

## A importância da Contabilidade de Custos no processo de formação da sociedade pós-industrial

*Vicente Luiz Braga*

Aluno do 8.º período de Ciências Contábeis do UNIPAM

*Valério Nepomuceno*

Professor-Orientador, UNIPAM

**Resumo:** Este trabalho trata do processo de transformação da Sociedade Industrial em Sociedade Pós-industrial, tendo por um dos instrumentos de viabilização a Contabilidade de Custos. Se a escalada do processo industrial foi a marca do século XX, a Sociedade da Tecnologia tenta desenhar um novo processo no século XXI. E em nenhuma dessas épocas, a Contabilidade deixou de ser tão importante na construção de novas ideias. Se o método de custeio por absorção, criado no século XIX, foi importante para se determinar os rumos do gerencialismo norte-americano, não tem sido diferente no século XXI, com a manutenção do método do custeio ABC (Activity Based Costing), que percebe o processo produtivo muito mais direcionado às atividades do que ao volume<sup>1</sup>. Essa é uma das grandes contribuições da Contabilidade de Custos para a formação da Sociedade Pós-industrial.

**Palavras-chave:** Contabilidade de Custos; Custos; Sociedade Industrial; Sociedade Pós-Industrial.

**Abstract:** This work deals with the process of transformation from the industrial society to the post-industrial society, by having the Cost Accounting as an instrument of viability. If the ascent of the industrial process was the mark of the 20th century, the society of technology tries to outline a new process in the 21st century. In all of these eras, Accounting has always been important in the dimension of new ideas. If the full costing method, created in the 19th century, was important to determine the course of North-American managerialism, this has not been different in the 21st century, with the maintenance of the method... (Activity Based Costing), which perceives the productive method much more directed to the activities than to the volume. This is one of the greatest contributions of the Cost Accounting for the formation of the post-industrial society.

**Keywords:** Cost Accounting; costs; industrial society; post-industrial society

### *Introdução*

Antes da Revolução Industrial, a Contabilidade de Custos desempenhou um papel meramente marginalista (receitas/ despesas), porque as empresas só trabalhavam

---

<sup>1</sup> Embora o método ABC tenha sido desenvolvido no final do século XX, ele é muito mais referência para o século XXI do que para o anterior, sobretudo, porque ele surge como um elemento inovador, preparador das novas práticas de custeamento do século XXI.

com a Contabilidade Financeira, que foi desenvolvida na era Mercantilista, cujo papel principal era o registro das trocas mercantis. Os produtos eram feitos por artesãos que controlavam todo o processo produtivo, desde a compra da matéria-prima até a comercialização do produto final. Dessa forma, não era difícil saber o valor de compra dos bens, bastando apenas verificar suas notas de aquisição (MARTINS 2006, p. 20).

De acordo com os estudos de Richard Vangermeersh e Paul Garner (1996), o início da era moderna da Contabilidade de Custos começou em 1885, com a publicação do livro *Cost of Manufacturers and the Administration of Workshops* [*Custos dos Manufatureiros e a Administração das Fábricas*]. Porém, o gerencialismo norte-americano teve os seus primeiros passos, segundo Johnson e Kaplan (1987 p. 24), com as Fábricas Lyman (1840), quando se tem notícia dos primeiros controles gerenciais (o livro Razão Geral, em partidas dobradas, mantidos pelo tesoureiro, com referência aos estoques, folha de pagamento, além de outros livros Razão com subcontas). Sua ênfase no uso de um sistema de páginas-soltas para registro e de um sistema de cartão para cada transação enfatizava os aspectos de controle e o surgimento da Contabilidade de Custos (pp. 180-1), que se transformara numa das disciplinas mais importantes do mundo capitalista.

O mundo capitalista industrial jamais pode prescindir dos sistemas de custeamento e dos processos de registro dos eventos, por meio das partidas dobradas. O fim da Revolução Industrial e o início da Revolução Tecnológica (ou do Conhecimento), em meados dos anos 80, do século XX, também não prescindiram de alguns antigos instrumentos: (1) a lógica marginalista e (2) a aplicabilidade da Contabilidade de Custos, embora esta última tenha se adequado, por meio de novos instrumentos, ao novo mundo tecnológico.

### *Significado de sociedade industrial*

A Sociedade Industrial constitui uma fase muito breve da história humana. Um conjunto de mudanças tecnológicas, com profundo impacto no processo produtivo em nível econômico e social, iniciou-se na Inglaterra, em meados do século XVIII.

Em 1830, o autor e estudioso Carlyle (apud MASI, p. 15) foi o primeiro a usar a expressão “Sociedade Industrial” no sentido mais próximo do que nós conhecemos. O sociólogo Domenico De Masi, baseando-se em Raymond Aron, fala no seu livro *A Sociedade Pós-industrial* (p.16), que não são as formas de conflito social, e sim, os meios de produção e o progresso tecnológico que marcaram a peculiaridade da Sociedade Industrial.

A irregularidade do progresso técnico é um dos fatos capitais da história. Entre a antiguidade e o mundo de ontem, as diferenças em termos das possibilidades técnicas são medíocres. Para deslocar de Roma a Paris, César empregava aproximadamente o mesmo tempo que Napoleão. Os inventos técnicos foram inúmeros, mas não modificaram as características fundamentais da sociedade humana. A relação entre os homens que trabalhavam a terra e os que viviam nas cidades não sofreu mudanças decisivas entre a antiguidade e o século XVII ou XVIII (p. 16).

Em síntese, a Sociedade Industrial pode ser caracterizada pelos seguintes pontos relevantes, ressaltados por Raymond Aron, David Landes, Toffler, Hegedus:

- Concentração de grandes massas de trabalhadores assalariados nas fábricas e nas empresas financiadas e organizadas pelos capitalistas de acordo com o modo de produção industrial;
- Predomínio da contribuição prestado pela indústria à formação da renda nacional;
- Aplicação das descobertas científicas ao processo produtivo na indústria;
- Racionalização progressiva e aplicação da ciência na organização do trabalho;
- Divisão social do trabalho e sua fragmentação técnica cada vez mais capilarizada e programada.

### *O conceito de sistema de fábrica, no século XIX, nos EUA*

Até o final do século XIX, o proprietário capitalista americano detinha os recursos financeiros; porém, desconhecia completamente o processo fabril. Os artesãos especializados detinham o conhecimento da produção e a experiência para tocar o negócio e autonomia para contratar artesãos auxiliares.

Os capitalistas não tinham experiência para montar e tocar uma empresa, então, contratavam artesãos especializados na fabricação de produtos de consumo, que, por sua vez, assumiam os riscos da produção, contratando espaço físico, matéria-prima, e outros artesãos auxiliares para trabalharem como seus “empregados”.

Aqueles que mantinham contratos com os auxiliares eram chamados de *contratantes internos*. Certamente, nessa fase já havia setores bem definidos na fábrica, e essas atividades setorializadas eram conhecidas por *atividades singulares*, em que a redução de custos de produção se encontrava nas mãos dos artesãos contratantes e não nas dos proprietários do capital. No entanto, nessa época, a ideia moderna de custos ainda era muito incipiente.

O historiador John Buttrick (apud JOHNSON & KAPLAN, p. 48-49) descreve o sistema de fábrica da seguinte forma:

Sob o sistema de contrato interno, o contratante de uma firma fornecia espaço físico e máquinas, fornecia matéria-prima e capital de giro, e combinava a venda do produto acabado; entretanto, não eram feitos pagamentos aos empregados, organizados pelo contratante em hierarquia descendente, a quem o trabalho da produção era delegado. Ele (empresário-contratante) contratava seus próprios empregados, supervisionava o processo de produção, recebia da companhia uma taxa por peça, por produto acabado. O lucro do contratante consistia na diferença entre suas contas de salário e suas vendas para a companhia, mais os dias pagos que ele ganhava como um empregado.

Os responsáveis pelos contratos admitiam, demitiam, pagavam seus empregados, e eram responsáveis pelo desempenho das atividades singulares.

A conseqüência de tudo isso foi o enriquecimento do artesão e o seu destaque na sociedade norte-americana, apesar de sua baixa formação intelectual. Evidentemente, houve uma reação dos capitalistas que se sentiram passados para trás e, nesse sentido, começaram a assumir as suas funções nas fábricas, que naquele momento (final do século XIX), dispunham de novos equipamentos, que propiciavam novos métodos de produção. Esses novos métodos (Taylor, Ford e outros) possibilitaram aos capitalistas dominar tecnologicamente o negócio, uma vez que, a cada ano, o artesão deixava de ser imprescindível, porque, cada vez mais o processo de produção se transformava em departamentos interligados. A Singer foi a primeira empresa a adotar o sistema de pagamento de empregado, assumindo o lugar dos contratantes internos na empresa. As evidências empíricas passam a indicar que a introdução do método científico do gerenciamento trouxe um grande salto na formação dos grandes monopólios, que substituíram as estruturas singulares e se transformam em atividades multidivisionais.

### *O nascimento das fábricas*

A academia *West Point* ficou famosa por formar jovens militares, excelentes em engenharia. Eles eram os melhores engenheiros do mundo, pois desenvolviam trabalhos com base militar, e seus princípios eram a *disciplina e punição*. Eles focavam no trabalho individual e contínuo porque acreditavam que quanto mais uma pessoa fabricava uma única peça mais ela se especializava, alcançando assim a sua capacidade máxima de produção.

Em 1831-2, portanto, muito antes de aparecer o método científico de administração de Taylor, o tenente Daniel Lee revolucionou o estudo dos *tempos e movimentos*: passou meses observando a construção de várias armas na fábrica *US National Armory Springfield*, embora não tenha relatado esse fato na súmula de inspeção, e observou e cronometrou todas as operações de produção a fim de avaliar o preço justo para cada divisão peça-trabalho. O que Tyler fez foi impor um novo modelo de trabalho cujo objetivo era observar o potencial de cada trabalhador individual.

Em 1832, já havia mais de 100 categorias de empregos diferentes em uma mesma fábrica, cada um executando uma atividade de acordo com suas competências e experiência individual.

Johnson e Kaplan consideram as Fábricas *Lyman* como o marco inaugural do gerencialismo norte-americano, quando foram introduzidos os primeiros controles gerenciais. Eles se baseiam nos escritos de Alfred Chandler (apud JOHNSON & KAPLAN), que considerou o surgimento do gerencialismo por volta de 1840, quando foram dadas as respostas às novas demandas tecnológicas e econômicas, o intercâmbio, o crescimento das ferrovias e da telegrafia. No entanto, Chandler já havia estudado a *US National Armory Springfield* (fábrica de armas ligada à Academia Militar de *West Point*), concluindo que o gerencialismo de unidade singular teve sua gênese nos Estados Unidos,

nessa fábrica de armamentos (apud JOHNSON & KAPLAN, p.75) atribuídas ao Coronel Roswell Lee, a qual já promovia a uniformidade dos produtos.

### *O sistema de fábrica sob o enfoque da administração científica*

A escola de administração científica representa o início da aplicação dos métodos da ciência aos problemas da Administração, principalmente por meio dos métodos da observação e da mensuração.

A aplicação dos métodos científicos aos problemas da Administração significava também apropriar-se do instrumental de Custos e do aprimoramento da Contabilidade de Custos. Os instrumentos de custos (regras para o cálculo do custo por unidade) já existiam muito antes desse período, mas, jamais foram utilizados num cenário tão bem preparado cientificamente, por causa da metodologia empreendida por Taylor.

De outra parte, houve o grande desenvolvimento na aplicação das partidas dobradas sobre os cálculos de custos, fixando definitivamente a Contabilidade de Custos em solo norte-americano. Incomparavelmente foi também o desenvolvimento da Contabilidade Gerencial, como suporte investigativo e controlador dos custos da fábrica para os propósitos de tomada de decisão.

### *Contabilidade de custos no contexto do sistema de fábrica dos Estados Unidos<sup>2</sup>*

Dois escritores ingleses, Emile Garcke e J. M. Fells, em 1887, em sua obra *Factory Accounts* [Contas da Fábrica], publicaram seus trabalhos pioneiros que pediam a integração dos registros dos custos com o livro Razão Geral. Outro contador inglês, G.P. Norton, foi, em 1889, um dos primeiros a tratar compreensivamente os problemas dos custos de uma firma, usando um sistema de processo de custo em seu livro *Textile Manufactures' Bookkeeping* [Escrituração contábil da Fábrica Têxtil].

Durante esse mesmo período, os membros da Sociedade Americana de Engenheiros Mecânicos [American Society of Mechanical Engineers-ASME], manifestaram interesse na Contabilidade de Custos. Eram eles: Clarence M. Day, Frederick Winslow Taylor, Henry Laurence Gantt, C. E. Knoppel, os quais contribuíram enormemente para o campo da Contabilidade de Custos. Esses, como vimos anteriormente, propuseram o "gerenciamento científico" que provocou o interesse na Contabilidade de Custos.

Vangermeers e Garner afirmam que o trabalho de J. P. Jordan e de G.L. Harris, em 1920, intitulado *Contabilidade de Custos* [Costs Accounting], provavelmente, caracterizasse o processo idealizado naquele momento (p. 181).

Em 1920, a Contabilidade de Custos, para matéria-prima e mão-de-obra-direta, já tinha alcançado seu desenvolvimento máximo. Enquanto tópicos de manufatura,

---

<sup>2</sup> As traduções do inglês, relativas a esse tópico, foram feitas pelo meu orientador prof. Valério Nepomuceno.

como as *despesas*, ainda permaneciam menos organizadas, outros subtópicos já estavam razoavelmente bem definidos, como: 1) custos dos produtos *versus* outros custos; 2) tempo de ociosidade; 3) juros imputados; 4) capacidade (fábrica).

### *Associação Nacional de Contadores de Custos – Nova Iorque*

Em 1919, foi fundada, em Nova Iorque, a Associação Nacional de Contadores de Custos [*National Association of Cost Accountants – NACA*]. Também, na mesma época foi criado o Instituto de Custos e Contadores do Trabalho, localizado em Londres.

No final da década de 1920, os contadores de custos já dominavam completamente a profissão, deixando para escanteio os engenheiros.

### *A origem do Custo Padrão<sup>3</sup>*

Como muitos inventos descobertos pelo homem, o Custo Padrão também demandou um processo de acumulação de conhecimento ao longo do tempo. O Custo Padrão não é obra de um homem apenas, mas de uma sucessão de métodos aplicados à fábrica pela contabilidade de custos, não raro, com grande contribuição dos engenheiros mecânicos que detinham a lógica do processo fabril daquela época.

Os suíços Beata Morelli & Carl-Joachim Wiberg (2002), em suas teses de doutoramento, afirmam que

tipicamente, o sistema de *custo padrão* foi desenvolvido, por volta de 1900. De acordo com Drury (1992) foram os princípios gerenciais científicos recomendados por F. W. Taylor e outros engenheiros proeminentes que forneceram as bases para o desenvolvimento de um sistema de custo padrão. Engenheiros-gerentes desenvolveram informações sobre padrões no sentido de estabelecer ‘o melhor caminho’ para se usar os recursos de mão-de-obra e matéria-prima dentro da fábrica. Os padrões a que os engenheiros chegaram forneciam informações para o planejamento do fluxo de trabalho, de forma que o desperdício com matéria-prima e mão-de-obra fosse mantido no mínimo. Interessante observar que os engenheiros não viam os padrões como instrumento para o controle dos custos, num espaço de tempo (Drury, 1992). Um dos primeiros pensamentos sobre a utilização dos padrões, como ferramenta para controlar os custos foi G. Charter Harrison, que projetou e instalou o primeiro sistema completo de custo padrão. Harrison desenvolveu o seu sistema quando trabalhava na *Boss Manufacturing Company*, em Illinois, EUA, empresa de produção de luvas para trabalhadores. Isso foi em 1911 (p. 18)

De outra parte, Richard Vangermeersh cita vários estudiosos que contribuíram para a construção do *custo padrão*. Dentre eles estão Henry Metcalfe (1885), com seu trabalho “O custo dos Fabricantes e a Administração das Fábricas, Públicas e Privadas”, em que desenvolveu um sistema de custo pedido-trabalho. O inglês G.P. Norton, em 1889, em seu livro *Textile Manufacturers’ Bookkeeping* [*Escrituração contábil da Fábrica*

---

<sup>3</sup> As informações aqui apresentadas foram extraídas dos escritos de Richard Vangermeersh e de Paul Garner, na obra *The History of Accounting: an international encyclopedia* (1996).

*Têxtil*], desenvolveu um sistema de processo de custo, enquanto que, em 1887 Emile Garcke e J. M. Fells, ambos ingleses, apresentaram uma completa integração das contas de custos e os registros financeiros em sua obra *Factory Accounts* [*Contas da Fábrica*]. Frederick W. Taylor, um engenheiro norte-americano, em 1903 publicou em sua extensa obra *Transactions of the American Society of Mechanical Engineers* [*Transações da Sociedade Americana de Engenheiros Mecânicos*], “o gerenciamento da fábrica”, que resumia seu longo trabalho sobre a padronização na fábrica.

O processo final, que consolida completamente a ideia de Custo Padrão, foi organizado pelo “Pai do Custo Padrão”, G. Charter Harrison. Ele era um auditor inglês que chegou aos Estados Unidos em 1907 e tinha uma expressiva experiência em fábrica. Harrison foi um discípulo de Emerson e desejava colocar a Contabilidade num movimento de eficiência por meio do uso do Custo Padrão. Harrison, em 1921, escreveu o seu clássico *Cost Accounting to Aid Production: A Practical Study of Scientific Cost Accounting* [*Contabilidade de Custos para Auxiliar na Produção: um estudo prático da contabilidade de custos científica*]. Sua meta era revolucionar a Contabilidade de Custos ao trazer uma amplitude de conceitos de gerenciamento científico, assim como, baseando-se nos registros contábeis, traçar o comportamento retrospectivo para projetar o comportamento futuro.

Harrison sentia que essa tarefa deveria ser feita por um contador, não por um engenheiro. Ele acreditava que o custo padrão deveria facilitar as condições complexas. Harrison estava interessado em determinar as causas das ineficiências na fábrica. Nessa época, os contadores já detinham o controle de todo o sistema de custos e suas formas, bem como a manutenção dos seus registros. No entanto, o Departamento de Contabilidade ainda não estava preparado para padronizar as operações. Harrison, então, desenvolveu guias de orientação das operações por meio de exemplos de funcionamento do sistema de custo padrão, incluindo a revisão de padrões para determinação de eficiência das operações, trazendo-as para um curso que permitisse o padrão corrente das operações.

Vangermeersh (1996, p. 551) relata que

outro campeão do Custo Padrão foi Eric A. Camman, da Peat, Marwick, Mitchell and Company. Ele estava mais interessado no débito/crédito do custo padrão do que Harrison. Camman e Harrison escreveram textos mais explícitos sobre o custo padrão no início de 1930. O Custo Padrão, nessa época, torna-se um componente importante dos livros sobre Contabilidade de Custos. Em 1947, Stanley B. Henrici, um perito norte-americano em custo padrão publicou o *Standard Costs for Manufacturing* [*Custo Padrão para a Fábrica*]. A NACA (hoje, Institute of Management Accountants) publicou cinco monografias sobre o custo padrão em 1948 e uma em 1952, todas reimpressas, subsequentemente, em uma única publicação, *Standards Costs and Variance Analysis*.

Portanto, o impacto decorrente do avanço tecnológico nos processos produtivos implicou maior controle e gestão de custos e sua correta apropriação ao produto, de forma a garantir a manutenção da competitividade da organização no mercado. Neste contexto, os sistemas de custos foram desenvolvidos para fornecer informações que

auxiliassem no processo decisório e que evoluíram juntamente com as mudanças tecnológicas e a adoção de novas formas de administração (Souza; Clemente, 1998).

### *A origem do método de Custeio por Absorção*

É também conhecido como *Custeio Pleno* ou *Cheio* (*Full Cost*). A história do *Custeio por Absorção* (*Absorption Costing*) está muito ligada à história da Contabilidade de Custos. Infelizmente, a documentação sobre as origens da Contabilidade de Custos é limitada devido a um incêndio no escritório central da *National Association of Accountants* (NAA), em 1984. Inúmeros documentos insubstituíveis foram perdidos no incêndio. Richard Vangermeersh, um dos grandes historiadores da Contabilidade, explica que um problema na Contabilidade de Custos é que muitos contadores sentiam que eles não tinham um passado. Muito da Contabilidade de Custos estava completamente confinada ao uso interno, nas tomadas de decisões. Com essa falta de sensibilidade pública, os contadores de custos frequentemente desenvolviam os seus próprios sistemas e métodos de contabilidade, sem qualquer princípio de contabilidade geralmente aceito (GAAP). Faltando conformidade e responsabilidade pública, os procedimentos de Contabilidade de Custos eram frequentemente escondidos sob o manto do sigilo.

Uma das pessoas mais influentes, no o século XIX, para falar sobre a adoção do Custeio por Absorção foi Alexander Hamilton Church, que desenvolveu o método de alocação hora-máquina e a aplicação dos custos fixos, como custos da máquina, do terreno e edifício. A influência de Church e outros pode ter tido um peso significativo na adoção do Custeio por Absorção, pela *National Association of Cost Accountants* NACA, conforme boletim de 1947, que estabelece:

As companhias que excluem os custos de mão-de-obra-direta e os custos indiretos do estoque, aparentemente, assim o fazem porque os sistemas de escrituração contábil desenvolvidos há alguns anos atrás não se precavia dessas despesas nos estoques e qualquer alteração poderia agora envolver inúmeras dificuldades. Quando certos itens de despesa são só excluídos, a razão parece, habitualmente, ser um desejo de remover as despesas do estoque e dos números do lucro bruto.

Essa afirmação indica que o custeio por absorção foi visto por muitos como o mais moderno, eficiente e preciso método de contabilidade para os custos dos produtos. Havia, entretanto, alguns dissidentes como Jonathan N. Harris, que em 1946 observou:

É desastroso que a idéia de contabilidade por custeio-direto [custeio variável] não tenha ainda recebido aceitação geral. Se ela tivesse um uso comum antes da Guerra [Segunda Guerra Mundial] milhões em arrecadação de tributos e fundos das companhias poderiam ter sido salvos por meio da simplificação da renegociação de contratos, retorno de impostos, relatórios incontáveis para o governo, reclamações de rescisão de contrato.

Entretanto, Harris não alcançou seu desejo quando o custeio por absorção ainda era o método preferido da Contabilidade para os custos dos produtos. Em 1953, Herman C. Hersei escreveu que não se esperaria que o Custeio Variável substituísse o método por Absorção, porque ele estava “servindo satisfatoriamente as necessidades de muitos gerentes até aquele momento”. Na medida em que o sentimento prevalente era contra o Custeio Variável, muitos sistemas não usavam o Custeio por Absorção verdadeiro.

### ***Surgimento do método de custeio pleno RKW (Alemanha)***

O método RKW teve sua origem na Alemanha, no início do século XX, e encontra diversas denominações na literatura, pois de acordo com Bornia (2002), pode ser chamado de Método dos Centros de Custos, Método das Seções Homogêneas, Mapa de Localização de Custos e, conforme Vartanian (2000), Custeio Pleno.

De acordo com Nascimento *et al.* (apud VARTANIAN, 2000.), no Brasil o método é mais conhecido pela sigla RKW, que representa as iniciais de um antigo conselho governamental alemão para assuntos econômicos. (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*).

### ***O relevante papel do gerencialismo norte-americano***

O século XIX, especialmente, o seu final e os primeiros vinte e cinco anos do século XX foram muito fecundos para a sociedade humana capitalista, visto que os elementos fundadores da segunda fase da Revolução Industrial se combinam de maneira fecunda.

Nesse momento, há a combinação especial de três relevantes profissões que promoveram o grande salto do gerencialismo norte-americano: os *engenheiros* (que inventam o padrão de mensuração; os *administradores* (que florescem como profissão e estabelecem as novas bases da administração científica), e os *contadores/auditores* que se firmam como profissão indispensável ao cálculo e ao registro dos custos/custeios de produção. O sistema de fábrica norte-americano deixa a condição de singularidade para evoluir, em poucos anos, para um sistema multidivisional de produção.

### ***Significado de sociedade pós-industrial***

O conceito de Sociedade Pós-industrial diz respeito essencialmente às mudanças na estrutura social, às transformações que se produzem na vida econômica e na estrutura profissional, e por fim, às novas relações que se estabelecem entre a teoria e a prática experimental, entre a ciência e a tecnologia. (Bell, apud MASI, 2000, p. 33)

Na fase mais madura da Sociedade Pós-industrial surgem três fenômenos novos que iniciam outra fase de superação. O primeiro fenômeno é uma convergência progressiva entre os países industriais, sobretudo, Estados Unidos e União Soviética, independentemente de seu regime político. O segundo consiste no crescimento das classes médias no âmbito da sociedade e da tecno-estrutura das empresas. A classe

média muda profundamente a discussão de seus interesses, entre os pontos de vista da burguesia e do proletariado. O terceiro fenômeno é a fase do capitalismo maduro constituído pela difusão do consumo de massa e da sociedade de massa. Essa fase se consolida como uma das mais importantes e significativas na transição da Sociedade Industrial para a Sociedade Pós-industrial.

O princípio da Sociedade Industrial era colocar o trabalho à disposição do capital. O princípio da sociedade pós-industrial é colocar o presente à disposição do futuro (MASI, p. 59)

A Sociedade Pós-industrial provém de um conjunto de situações provocadas pelo advento da indústria, tais como o aumento da vida média da população, o desenvolvimento tecnológico, a difusão da escolarização e a difusão da mídia. A era pós-industrial é conhecida também como a era da Informação e do Conhecimento.

Para Bell (apud MASI, p. 158),

os nervos de um novo sistema são seus aspectos característicos. O gânglio da Sociedade Pós-industrial é o conhecimento. Dito assim parece banal. O conhecimento está na base de todas as sociedades. Mas na Sociedade Pós-industrial o que importa não é apenas o deslocamento da propriedade ou da posição política da ciência, entendida como nova base do poder, mas uma mudança no próprio caráter do saber. As sociedades vivem agora graças às inovações e ao crescimento; e é o saber teórico que se tornou a matriz da inovação.

### ***As perspectivas da Sociedade Pós-industrial (os tigres asiáticos): a reinvenção da Revolução Industrial***

A base informacional que sustentou o desenvolvimento de todo o gerencialismo norte-americano, cujo fundamento era a produção em escala e com elevada produtividade, estava na capacidade criativa dos estudos dos *tempos e movimentos*, associados à capacidade de registro dessas informações para efeito de tomada de decisões.

Era, então, a possibilidade de aplicação do método das partidas dobradas, enquanto instrumento de mensuração e avaliação dos custos. Isso permitiu o surgimento da Contabilidade Gerencial (instrumento de viabilidade das tomadas de decisões), que viabilizou o grande salto do gerencialismo norte-americano. A base da informação, portanto, à tomada de decisão surgiu da elaboração dos sistemas de custeio tradicionais (custeio por absorção, custeio padrão e custeio variável), e que se aperfeiçoaram ao longo de todo o século XX.

Nakagawa (1991, Introdução) lembra que os sistemas de custeio tradicionais foram desenvolvidos para a avaliação de inventários [estoques], tendo em vista a necessidade de se elaborarem demonstrações contábeis e fiscais, e têm sido continuamente aperfeiçoados ao longo do tempo.

Entretanto, relata Nakagawa, tais sistemas já não estão proporcionando aos gerentes que buscam a eficiência e eficácia das operações de suas áreas funcionais a informação precisa e oportuna de que eles necessitam para a gestão e mensuração de

custos e desempenhos de atividades em um ambiente de tecnologias avançadas de produção.

E essa nova tarefa de proporcionar aos gerentes a eficiência e eficácia coube, de forma espetacular, aos japoneses (e, por extensão, aos asiáticos, que ficaram conhecidos por “tigres asiáticos”, sobre os quais abordamos na Revisão Teórica).

Os japoneses reinventam a Revolução Industrial na medida em que reelaboram todos os processos de produção industrial, a partir de sistemas que deram nova ordem, novo rumo ao setor produtivo, quando inventaram os TQC (*Total Quality Control*), o *Just in Time*, o *Kanban*, e tantos outros métodos.

Por esse caminho eles conseguem um re-equacionamento dos custos, jamais imaginados anteriormente. É verdade também que vários sistemas de produção foram inspirados em processos existentes nos Estados Unidos. Mas, os japoneses conseguiram fazer desses antigos processos abordagens completamente novas e que sempre conduziam a custos menores, o que começou a preocupar toda a indústria ocidental.

### ***Surgimento do método de custeio ABC (custeio baseado em atividades)***

O Custeio Baseado em Atividades originou-se na *General Electric*, no início da década de 60, nos Estados Unidos; na década de 70, o ABC foi aperfeiçoado por Robin Cooper e, a partir dos anos de 1980, foi mais desenvolvido pelas empresas de consultorias (SCHERER, 2001, p. 25).

Portanto, somente com a intensificação da competição global, por volta da década de 1980, foi possível a completa utilização desse recurso de custeamento. Nessa época, as empresas despertaram para a nova realidade (satisfação dos clientes, treinamento, qualidade, etc.) e para as novas tecnologias avançadas de produção e filosofia de gestão empresarial. O ABC tem, assim, o propósito de suprir essas necessidades sobre esses processos.

Em outras palavras, o objetivo do Custeio ABC é suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo da necessidade de recursos de produtos, serviços, e canais específicos. No Brasil, as pesquisas sobre o ABC foram feitas a partir de 1989, pelo professor Masayuki Nakagawa, do Departamento de Contabilidade da USP, inclusive sendo este autor o primeiro a lançar um livro sobre o assunto no Brasil (SCHERER, 2001, p. 25).

Em junho de 1988, a revista *Business Week* publicou um relatório especial, com o título “O Paradoxo da produtividade”, dando ênfase nas desvantagens da indústria americana em relação às nações industriais do mundo. Este trabalho chamou a atenção dos leitores ao trabalho do consórcio para manufatura avançada internacional (*Corsortium for Advanced Manufacturing International*), o que traçou uma nova abordagem para o custeio intitulada de ABC (*Activity Based Costing*).

O custeio ABC procura reproduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, apresentado pelos modelos de Absorção, RKW e Pleno. Com o avanço tecnológico e a crescente complexidade nos sistemas de produção, em muitas indústrias os custos indiretos passaram a aumentar continuamente em comparação aos custos diretos.

### *A lógica dos custos e da contabilidade de custos na trajetória do século XX*

Os custos são gastos efetuados na produção de bens e serviços de consumo. E são a referência para se calcular os lucros na medida em que a receita de venda permite a sua recuperação.

Essa estrutura assim definida é bastante antiga. Há muito essa relação marginal entre Custo (despesa) e Receita existe como fórmula para se calcular o *surplus*, a *mais-valia*, ou o *lucro*. O lucro é a diferença entre custos e receitas. Ainda não se concebeu nada diferente disso, embora inúmeros pesquisadores afirmem que essa equação marginal Custo/Receita já não suporta mais os avanços tecnológicos existentes em todas as áreas, inclusive, na área financeira, com a invenção de tantos outros instrumentos financeiros, como os derivativos, por exemplo.

Neste trabalho, em sua parte inicial sobre a Revisão Teórica, tratou-se de pintar o pano de fundo do século XX, e em toda essa trajetória, tudo o que se fez foi inventar fórmulas diferentes para trabalhar o mesmo objeto: os *custos indiretos e fixos*.

#### *Os velhos custos indiretos e fixos*

Já no final do século XIX, Hamilton Church, Harrison e tantos outros pesquisadores, trataram de identificar, classificar e conceituar os vários tipos de custos, pela primeira vez, dentro de uma unidade de fábrica, cujo objetivo, pela primeira vez na história da humanidade, era produzir em escala.

Certamente, daquela época até os nossos dias, ainda prevalece a grande dificuldade relacionada aos custos indiretos e fixos. O que se fez, ao longo de todo o século XX, foi inventar métodos de custeios que permitissem alguma manobra estratégica para enfrentar os custos dos concorrentes para determinados produtos. Presumindo-se que os custos totais são mantidos, a dificuldade está em direcionar os custos indiretos e fixos para o portfólio de produtos (que quanto maior, mais difícil se torna o rateio).

Se o custo (*cost*) é o gasto efetuado para se produzir determinado produto, o custeio (*costing*) é a fórmula para se distribuir esses custos aos diversos produtos. E o maior problema encontrado pelo custeio é qual a maneira mais correta de se apropriar os custos aos produtos. Durante todo o século XX, tudo o que se fez foi desenvolver fórmulas diferentes de rateio para os custos indiretos e fixos: absorção, variável, RKW, ABC, KANBAM, além de tantos outros métodos.

A partir dos anos de 1980, com o grande avanço das tecnologias, com a vulgarização do PC (*Personal Computer*), internet, intranet, redes telemáticas de comunicação etc, houve uma mudança na composição estrutural dos custos. Todos esses processos informacionais, adicionada a automação completa do sistema de fábrica, impactaram os custos indiretos, que passaram a ter um peso relevante na formação dos custos das empresas. O que se observou foi, por causa da automação das fábricas, uma redução drástica dos custos diretos, sobretudo, da mão-de-obra-direta, e um aumento substancial dos custos indiretos.

Portanto, se os custos indiretos já eram um problema no século XIX, mais ainda no século XXI, por causa do formato gerencial possibilitado pela tecnologia.

### ***A racionalidade gerencial (a era dos asiáticos)***

Se os norte-americanos inventaram o sistema de fábrica multidivisional, os japoneses descobriram como operar esse sistema de fábrica da forma mais produtiva e eficaz. Os instrumentos desenvolvidos pelos japoneses possibilitaram um salto qualitativo nas relações da organização empresarial com os ambientes internos e externos. Eles ensinaram ao mundo como produzir sem desperdícios, com grande produtividade. O modelo japonês abre as portas para o reexame dos novos cenários que se avizinhavam: responsabilidade social e ambiental.

### ***Os custos do século XXI: custos ambientais e sociais***

A plataforma que se coloca para o século XXI, em termos de desenvolvimento capitalista, é o profundo questionamento sobre a essência do próprio modelo capitalista: é possível continuar operando com essa matriz de transformação da matéria-prima em produto acabado, levando-se em conta os limites físicos do planeta?

O grande desafio para os métodos de custeio e para a Contabilidade de Custos é como enquadrar novos conceitos que impactarão os resultados das corporações, tendo em vista as exigências colocadas por agência de controle ambiental e outros organismos.

Certamente, uma nova fase começa a se delinear. E essa nova fase traz consigo novos conceitos, como custo ambiental, custo social, custo das externalidades, etc. E são custos, mais uma vez, indiretos e que engordarão as proporções estimadas dos rateios.

Portanto, nesse início de milênio, as imposições feitas pela sociedade, que tanto tem usufruído dos resultados da massificação da produção, são no sentido da mudança de conduta, e para algo que tem tirado o sono de muitos pensadores: como resolver o problema da massificante produção industrial, que bate recorde a cada novo processo tecnológico descoberto, sem ocasionar a ruptura do bem-estar social? Ou seja, como produzir sem destruir o homem e o meio ambiente?

Esse é o desafio do século XXI, e junto com ele está a Contabilidade de Custos, que já dá sinais de exaustão do modelo baseado na teoria marginal do lucro. É preciso ser criativo novamente...

### ***Conclusão***

No século XVIII, surge a primeira Revolução Industrial iniciada na Inglaterra (1750), quando eclode um conjunto de mudanças tecnológicas e que traz profundas mudanças sociais, no processo produtivo. Nesse período a era agrícola foi superada pelo processo fabril pela produção em grande escala, as tecnologias de comunicação foram se aperfeiçoando, passando a haver comércio entre nações diferentes e distantes.

A Revolução Industrial abre caminho para a Contabilidade de Custos. É a partir desse momento histórico que surge uma valorização por controles nas fábricas em busca da máxima produção, ganhos e lucros que até então inexistiam.

Antes da Revolução Industrial, a produção era artesanal, sobretudo, porque naquele momento a maioria das pessoas ainda morava na zona rural e produzia tão somente para o sustento delas. Nesse período também vêm junto do novo progresso da Revolução Industrial os problemas sociais e políticos; a economia cresce e brilha os olhos de vários segmentos produtivos, aumentando a briga por uma fatia do mercado em pleno desenvolvimento. Nesse período, registram-se muitas catástrofes, guerras movidas por interesses políticos e econômicos.

A combinação especial de três relevantes profissões promoveu o grande salto do gerencialismo norte-americano: os *engenheiros* (que inventam o padrão de mensuração; os *administradores*, que florescem como profissão e estabelecem as novas bases da administração científica; e os *contadores/auditores* que se firmam como profissão indispensável ao cálculo e ao registro dos custos/custeios de produção). O sistema de fábrica norte-americano deixa a condição de singularidade para evoluir, em poucos anos, para um sistema multidivisional de produção.

Portanto, a Revolução Industrial foi caracterizada, essencialmente, pela produção em massa e pela utilização da mão de obra assalariada.

Após a Segunda Guerra Mundial (1945), já se comentava que aquela época compreendia a era Pós-Industrial. Alguns autores como Daniel Bell relata que o conceito de Sociedade Pós-Industrial se refere às mudanças na escala social, na vida econômica e na estrutura profissional (MASI, p.152). Após a guerra, a economia decola a todo vapor; o processo de produção em grande escala, e automatizado, cresce automaticamente; o nível de vida das pessoas melhorou, aumentando o poder aquisitivo, embora ainda houvesse muita desigualdade e falta de estrutura principalmente em países poucos desenvolvidos.

A Sociedade Pós-industrial caracterizou-se pela mudança no comportamento do trabalho, agora, definido por Masi, como tecno-estruturado, por causa do avanço tecnológico ocorrido nessa época.

A Contabilidade de Custos tornou-se mais necessária do que nunca, sendo aplicada de várias maneiras em 1980, com a Revolução Tecnológica, quando houve a substituição da mão-de-obra-direta pelos custos indiretos e fixos. Os anos de 1980 são muito importantes, pois o avanço tecnológico é completo e cria o mundo do consumo e da paixão exagerada pelo supérfluo. Nasceram também as megacorporações que ultrapassam as fronteiras dos estados, expandindo pelo mundo.

A Contabilidade de Custos abrange todas essas fases de desenvolvimento, desde o gerencialismo norte-americano até os processos automatizados com a alta produtividade dos japoneses. A Contabilidade Gerencial, comandada por engenheiros, no século XIX, levantando os dados da produção para depois analisá-los no processo de tomada de decisões, são substituídos, no século XXI, por sistemas altamente complexos e voltados para os aspectos holísticos da organização corporativa.

Os custos, enquanto unidades de gastos, dentro de um sistema de fábrica, seja no século XIX ou no XXI, não perderam a sua natureza essencial. O que se modificou ao longo dos séculos foi a maneira pela qual essa unidade de gasto foi alocada aos produtos. Ou seja, os custos, no século XXI, são rateados por meio de processos mais comple-

xos, tendo em vista inúmeras variáveis, como mercado consumidor, concorrentes, espaços geográficos (mercados internacionais, por exemplo), além de outros.

### **Referências**

- ARAUJO, Geraldino Carneiro de & SILVA, Roberto Pereira da. *Método de custeio baseado em atividades: abc como uma ferramenta de gestão*.  
[http://www.firb.br/interatividade/edicao1/\\_private/M%C3%A9todo%20ABC.htm](http://www.firb.br/interatividade/edicao1/_private/M%C3%A9todo%20ABC.htm), publicado na internet, acesso 27/09/2010, às 18:00hs).
- CHIAVENATO, I. *Manual de Reengenharia: um guia para reinventar e humanizar a sua empresa com a ajuda das pessoas*. São Paulo: Makron Books, 1995.
- CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à teoria geral da administração*. 2.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.
- CUNAGIN, C. & STANCIL, J. L. *Cost Accounting: a history of innovation*.  
<http://www.ucumberlands.edu/academics/history/upsilonian/files/vol4/CunaginStancil92.html>. Acesso em 20/09/2010.
- FIATES, Gabriela Gonçalves Silveira. *Utilização do QFD como suporte a implementação do TQC em empresas do setor de serviços*. Florianópolis: UFSC, 1995 (dissertação de mestrado).
- GOMES, Cristina. *Crise de 1929: a grande depressão*. 2007.  
Disponível em: <<http://www.infoescola.com/historia/crise-de-1929-grande-depressao>>. Acesso em 08 maio 2010.
- HOBSBAWM, Eric. *Era dos extremos*. 2 ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade Gerencial*. 6 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1998.
- JOHNSON, Thomas H. & KAPLAN, Robert S. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press, 1986.
- LACERDA, Antônio Corrêa de. *Globalização e as empresas transnacionais*. 2006. Disponível em:<<http://terramagazine.terra.com.br/interna>>. Acesso em 16 maio 2010.
- LEITE, W. R.. *Sistema de administração da produção just in time (jit)*. Belo Horizonte: IETEC - Instituto de Educação Tecnológica Continuada, 2006.

LEONE, George S.G. *Custos – Planejamento, Implantação e Controle*. 3 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2000.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARION, José Carlos. *Contabilidade Empresarial*. São Paulo: Atlas, 1993.

MASI, Domenico De. *A Sociedade pós-industrial*. 2 ed. Trad. Anna Maria Capovilla e outros. São Paulo: SENAC, 2000.

MEGLIORINI, Evadir. *Custos*. São Paulo: Makron Books do Brasil Editora, 2001.

MORE, Rodrigues Fernandes. *A guerra fria 1945–1987*. Disponível em: <<http://www.more.com.br/artigos/Guerra%20Fria.pdf>>. Acesso em 08 maio 2010.

MORELLI, B. & WIBERG, C.J. *The Standard Costing System at SKF: a case study of a Swedish Manufacturing Company*. Gothenburg: Graduate Business School, School of Economics and Commercial Law Göteborg University, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC Custeio baseado em atividades*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NEPOMUCENO, Valério. *Teoria da Contabilidade: uma abordagem histórico-cultural*. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

NEVES, Silvério das VICECONTI, Paulo. E.V. *Contabilidade de Custos*. 7. ed. Editora Frase, 2003.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PERES JUNIOR, José Hernandez. *Contabilidade de custos para não contadores*. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREIRA, Gislaíne dos Santos. *As transformações e precarização do mundo do trabalho*. Revista de Iniciação Científica da FFC, v. 4, n. 2, 2004.

RIBEIRO, Paulo Décio. *KANBAM: resultados de uma implantação bem sucedida*. 2 ed. Rio de Janeiro: COP Editora, 1986.

SCHERER, Oscar Luiz da Silveira. *Comparativo e análise do sistema de custeio por absorção e o ABC: Estudo de Caso Propondo Método de Integração em Empresa do Ramo Metalúrgico*. Porto Alegre: UFRS, 2001 (dissertação mestrado)

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. *Contextos, paradigmas e sistemas de custeio*, in: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS. V., Fortaleza, 1998. *Anais...* Fortaleza, SEBRAE/CE, 1998. v. 1, p. 141-156.

VARTANIAN, Grigor haig. *O Método de custeio Pleno: uma análise conceitual e empírica*. São Paulo: FEA/SP, 2000.

VANGERMEERSH, R. & GARNER, P. *Cost and/or Management Accounting* (verbete). In: *The History of Accounting: an international encyclopedia*. Edited by Michael Chatfield and R. Vangermeersh. New York: Garland Publishing, Inc. 1996.

VANGERMEERSH, R. *Standard Costing* (verbete). In: *The History of Accounting: an international encyclopedia*. Edited by Michael Chatfield and R. Vangermeersh. New York: Garland Publishing, Inc. 1996.