividade, a Contabilidade de Custos evoluiu para uma multiplicidade de idéias.

Artigos publicados a partir dos anos 90, em revistas especializadas e livros técnicos abordam temas como inovação tecnológica, administração, qualidade, sistemas de informações, os quais poderiam estar contemplados em literatura correlata à engenharia, administração, economia, mas que são publicados como da área contábil. Ainda bem!. Isto amplia o campo de atuação do contador e lhe confere reconhecimento social pelo trabalho que desenvolve. De outro lado, exige que esses profissionais estejam preparados para enfrentar os desafios decorrentes de mudanças contínuas no campo econômico, tendo reflexo imediato na Ciência Contábil.

BIBLIOGRAFIA

BAKER, Morton, JACOBSEN, Lyle E. *Contabilidade de Custos: um enfoque gerencial*. 2.ed. São Paulo: McGraw-Hill,

1984.

BURNS, Edward McNall E., MEECAM, Standish. *História da Civilização Ocidental*. Rio de Janeiro: Globo, 1980.

CATELLI, Armando. *Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.

DOBB, Maurice. *A evolução do capitalismo*. Rio de Janeiro: Abril, 1983.

HENDRIKSEN, Eldon S., BREDÁ, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles. *Contabilidade de custos: um enfoque administrativo*. São Paulo: Atlas, 1984.

KAPLAN, Robert S.; JOHNSON, Thomas H. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1982.