

EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE E DOS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS

EWERSON MORAES DA SILVA

Graduado em Ciências Contábeis – PUC / MG

Pós – Graduado em Engenharia da Qualidade – PUC / MG

Mestre em Engenharia da Produção com Ênfase em Planejamento e Custos – UFSC

MYRIAM BECHO MOTA

Licenciada em História pela Faculdade de Ciências Humanas de Itabira

Pos-graduada em História do Brasil, História Moderna e Contemporânea, e Teoria e Método em História Moderna e do Brasil pela UNI – BH

Master of Arts, degree in International Affairs. Ohio University. USA

FUNCESI – Fundação Comunitária de Ensino Superior de Itabira

Rodovia MG 03 – Córrego Seco – s/nº

Bairro Areão – Itabira – MG – 35900 – 021

BRASIL

Ewerson.silva@funcesi.br

Coordenador do Curso de Ciências Contábeis – FUNCESI

Myriam.mota@funcesi.br

Tel. (031) 38316055

Palavras-chave: História, Contabilidade, Custos.

Área temática: Evolución Histórica de los Sistemas de Contabilidad de Gestión.

Recursos audiovisuais: notebook e data show

EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE E DOS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS

Palavras-chave: História, Contabilidade, Custos.

Área temática: Evolución Histórica de los Sistemas de Contabilidad de Gestión.

Este artigo tem por objetivo principal contribuir para o estudo da história do pensamento da contabilidade e da gestão de custos, enfocando um ponto de vista histórico evolutivo, ou seja, serão apresentados os principais movimentos de custos que fundamentaram os mais importantes procedimentos e teorias de custos desenvolvidos ao longo dos séculos de história.

1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE E DOS SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS

1.1 O impacto do dinheiro sobre a vida civil

Desde os primórdios da humanidade, há aproximadamente 3 mil anos, que a utilização do dinheiro tem promovido transformações na maneira como os produtos são distribuídos e na maneira como a sociedade civil se subsidia. De acordo com o antropólogo cultural Jack Watherford (1999), no mundo já ocorreram três grandes mutações do dinheiro que ele denominou de gerações.

A primeira geração começou com a invenção das moedas na Lídia há aproximadamente 3 mil anos e resultou no primeiro sistema de mercados abertos e livres. A invenção e disseminação das moedas e o mercado que as acompanharam criaram um sistema cultural totalmente novo – as civilizações clássicas do Mediterrâneo.

A segunda geração do dinheiro dominou desde o início da Renascença até a revolução industrial e resultou na criação do moderno sistema capitalista mundial.

[...]

Agora, no início do século XXI, o mundo está entrando na terceira etapa de sua história monetária – a era do dinheiro eletrônico e da economia virtual (WATERFORD, 1999, p.12-13).

A moeda criou culturas singulares no mundo ocidental durante a Baixa Idade Média e a Modernidade. Analisando o período medieval, podemos inferir que, embora a vida econômica da Idade Média se baseasse principalmente na produção agrícola de subsistência, não faltaram, nesse período, habilidade técnica, economia de mercado e produção de excedentes. Isso quer dizer que o sistema feudal não se mostrou incompatível com o comércio e a indústria¹. Ao contrário, desde os primórdios do período medieval, comerciantes e artesãos asseguraram, ainda que em bases precárias, a produção e a circulação de bens entre os domínios senhoriais. Essas pessoas habitavam os burgos, lugares fortificados que impulsionaram a retomada da vida urbana. O estilo de vida dos burgueses mostrava-se bem diferente daquele que ocorria dentro dos feudos, e suas atividades estariam entre os fatores responsáveis pela destruição do próprio sistema feudal.

Em meados do século XIII, as transformações oriundas da maneira de distribuir os produtos e da maneira de como a sociedade civil se subsidiava fez com que surgisse um sistema bancário e de escrituração contábil que são utilizados até hoje. Tais atividades tiveram início com os Cavaleiros da Ordem dos Templários.

Por volta do século XI, era a Ordem dos Templários (Ordem Militar dos Cavaleiros do Templo de Salomão) que administra a maior corporação bancária internacional. Suas propriedades, verdadeiras fortificações, foram transformadas em locais ideais para depositar dinheiro e bens de valor. Além disso, os Templários garantiam transporte seguro para objetos de valor por longas distâncias, efetuavam o câmbio, administravam fundos e concediam empréstimos aos reis.

A ordem ficou rica e se expandiu. Tal fato acabou concorrendo para a sua destruição, uma vez que a cobiça pelo negócio e capital acumulado, fez com que o rei Felipe IV da França, Felipe O Belo, iniciasse um período de perseguição aos cavaleiros até que estes fossem queimados em praça pública.

¹ Indústria aqui entendida como um conjunto das atividades que participam da fabricação de produtos manufaturados a partir de matérias-primas.

Os cavaleiros da Ordem dos Templários foram substituídos em sua empreitada bancária e contábil por famílias italianas de Pisa, Florença, Veneza e Gênova, cidades-estados em que o comércio possuía uma enorme relevância. Bancos familiares e privados operavam com dinheiro de diversas sociedades sem o limite do Estado ou da Igreja. Os italianos realizavam negócios na maioria dos mercados e feiras européias. Estes iam desde compra e venda de produtos agro-pastoris e artesanato até o câmbio e empréstimos. Para facilitar suas transações, os banqueiros italianos utilizavam letras de câmbio. As letras de câmbio ajudavam a superar o obstáculo do tempo e a dificuldade de lidar com moedas em grande quantidade, fato que acabou impulsionando ainda mais o comércio. Além disso, os italianos criaram a escrituração contábil com partidas dobradas e o cheque. Assim, o aparecimento de banqueiros, cambistas e usurários das mais variadas origens, impulsionou a expansão de crédito e esta favoreceu as atividades comercial e industrial, ocupações nitidamente urbanas.

O mundo do trabalho também assistiu a transformações importantes durante a Baixa Idade Média. Nos domínios dos senhores, foram abolidas algumas obrigações servis e os camponeses, principalmente após o século XII, passaram a exigir pagamento em dinheiro ou em parte do excedente agrícola. Nos burgos, desenvolveram-se as corporações de ofício, instituições responsáveis pela organização e distribuição de determinados produtos manufaturados. Essas associações típicas da sociedade medieval reuniam profissionais do mesmo ramo, desde os mestres de perícia reconhecida até os aprendizes.

Entre as atribuições das corporações de ofício estava a de evitar a concorrência entre os artesãos locais e os de outras cidades. Para tal, fixavam o preço do produto, controlavam a qualidade das mercadorias, a quantidade de matérias-primas necessárias à indústria e os salários dos produtores.

Todas essas mudanças provocadas pelo incremento comercial, industrial e urbano provocaram o confronto entre as visões de mundo dos senhores feudais, por um lado, e dos comerciantes e artesãos, por outro lado. A questão da riqueza talvez tenha sido um dos maiores pontos de controvérsia. A riqueza, para um senhor feudal, apesar de não estar unicamente relacionada à terra, se associava ao número de seus vassalos diretos, isto é, dependentes e agregados que viviam dentro de suas propriedades. Já para a burguesia, riqueza significava poupança e investimentos adquiridos com a administração de seus bens.

Por volta dos séculos XIV e XV, a economia da Europa ocidental passou por uma violenta depressão, após um longo período de prosperidade. Ao mesmo tempo, os europeus começaram a ver o mundo de um modo diferente, questionando a ordem feudal. Associada à crise de retração econômica, a mudança de mentalidade contribuiu para profundas modificações políticas, econômicas, sociais e culturais, que acabaram resultando no colapso de muitas das estruturas do sistema em vigor. Os presságios de uma nova ordem estavam a caminho e em breve a “Europa do latim” deixaria de existir, a modernidade está a caminho.

Vimos anteriormente que o comércio e a indústria não eram atividades incompatíveis com o feudalismo. Mesmo assim, a expansão econômica na Baixa Idade Média encontrou vários obstáculos, tais como as divergências entre os mercadores e as corporações de ofício, o precário sistema de transportes, a falta de moedas e de capital circulante e a distribuição desigual da renda. Outro entrave à expansão das relações econômicas diz respeito à natureza da economia de mercado, expressão que o economista Paul Singer define da seguinte maneira:

(...) A economia de mercado é muito antiga. Desde os pródomos da história, diferentes sociedades organizavam sua vida econômica sob a forma de produção especializada de bens que eram intercambiados em feiras sazonais ou mercados permanentes. Nas formações sociais anteriores ao capitalismo, a economia de mercado só ia coexistir com uma economia de subsistência mais ou menos extensa. Alguns bens

eram produzidos como mercadorias, e muitos outros eram produzidos como valores de uso, para consumo dos próprios produtores ou de outros membros de seu círculo doméstico. (...) (SINGER, 1987, p.07).

Não obstante, não podemos confundir a economia de mercado das formações sociais anteriores ao capitalismo com economia de mercado capitalista. Nas sociedades pré-capitalistas, os indivíduos dependiam parcialmente do mercado e, no essencial, a riqueza era representada pela terra. Já na sociedade capitalista, os indivíduos dependem principalmente do mercado e, no essencial, a riqueza é representada pelo dinheiro.

Assim, no momento em que os indivíduos passaram a depender fundamentalmente do mercado é que se consolidou o sistema econômico capitalista. Mas a mudança não ocorreu de repente, da noite para o dia. Foi preciso que uma série de fatores desencadeasse um processo de políticas favoráveis ao pleno desenvolvimento do capitalismo, políticas estas que ficaram conhecidas como mercantilismo.

Nas condições de poder descentralizado do feudalismo, alguns nobres toleraram e até incentivaram as atividades em seus domínios de mercadores, banqueiros, negociantes de armas e artesãos, indivíduos autônomos e importantes na estrutura social.

Aos poucos e de maneira desigual, iniciou-se, principalmente na Europa ocidental, uma centralização da autoridade política, fundamental ao desenvolvimento econômico. Nesse sentido, diversos Estados nacionais optaram por diferentes práticas mercantilistas, responsáveis por uma expansão sem precedentes e por uma competição predatória. Nessa selva econômica, saíram vencedores aqueles países que demonstraram capacidade de adaptação e competitividade. Algumas práticas que emergiram desse universo econômico tiveram como diretrizes o metalismo, a balança comercial credora, o cameralismo e o colonialismo.

De uma maneira sucinta podemos caracterizar os metalistas ou bulionistas como indivíduos que preconizavam que a riqueza estava relacionada com a capacidade de se conseguir acumular o máximo de ouro e prata. Essa prática foi adotada especialmente pelos espanhóis entre os séculos XVI e XVII graças à descoberta de metais preciosos em suas colônias na América.

A idéia de uma balança comercial credora teve como resultado duas práticas que ficaram conhecidas como industrialismo e comercialismo. O objetivo era promover um superávit da balança comercial, isto é, exportar mais do que importar. Isso permitiria o ingresso de riquezas, expresso em entrada de moeda metálica, no Estado nacional.

O industrialismo também se tornou conhecido como colbertismo devido ao impulso que essa política recebeu de Colbert, ministro de Luís XIV. Na França do século XVII foi incentivada a indústria manufatureira, que tinha produção mais regular e mais previsível do que outros setores da economia, como a agricultura, por exemplo, e gerava bens exportáveis de maior valor específico. Tecidos de luxo, malharia, tapeçaria, porcelana, objetos de vidro, armas e papéis passaram a fazer parte da pauta de exportações dos franceses.

Já os ingleses optaram pelo comercialismo através de estímulos à produção manufatureira, especialmente de têxteis. Também foram incentivados o desenvolvimento da marinha mercante e as atividades dos piratas, que pilhavam os galeões espanhóis carregados de metais preciosos. A política mercantilista inglesa dos séculos XVI e XVII coincidiu com a expansão marítima e colonial. O resultado desta política expansionista se fez sentir no desenvolvimento do comércio exterior e na marinha mercante britânica. Posteriormente, no século XVIII, a Inglaterra seria o primeiro país do mundo ocidental a realizar uma Revolução Industrial.

Fragmentados em centenas de unidades com diferentes tamanhos e graus de soberania, os Estados germânicos adotaram uma política econômica mercantilista que ficou conhecida como cameralismo. A política econômica adotada pelos cameralistas teve como diretriz o aumento da riqueza tributável, isto é, o aumento dos impostos, e como consequência o crescimento da renda dos Estados. Por meio de regulamentações, os príncipes das unidades políticas mais significativas, sobretudo a Áustria, organizaram

e controlaram a produção agrícola e manufatureira. As exportações de matérias-primas e as importações de produtos manufaturados foram proibidas.

Essas práticas sobreviveram nos Estados germânicos durante aproximadamente três séculos. Contribuíram para que os mesmos se aproximassem da auto-suficiência econômica no século XIX, quando foram unificadas em uma só entidade política, a Alemanha imperial.

Na Holanda, uma ativa burguesia mercantil e bancária desenvolveu uma política mercantilista apoiada em três sólidos pilares: a Companhia das Índias Orientais, encarregada de dirigir o comércio holandês no Oriente (compras, remessas de ouro, venda das mercadorias recebidas); o Banco de Amsterdã, responsável pelo fornecimento de crédito e de moedas de todos os países aos mercadores, para que pudessem comprar mercadorias de qualquer origem; e uma frota mercante capaz de transportar cargas pesadas e volumosas ao longo das rotas marítimas.

A política colonialista, por sua vez, teve como preocupação a incorporação de extensas regiões da África, do Oriente e da América à economia européia. Baseou-se no chamado pacto colonial. Pelo pacto ou exclusivismo colonial, a colônia existiria em função da metrópole, e apenas para ela. Isso significa que a produção colonial deveria possibilitar lucros elevados aos comerciantes metropolitanos, que monopolizavam as importações e as exportações. A atividade econômica das colônias deveria apenas complementar as respectivas metrópoles, sem jamais concorrer com elas. Essa política restritiva foi adotada por Portugal e outros Estados europeus detentores de impérios coloniais.

1.2 Do mercantilismo a Revolução Industrial

A industrialização na Grã-Bretanha teve início por volta de 1760. As causas desse processo não devem ser creditadas unicamente à superioridade tecnológica e científica, mas também a condições favoráveis que já existiam no país antes do século XVIII.

A consolidação da monarquia parlamentar alterou profundamente os rumos da economia britânica. O lucro privado e o desenvolvimento industrial tornaram-se prioridades para as iniciativas governamentais.

Na agricultura, a modernização dos processos de produção e colheita era urgente. Beneficiados pelas Leis de Cercamento das áreas comunais, promulgadas desde o século XVI, os proprietários particulares investiram capital na melhoria da produção. O movimento de cercamento ou demarcação (*Enclosure Acts*), retomado com vigor entre 1760 e 1830, foi responsável pela expropriação maciça dos camponeses e pela transformação da terra em mercadoria, um bem lucrativo monopolizado por grupos privados. Utilizava-se o sistema de arrendamento, com a contratação de camponeses ou pequenos proprietários, que se dedicavam a uma produção efetivamente voltada para o mercado. As transformações das propriedades e da exploração agrícola disponibilizaram uma mão-de-obra numerosa, que pôde ser aproveitada no trabalho das minas e na produção manufatureira. O esvaziamento dos campos devido aos avanços do capitalismo despertou comoções.

O mercado consumidor da nascente indústria britânica foi, no princípio, a própria Grã-Bretanha, uma vez que os fabricantes se preocuparam em produzir mercadorias socialmente úteis, tais como produtos da indústria de cerâmica para a construção ou utilidades domésticas. Posteriormente, o Estado incentivou uma política econômica mais agressiva e partiu para a conquista de mercados fora de seus limites territoriais, acelerando a arrancada imperialista.

Na produção lanígera e a algodoeira foram responsáveis pela multiplicação das manufaturas têxteis e pela supremacia britânica no setor. A indústria da lã estava ligada à economia camponesa, associada desde muitas gerações à criação de ovelhas. Já a indústria algodoeira vinculava-se ao comércio ultramarino, tanto pelo fornecimento de matérias-primas (como o fustão e a chita dos mercados orientais), como pelo aproveitamento do algodão cultivado em algumas áreas coloniais inglesas da América.

No curso da Revolução Industrial desenvolveu-se a indústria de base, representada principalmente pela metalurgia e, em especial, pela siderurgia. Sua demanda estava ligada ao setor militar, em menor escala, e posteriormente às ferrovias, construídas durante o primeiro quartel do século XIX e responsáveis pelo transporte de mercadorias e de um enorme contingente de pessoas.

O desenvolvimento do setor de transportes ferroviários só se tornou possível graças a *puclagem* e à mineração do carvão, utilizado como fonte de energia para a indústria, uso doméstico e importante combustível para as locomotivas. O domínio desses processos permitiu que a burguesia britânica acumulasse bens de capital, fundamentais para a consolidação da economia industrial.

Cabe destacar o setor técnico-científico, que alguns historiadores apontam como um dos fatores determinantes do avanço britânico no setor industrial. Trata-se de um tema polêmico, uma vez que não existe uma unanimidade quanto à superioridade tecnológica e científica da Grã-Bretanha. Assim, podemos dizer que a industrialização na Grã-Bretanha foi muito mais do que o fruto de uma revolução técnica e científica. Ela representou uma mudança social profunda na medida em que transformou a vida dos homens, sem se preocupar com os custos sociais e ambientais dessa mudança.

2 HISTÓRICO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

2.1 Origem e Evolução da Contabilidade de Custos

A Contabilidade de Custos teve sua origem na Era Mercantilista, no século XVIII, e utiliza como principal fonte de dados a Contabilidade Geral ou Financeira.

Quando nos deparamos com as expressões Contabilidade de Custos, Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial, surgem dúvidas quanto a diferença entre elas, como surgiu e qual a contribuição que podem trazer para a empresa.

Através de uma análise histórica sobre elas, são esclarecidas essas e outras dúvidas, nos dando uma visão mais ampla dos conceitos em questão.

2.1.1 Da Contabilidade Financeira à de Custos

No século XVIII, antes da Revolução Industrial, só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que atendia bem as empresas comerciais.

Para a apuração do resultado do período, bem como para o levantamento do Balanço em seu final, bastava o levantamento dos Estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples. (Martins, 2003, p. 19). As mercadorias eram valoradas pelo montante pago por item estocado. Dessa operação, resultava o custo das mercadorias vendidas, até hoje representado pela seguinte fórmula:

$$\text{CMV} = \text{Estoques iniciais (+) Compras (-) Estoques finais}$$

O valor encontrado era confrontado com as receitas obtidas das vendas dos bens, chegando-se ao lucro bruto, e deste, deduzia-se “as despesas necessárias à manutenção da entidade durante o período, à venda dos bens e ao financiamento de suas atividades (Martins, 2003, p. 19). Surgiu daí a Demonstração do Resultado do Exercício, utilizada até hoje pelas empresas”.

Com a chegada da Era Industrial, ficou mais difícil atribuir valor aos Estoques; “seu valor de compras na empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados” (Martins, 2003, p. 19).

Houve então a necessidade de adaptar os critérios de avaliação dos estoques industriais, seguindo o mesmo raciocínio utilizado na empresa comercial.

2.2 Escola Alemã

A escola alemã de contabilidade foi uma das mais fecundas em termos doutrinários. Entre os principais autores que contribuíram para seu desenvolvimento, destacam-se: *Schmalenbach, Schmidt, Gomberg, Schar e Gutenberg*.

O desenvolvimento da escola alemã, assim como o próprio desenvolvimento doutrinário da Contabilidade ocorrido no final do século XIX e no início do século XX deve-se, em parte, às crescentes necessidades dos usuários contábeis dos vários setores da sociedade. Alguns fatores que contribuíram para essa evolução foram a ampliação dos mercados financeiros, a aceleração crescente da concentração das companhias e a expansão dos grupos empresariais, as crises sociais dos períodos de guerra e pós-guerra, etc.

Antes no final do século XIX, alguns movimentos contábeis já haviam se destacado na Alemanha. Um dos primeiros tratadistas alemães foi *Mathaus Schwartz*, que levou para aquele país no século XVI, o sistema de partidas dobradas após um período de treinamento em Veneza. No século XVII, foi a vez dos franceses influenciarem a Contabilidade alemã, especialmente *Jacques Savary* e *M. de La Porte*. Contudo, foi *Hinrich Magelsen*, um prático contábil alemão, que contribuiu, em 1772, com a idéia de depreciação de ativos. A primeira grande obra reconhecidamente alemã de Contabilidade financeira, *Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien*, de *Herman Veit Simon*, foi publicada em Berlim em 1886.

A partir desses movimentos iniciais, a doutrina contábil alemã passou a concentrar-se no estudo de duas disciplinas: a *Betriebswirtschaftlehre* e a *Rechnungswesen*.

2.2.1 A disciplina que nos interessa e *Rechnungswesen*

Rechnungswesen, disciplina a ser analisada, representa o conjunto de registros efetuados nos organismos econômicos com o objetivo de fornecer subsídio para demonstrações da gestão, servindo como base de orientação e controle para administradores e para outros usuários das informações da entidade, sendo muito mais aplicada que a economia empresarial. É composta por quatro segmentos básicos que direcionam suas atividades: escrituração (*Buchhaltung* ou *Buch-führung*), cálculo de custos (*Kostenrechnung* e *Kalkulation*), orçamentos (*Planungsrechnung*) e estatística da empresa (*Betriebsstatistik*).

O primeiro elemento, a escrituração, também denominada de Contabilidade *stricto sensu*, já que muitos autores alemães designam a *Rechnungswesen* como Contabilidade *lato sensu* (ou sistema de cálculo), é sistemática, contínua e representa o passado, e é dividida em períodos de tempo. Sua operacionalização é o registro cronológico das variações de valor e de composição ocorridas no patrimônio, como forma de demonstrar, ao final de cada período, seu resultado por meio da demonstração de resultado, e a atual situação patrimonial, por meio do balanço patrimonial. Esta Contabilidade pode, dependendo do ramo de atividade da empresa, estar dividida em Contabilidade financeira e Contabilidade industrial ou de exploração, podendo esta ser subdividida de acordo com os tipos e centros de custos, etc.

O segundo segmento, cálculo de custos, compreende a apuração dos custos fora da escrituração, utilizando-se de processos peculiares para cálculo dos custos dos produtos. Não possui o caráter formal do anterior.

O orçamento representa a parte da disciplina voltada para o planejamento de operações futuras e constitui-se da previsão de receitas e despesas de períodos futuros.

O último segmento, estatística da empresa, operacionaliza-se com o desenvolvimento de tabelas e quadros, com cálculo de valores médios e coeficientes, com a comparação e pesquisa de tendências, com a elaboração de diagramas, ou seja, é a parte que trata da análise e ordenação dos números que a escrituração e o cálculo de custos lhes fornecem e de outras informações importantes, como evolução dos preços, progressão das vendas, rotatividade dos estoques, distribuição das vendas por regiões, etc.

2.3 A Escola Americana

2.3.1 Controle das operações industriais

No período de 1900 a 1920, ocorreu o auge do movimento científico-administrativo e de crescimento das necessidades por informações gerenciais, que foi marcado pela preocupação fundamental de controlar os custos da fabricação. Vários trabalhos trataram do assunto, como, por exemplo, o de *Harrington Emerson*, um engenheiro, que escreveu um artigo sobre custo-padrão para a revista *Engineering Magazine* em 1909, intitulado *Efficiency as a Basis for Operations and Wages*. Outro trabalho de destaque foi o de *Alexander Hamilton Church*, um engenheiro industrial que trabalhou na Inglaterra e nos Estados Unidos, que discorreu sobre alocação de custos indiretos, custo de capital e depreciação no artigo *The Proper Distribution of Establishment Charges*, publicado na mesma revista em julho de 1901. O sócio de *Harrington Emerson* *G. Charter Harrison*, também escreveu um artigo sobre custo-padrão e suas variações. Ele desenvolveu fórmulas para análise das variações e procurou incluir padrões predeterminados para o processo de orçamentação. O acadêmico *John Maurice Clark* é autor de um clássico sobre custos indiretos, aparecido em 1923. Esse trabalho, *Studies in the Economics of Overhead Cost*, foi publicado pela *University of Chicago Press*. Neste trabalho, *Clark* defendeu a idéia de que há diferentes tipos de custos e que seu conhecimento é muito útil para as várias decisões gerenciais.

Os escalões gerenciais (dos grandes complexos) exigiam cada vez mais um controle rigoroso das operações industriais. O papel da Contabilidade nas grandes empresas cresceu em tamanho e em complexidade. A *Dupont*, a *General Motors*, a *Standard Oil* e outros grupos norte – americanos cresceram consideravelmente durante a primeira metade do século XX, causando uma grande expansão vertical e descentralização. Para Kaplan (1984), um dos principais elementos de análise e controle operacional utilizados pelos gestores dessas organizações foi o retorno sobre o investimento (ROI - *Return on Investment*). Associado ao ROI, foram utilizados instrumentos como os orçamentos flexíveis e os preços de transferência. Como a demanda por informações contábeis aumentou, a participação da Contabilidade dentro das organizações ampliou-se. Os contadores passaram a trabalhar na preparação dos orçamentos, a dar assistência no trabalho de determinação de preços e nas operações de controle interno das organizações.

2.4 Da Contabilidade de Custos à Contabilidade Gerencial

A princípio a Contabilidade de Custos foi criada para solucionar os problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, e não como um instrumento de Administração.

A preocupação dos Contadores, Auditores e Fiscais foi fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos Estoques e do Resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Por essa não utilização de todo seu potencial no campo gerencial, deixou a Contabilidade de Custos de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo.

Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a contabilidade de custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial (Martins, 2003).

Leone (1995, p. 7) diz que a Contabilidade Administrativa (ou Gerencial) tem a função de precípua de registrar as operações internas, controlar tais operações e despesas relacionadas, e informar o administrador, quando este necessita tomar decisões. Também se dedica ao planejamento das atividades e ao estabelecimento das políticas e dos objetivos.

Ainda, segundo Leone (1985), a Contabilidade geral prende-se aos requisitos legais e fiscais, às convenções e padrões. A contabilidade Administrativa (ou Gerencial) não está condicionada a essas necessidades inflexíveis. Por isso mesmo, as técnicas e processos adotados por esta contabilidade poderão ser moldados para atender melhor aos interesses da Administração.

Por se tratar de uma visão nova, de apenas algumas décadas, ainda está em desenvolvimento e são necessárias certas adaptações aos Princípios e as Regras geralmente aceitas na Contabilidade de Custos, pois sua finalidade era apenas avaliar os estoques e não para fornecer dados a Administração.

Martins (2003) destaca também que:

nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

No que tange a decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda, opção de compra ou fabricação etc. (MARTINS, 2003, p. 22).

Um sistema de custos contribui para que se tenha controle mais preciso dos mesmos, diminuindo ou substituindo itens mais onerosos na composição dos custos, permitindo uma melhor análise de lucratividade.

Conforme Falk (2001, p.18), a contabilidade de Custos é um elemento da gerência financeira que gera informações sobre os custos de uma organização e seus componentes. Como tal, a contabilidade de custos é um subconjunto da Contabilidade geral.

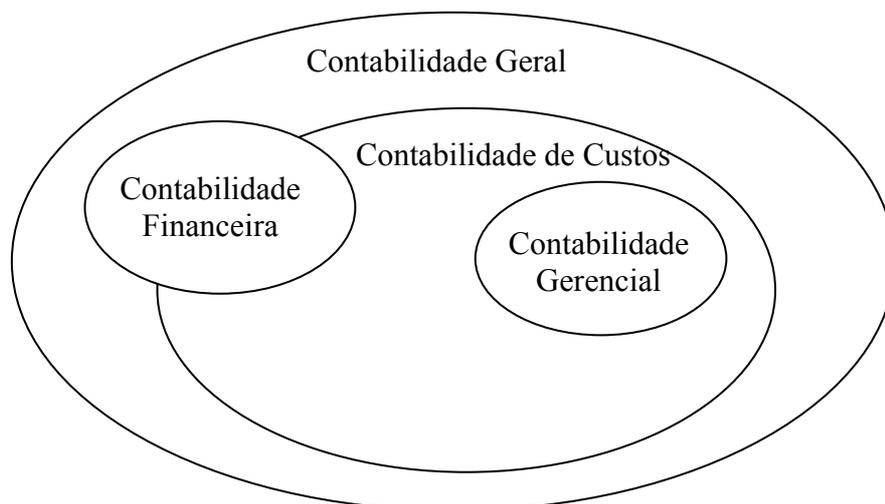


Figura 1: Posição da Contabilidade de Custos dentro do ambiente da Contabilidade Geral
Fonte: Falk, 2001, p. 18.

Falk (2001, p. 18) apresenta através desta figura uma comparação, dentro da Contabilidade Geral, da Contabilidade Financeira, Contabilidade Gerencial e Contabilidade de Custos. Segundo ele a Contabilidade Financeira fornece informação primariamente para pessoas e entidades externas à instituição, tais como: bancos,

fornecedores, sócios, governo e organizações financeiras. Normalmente consiste em informação referente a receita, balanço, fluxo de caixa e alterações em fundos específicos.

A Contabilidade Gerencial, por outro lado, tem mais uma utilização interna e fornece informação aos administradores a fim de melhor gerenciar a instituição. Os relatórios não têm formato predefinidos e podem ter informação sobre custos em âmbito departamental, negociações sobre preços e taxas a cobrar, e normalmente são direcionados para o planejamento estratégico e análise da rentabilidade da organização.

A Contabilidade de Custos inclui a Contabilidade Gerencial, mas focaliza também certos elementos da Contabilidade Financeira que estão intimamente relacionados com “a medição e o registro de custos”, que precisam ser encaminhados a entidades externas reguladoras.

2.4.1 Contabilidade Gerencial

A Contabilidade gerencial, assim como ocorreu com a financeira, foi propulsionada, pelo menos em parte, por uma associação de contadores preocupados com o desenvolvimento teórico e doutrinário desse ramo contábil. Essa associação surgiu após um núcleo do AAPA criar o *American Institute of Accounting* (AIA). Como o estatuto do AIA buscava o aprimoramento de seus membros, dois grupos de profissionais foram marginalizados nesse instituto: professores e contadores industriais. Essa situação deu origem, em 1916, à criação de um novo grupo representativo, a *American Association of Instructors in Accounting* (AAUIA), posteriormente denominada *American Accounting Association* (AAA). Por outro lado, os contadores de indústrias, em outubro de 1919, criaram uma organização própria intitulada *National Association of Cost Accounting* (NACA). A NACA, como apresenta Jordan (1993), passou a chamar-se *National Association of Accountants* (NAA) em 1957, e, finalmente, *Institute of Management Accounting* (IMA), em 1991. Em dezembro de 1919, foi emitido o primeiro boletim oficial, denominada *NACA Bulletin*, que destacou os objetivos da nova associação nacional de contadores de custos. Quando da alteração do nome da associação para NAA, a denominação do boletim passou a ser *NAA Bulletin*. Hoje, as contribuições dos contadores para o desenvolvimento do pensamento contábil gerencial são publicadas pela revista *Management Accounting*, que é o órgão oficial do instituto.

A Contabilidade gerencial foi conceituada por Simon (*apud* Macintosh, 1994, p. 40) como um processo de “identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações usadas pelos administradores para o planejamento, avaliação e controle de uma organização”.

O crescimento dos negócios em tamanho, em complexidade e em diversidade geográfica ocorrido no século XIX levou os administradores a aperfeiçoar seus sistemas contábeis para possibilitar o fornecimento de informações necessárias para as várias decisões gerenciais, incluindo desempenho, avaliação, planejamento e controle. O estudo e a prática da Contabilidade gerencial foram desenvolvidos para produzir esses sistemas e fornecer as informações necessárias para a tomada de decisões gerenciais.

A natureza dos negócios mudou com a revolução industrial. A grande produção de ferro ajudou a estabelecer as estradas de ferro e facilitou a construção de fábricas. Surgiram grandes companhias de eletricidade, de água, de gás, de bondes e férreas. A construção de estradas de ferro facilitou o desenvolvimento dos negócios e dos sistemas de distribuição das fábricas. A conjugação da produção em massa com o avanço dos sistemas de distribuição foi fundamental para o surgimento de grandes empreendimentos. As fábricas cresceram com o aumento da produtividade e com o aumento da demanda de produtos, gerando o processo de uniformização da produção. As atividades não cresceram somente em tamanho, mas difundiram-se por todos os lados, causando uma grande descentralização. Todos esses fatores aliados geraram a necessidade de desenvolvimento de novos métodos de administração e controle. Além disso, no campo social, com a propagação de organizações sem fins lucrativos, como é o

caso das igrejas Gospel, ocorreu um aumento na demanda por informações para fins de controle e planejamento.

Esses fatores contribuem para o entendimento de que a contabilidade e a gestão de custos, nesse período, buscou sua consolidação como instrumento útil e capaz de auxiliar no gerenciamento de negócios.

3 CONCLUSÃO

O estudo da história do pensamento de custos é importante para que se conheça quais as principais fundamentações práticas e teóricas que estão alicerçando os procedimentos de custos hodiernos. Partindo do pressuposto de que o presente é um prolongamento do passado, assim como o futuro será um prolongamento do presente, a necessidade de tal conhecimento, entretanto, é muito grande, pois só através dele é possível conhecer o progresso da contabilidade e gestão de custos e ter bases para ainda melhor preparar o futuro, que somente será possível a partir do entendimento de uma parcela significativa dos acontecimentos do passado. Compreender o passado da contabilidade e da gestão de custos é tão importante quanto compreender o seu presente. Sem o passado não existe presente, assim como não existirá o futuro.

O imenso caminho percorrido pela mente humana, na sucessão dos anos, nas diversas civilizações, no campo da contabilidade e gestão de custos, forma um dos acervos culturais talvez mais preciosos da história da humanidade, pelo que contribuiu para o progresso.

Em tarefas quase anônimas, mas, partindo da memória dos fatos da riqueza para o entendimento de como a mesma poderia ser mais bem utilizada para a eficácia, os profissionais de custos, ao longo dos anos, foram sempre acrescentando utilidades à vida Humana.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEAUD, Michel. História do Capitalismo: de 1500 aos nossos dias. 3 ed. São Paulo: Brasiliense, 1991.

FALK, James Anthony. Gestão de Custos para Hospitais: Conceitos Metodologias e aplicações. São Paulo: Atlas. 2001.

HOBBSAWM, Eric J. A Era das Revoluções. 4 ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1988.

JORDAN, Robert Earl. The Institute of Management Accountants' contribution to accounting thought: a descriptive and evaluative study. Ann Arbor: UMI Dissertation Services, 1993.

KAPLAN, Robert S. The Evolution of Management Accounting. The Accounting Review, Nova York, LIX (3):390-418, julho de 1984.

LE GOFF, Jacques. A Bolsa e a Vida: a usura a Idade Média. 2 ed. São Paulo: Brasiliense, 1989.

_____. A velha Europa e a Nossa: Trajectos. Lisboa: Gradiva, 1995.

LEONE, George Guerra. Custos Um Enfoque Administrativo. 11 ed. v. 1 Rio de Janeiro: Fundação Getulio Vargas, 1995.

MACINTOSH, Norman B. Management Accounting' s dark side: part 1. CA Magazine, Toronto, 40 -5, setembro de 1994.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9 ed. São Paulo: Atlas. 2003.

SCHMIDT, Paulo. História do Pensamento Contábil. Porto Alegre: Bookman, 2000.

WEATHERFORD, Jack. A História do Dinheiro. São Paulo: Negócio, 1999.