

UMA PROPOSTA METODOLÓGICA NO ENSINO DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE NA DISCIPLINA DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

José Carlos Marion

Professor do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade/FEA/USP

Adriana Maria Procópio

Professora do Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade/FEA/USP

*Para uma melhor aprendizagem de contabilidade de custos
é importante uma eficiente base teórica no início desta disciplina.
Os princípios fundamentais de contabilidade são partes indispensáveis desta base teórica.
É praticamente impossível um domínio satisfatório da contabilidade de custos
sem uma visão de conjunto destes princípios.*

*Todavia,
esta visão não poderá ser extensa e nem profunda, já que a teoria da contabilidade,
normalmente ministrada após a contabilidade de custos,
deverá mais adequadamente explorar este tema.*

*Uma boa metodologia de ensino
é aquela que abrange o conjunto dos princípios fundamentais de contabilidade,
permitindo ao estudante uma aprendizagem rápida e suficiente
para utilizá-los como um instrumento teórico
que permitirá a compreensão inteligível do processo contábil referente a custos.*

*Para esta visão conjunta, a proposta metodológica do ensino,
baseia-se em um edifício, sendo composto por três partes:
alicerce (fundação, colunas), **paredes** (formando compartimentos) e **telhado** que irá abrigá-lo.*

*Assim, respeitando a hierarquia dos princípios,
o alicerce será os **postulados** (entidade contábil e continuidade),
as paredes serão os **princípios** propriamente ditos (custo histórico, custo de valor,
denominador comum monetário, realização da receita e confrontação da despesa)
e o telhado significará as **convenções**
(materialidade, conservadorismo, consistência e objetividade).*

*Para fins didáticos, tomamos como regimes de contabilidade duas formas distintas:
competência e caixa.*

*Tratamos ainda como um princípio embrionário,
o princípio da essência econômica prevalecendo sobre a forma jurídica.*

1 INTRODUÇÃO

Para uma aprendizagem adequada da contabilidade de custos em cursos de graduação, se faz necessário uma ênfase especial na estrutura teórica, seja esta disciplina ministrada para futuros contadores, seja para futuros não contadores (administradores, economistas, engenheiros *etc.*).

Grande parte dos livros de contabilidade de custos, além de conceitos compatíveis a esta disciplina (custos, gastos, despesas, sistemas de custeio *etc.*) destaca, pelo menos, parte dos princípios fundamentais de contabilidade. Não obstante, esse destaque está, na maioria dos casos, apresentado de maneira superficial e introdutória.

Normalmente, a disciplina em análise é oferecida mais no início dos cursos de graduação, período em que, na maioria das vezes, ainda não foi ministrada a disciplina de teoria da contabilidade. Todavia, mesmo que já tivesse sido ministrada a referida disciplina, seria recomendável uma rápida revisão dos princípios fundamentais de contabilidade com ênfase em custos, de maneira eficaz.

Ressalta-se ainda, que os cursos voltados para futuros não contadores não terão a disciplina teoria da contabilidade, sendo portanto, imprescindível o ensino dos princípios fundamentais de contabilidade em outra disciplina.

O ensino deste tópico não poderá ser extenso, comprometendo o desenvolvimento de todo o conteúdo programático da contabilidade de custos. Entendemos que a carga horária deveria variar em média de quatro a oito horas aulas. Também não se deveria desenvolver com profundidade este tópico, mas sim ministrar um conjunto de princípios a ser utilizado como instrumento de compreensão de todo processo de contabilidade de custos.

A metodologia proposta busca uma compreensão eficaz do conjunto dos princípios fundamentais de contabilidade como ferramenta na contabilidade de custos, sem a pretensão de um rigor científico ou de uma exploração minuciosa

dos detalhes, tarefas estas compatíveis à disciplina de teoria da contabilidade. Não temos pretensão de definir rigidamente os princípios, mas sim mostrar um caminho que, ao nosso ver, facilita o processo do ensino-aprendizagem.

Assim, não estaremos medicando sobre o conteúdo dos princípios e nem mesmo exemplificando cada princípio abordado. Entendemos que esta visão de conjunto do arcabouço que forma os princípios contábeis, para a finalidade proposta, é melhor que um bom domínio no entendimento de cada princípio individualmente.

2 O CONJUNTO DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

Poderíamos dizer que existem algumas listas de Princípios Fundamentais de Contabilidade. Preferimos optar pela Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade (IBRACON, p. 24) por ser aprovada pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM¹, em conjunto com o Instituto Nacional de Contadores - IBRACON e o Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - IPECAFI que é um órgão ligado ao departamento de contabilidade e atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Segundo o IBRACON (p. 24 e 32)

“a contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”.

Completa ainda que,

“compreende-se por sistema de informação um conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajustes e editagens de relatórios que permite:

1 CVM - órgão que disciplina e fiscaliza as sociedades anônimas de capital aberto no Brasil.

- a) tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custo;
- b) dar condições para, através da utilização de informações primárias constantes do arquivo básico, juntamente com técnicas derivantes da própria Contabilidade e/ou outras disciplinas, fornecer relatórios de exceção para finalidades específicas, em oportunidades definidas ou não”.

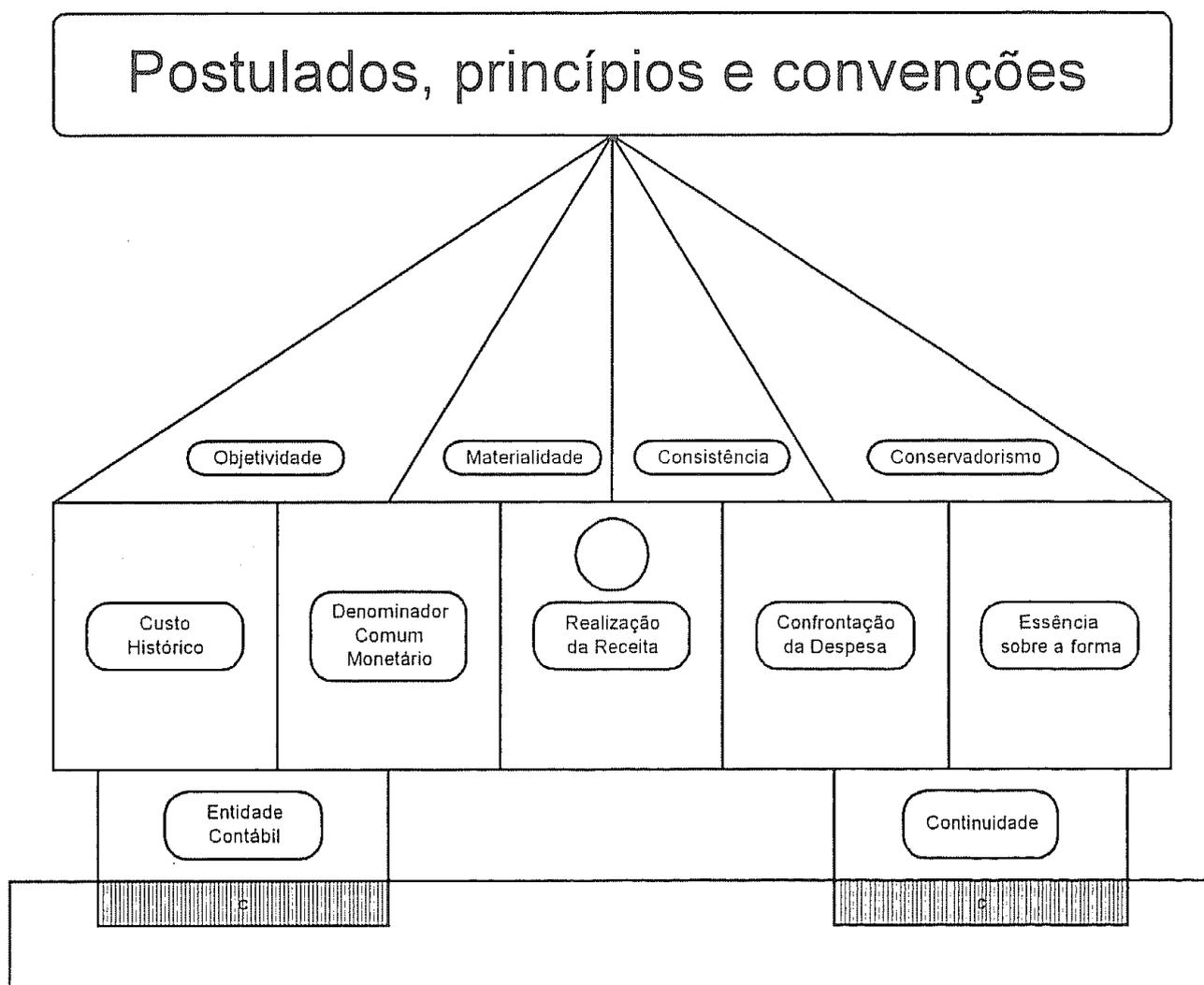
Essa mesma fonte ressalta que estrutura significa a composição, o arcabouço, a intimidade do edifício contábil. A lista de princípios da estrutura conceitual básica da contabilidade se assemelha a do *International Accounting Standart Comitee* -

IASC, órgão mundial que busca pela harmonização dos princípios contábeis.

Todavia, por se tratar de um trabalho com proposta metodológica de ensino, é claro que a listagem destes princípios poderia sofrer modificações sem prejuízo do alvo a ser atingido.

Dentro de nossa proposta, sugerimos a construção de um prédio ou de um edifício que de maneira simples, poderíamos ter uma visão conjunta dos princípios ressaltados, destacando os níveis de importância, hierarquia e priorizando-os.

Como ilustração e considerando o conjunto dos princípios conforme a estrutura conceitual básica da contabilidade, propomos o seguinte edifício:



Esta estrutura visa preparar meios para atingir os objetivos da contabilidade de custos que acima de tudo é prover dados e informações para tomada de decisão por parte do(s) usuário(s).

3 OS FUNDAMENTOS DO EDIFÍCIO

Ainda que não apareça, o alicerce é a parte principal de uma construção, mesmo que as paredes ou os telhados sofram mudanças não afetam a estrutura do prédio.

Na nossa ilustração colocamos duas colunas que sustentam todo o edifício. Estes dois pilares que são aprofundados no solo, correspondem ao alicerce, a base do edifício, representado na teoria da contabilidade pelos postulados.

Postulados são dogmas ou premissas que não precisam ser demonstrados, comprovados, para os quais há aceitação geral sem nenhum questionamento. Em outras palavras é a exposição de uma verdade que não está sujeita a verificação. Por exemplo, se eu disser que "o sol nasce todos os dias" não preciso demonstrar isto, pois é uma observação da realidade. Todavia, todo o planejamento de minha vida está em função de que haverá luz em cada dia de vinte e quatro horas. Eu não questiono a hipótese do sol não brilhar. Se isto acontecesse, muitas regras seriam mudadas no meu cotidiano. Porém, não penso em vinte e quatro horas de trevas e vivo na hipótese da luz a cada dia.

No mundo contábil partimos do pressuposto que sempre teremos uma pessoa (física ou jurídica) para fazer contabilidade e a esta pessoa chamamos de entidade contábil; partimos ainda da hipótese que esta pessoa tem uma vida por prazo indeterminado, que é um empreendimento em andamento – isto é, a pessoa (entidade) está em continuidade.

Toda estrutura contábil está construída em cima do fato de se ter uma pessoa para prestar serviços contábeis e que esta pessoa (entidade) não está sujeita a morte, ou seja, é algo imortal (entidade é algo em andamento) com a presunção de continuar operando por muito tempo. Num exemplo extremo, partindo da hipótese que existe céu onde não haverá mais morte, sofrimento *etc.*,

seria absurdo admitir um curso de primeiros socorros e ética médica, já que nunca seriam solicitados estes serviços profissionais.

Da mesma forma, não haveria razão de ser as normas, princípios contábeis se não existir um cliente sequer, um único usuário, assim, partimos da premissa que há pessoas interessadas nos relatórios contábeis. Portanto, serão estabelecidos princípios que norteiam a elaboração de relatórios contábeis aos seus usuários.

Para estabelecer estes princípios, como já vimos, consideramos que a entidade contábil está em continuidade. Se uma empresa tiver apenas seis meses de existência, não poderia contabilizar depreciação, classificar os ativos e passivos de longos prazos, chamar grupos de contas de permanente, investimentos *etc.* Para uma empresa em descontinuidade precisaríamos de regras especiais, totalmente opostas ao arcabouço que estamos construindo. Por exemplo, para uma empresa em descontinuidade ou em liquidação, teríamos que avaliar o ativo a preço de saída ou de mercado, ou ainda de liquidação forçada. Uma máquina que custou \$1.000 e que o mercado estaria disposto a pagar \$1.200 teria, em condição de descontinuidade, de ser indicada no ativo por \$1.200.

Um outro exemplo extremo pode ser constatado. Admita que haja um jovem "pentelho" numa casa, que toma dinheiro emprestado da família e não paga; que usa roupas dos irmãos e que faz diversas outras "artes". A família, que não tem nenhuma condescendência com esse jovem, mudaria totalmente seu procedimento, se soubesse que tragicamente ele tivesse apenas seis meses de vida. Queremos dizer com isto que tudo que tem pouco tempo de vida terá, provavelmente, um tratamento diferenciado.

Entretanto, para uma pessoa em continuidade, pressupondo-se vida longa, faz-se necessário um conjunto de regras, normas e princípios uniformes. Assim, uma empresa em continuidade poderá avaliar o seu ativo a preço de entrada, ou seja, pelo seu custo, pois este ativo não será liquidado. Em se tratando de imobilizado, considerando que não está a venda, mas sim em uso, não haveria razão de avaliá-lo a preço de venda, mas pelo custo.

Tratando-se de estoque, ainda que será vendido, avalia-se também ao preço do custo, pois a empresa no momento da sua venda (continuidade) compara o preço de venda com o do custo para apurar o resultado (lucro ou prejuízo).

Com estas duas premissas da entidade contábil e da continuidade, o alicerce da construção está pronto e, portanto, podemos levantar as paredes que serão sustentadas por estes fundamentos.

4 CONSTRUINDO AS PAREDES DO EDIFÍCIO

As paredes desta construção, apoiadas nos alicerces, representam os princípios contábeis propriamente ditos que são os preceitos básicos orientadores dos registros contábeis.

Um dos principais compartimentos no nível das paredes é o princípio do custo histórico como base de valor; talvez o mais utilizado na contabilidade de custos. Este princípio diz que os registros contábeis serão realizados ao custo de aquisição ou ao custo de fabricação (como por exemplo, os estoques).

Esta proposta só será válida para uma pessoa (entidade) que está em continuidade. Como já vimos, não estando em continuidade não seria adequado trabalhar a valores de entradas (custo). Em outras palavras, estando a entidade em descontinuidade, tira-se o pilar da continuidade e todo o edifício desmorona. Todavia, o custo histórico não é plenamente aceito. A própria legislação societária admite a reavaliação² para bens do ativo.

Aperfeiçoamentos e mudanças nos princípios são possíveis, já que estes não são como verdades inquestionáveis. Assim, pode-se dizer que os princípios são mutáveis. Mudar paredes, compartimentos, não é tarefa simples, porém é possível fazê-la sem que a estrutura seja destruída. Assim, os princípios se encontram numa hierarquia de menor importância que os postulados. Porém, um aspecto importante é que as paredes não podem ser modificadas fora dos limites do telhado. O telhado limita-se em suas dimensões, na estrutura do edifício. Veremos no próximo

tópico que o telhado representa as convenções, que são restrições ou limitações aos princípios contábeis. Por exemplo, no telhado, temos a convenção da objetividade que diz que ao registrar pelo valor do custo temos que ter um documento (nota fiscal, escritura, laudo *etc.*).

No nível de ajustar paredes, novos compartimentos poderão ser construídos, desde que em cima das colunas (postulados) e abrigados pelo telhado (convenções). Por exemplo, um novo princípio está sendo construído na estrutura conceitual básica da contabilidade – a essência econômica prevalecendo sobre a forma jurídica. A estrutura conceitual básica da contabilidade mostra que a contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas ocasiões, deve a contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo se necessário, a essência ao invés da forma.

Um outro princípio existente que orienta os registros contábeis para a consecução do objetivo da contabilidade é o denominador comum monetário. Por meio deste princípio, temos a avaliação monetária que homogeneiza e agrega diferentes itens em um denominador comum monetário, num único relatório.

Terminado as paredes, a contabilidade de custos irá usar muito os princípios da realização da receita e da confrontação da despesa. Ambos os princípios detalham e explicam o que chamamos de regime de competência. Poderíamos dizer que há duas formas distintas de se fazer contabilidade. Uma, considerada não científica que é o regime de caixa, onde na apuração do resultado, levamos em consideração somente a receita recebida e a despesa paga. A outra, convencionalizada como a melhor, é o regime de competência, onde a receita considerada é a gerada no período (não importando se foi recebida) e a despesa considerada é a consumida no período (não importando se foi paga). O regime de caixa nada tem a ver com o arcabouço contábil em estudo. Aliás, ele é a anti-contabilidade dentro de um rigor científico,

2 Atribuição de novo valor econômico propiciado por "experts" ou empresa especializada em avaliação.

embora seja útil em determinadas circunstâncias. Por outro lado, o regime de competência é o estilo contábil onde todo o arcabouço proposto se ajusta perfeitamente.

O princípio da realização da receita mostra o momento de se reconhecer a receita, contabilizando-a. De maneira geral, é o momento da transferência do bem ou serviço para o cliente. Após a identificação exata da receita, faz-se um esforço de associar (confrontar) toda a despesa sacrificada para a obtenção daquela receita, fato esse que chamamos de princípio da confrontação da despesa. Desta comparação (receitas e despesas) obtemos o resultado de um período.

Há despesas ou deduções facilmente identificáveis com as receitas. Outras precisarão ser estimadas, como o caso de provisão para devedores duvidosos decorrentes de duplicatas ainda não recebidas e geradas pela receita já reconhecida. Outras ainda, por características independentes, serão deduzidas da receita na condição de despesa do período, como é o caso de despesas administrativas que não possuem nenhuma relação com a receita.

Todavia, o fato de se apurar resultado só por ocasião da venda limitaria demais os relatórios contábeis em certos tipos de atividades com estoque de longa maturação, como a pecuária, construção civil, envelhecimento de bebidas *etc.* Nestes casos, seria possível reconhecer a receita antes da venda, considerando o ganho da manutenção destes estoques. Algumas exceções, portanto, serão encontradas neste princípio. Como não se trata de postulados, os princípios são limitados e passíveis de ajustes e mudanças, como já dissemos.

5 A LIMITAÇÃO DO TELHADO

Seria absurdo pensar que parte da construção não estivesse embaixo do telhado. Conclui-se então que o telhado abriga a construção, portanto, restringe a área, não havendo flexibilização do prédio além desse limite. As convenções têm a função do telhado, ou seja, restringem o campo de ação dos princípios. Dessa forma, as convenções

estabelecem limites no procedimento do profissional contábil.

Por exemplo, os registros contábeis deverão ter suporte em documentação gerada nas transações ou evidências que possibilitem a avaliação. Sendo assim não haveria distorções nos relatórios contábeis pois o profissional teria usado de objetividade para descrever o evento contábil.

O próprio estabelecimento de um novo princípio, a essência sobre a forma, está sujeito ao telhado. Este novo princípio terá que ser útil (relevante, material), praticável e objetivo.

Se uma empresa (entidade) adquire um bem de uso duradouro (continuidade), devemos registrá-lo pelo custo de aquisição (custo histórico) para quando existir venda (realização da receita), podermos comparar a depreciação deste bem (confrontação da despesa) com a receita gerada para apurar o resultado (lucro ou prejuízo). Entretanto, para concretizar este registro no ativo (por meio do denominador comum monetário) teríamos que ponderar as seguintes indagações:

- o valor é relevante e material? (admita por exemplo, que se trata de uma aquisição de uma chave de fenda: neste caso, não compensaria ativar para fazer em seguida as depreciações; poderíamos tratar como uma despesa);
- existem documentos suportando estas operações? (caso contrário teria dificuldade em fazer os registros contábeis de forma objetiva);
- existe algum procedimento anterior nesta seqüência de lançamentos o qual não poderia mudar? este tipo de bem duradouro sempre foi classificado como estoque de consumo e, neste caso, não poderia quebrar a consistência?;
- no momento da aquisição deste bem, não estaria o mesmo obsoleto, ou sofrido daniificação no transporte, ou não se ajustado às necessidades da empresa *etc.*? (numa destas hipóteses, poderíamos ter perda real e seria prudente ou conservador, considerar o menor valor no ato de ativar o bem.

São situações simples, mas que demonstram como os princípios estão sujeitos e restritos ao abrigo das convenções.

A materialidade considera que toda informação contábil tem um custo e só seria válido executar esta informação se o benefício (ao usuário ou sistema) representar um valor maior que o custo da informação (papel, espaço, equipamentos, salários, encargos *etc.*) preparada pela contabilidade.

A consistência diz que uma vez adotado um certo critério contábil, dentro dos vários igualmente aceitos e relevantes, não deverá ser mudado sem um motivo de força maior.

O conservadorismo será retratado num sentido de antecipar prejuízo e nunca antecipar lucro. A contabilidade não poderá influenciar o usuário por meio de um otimismo que poderá não se concretizar.

6 CONCLUSÃO

Pode parecer estranha nossa proposta em iniciar o curso de contabilidade de custos discursando sobre os princípios contábeis. Todavia, se o iniciarmos com uma atividade qualquer, seja ela profissional, social, esportiva *etc.*, teremos, antes mesmo de exercitar um primeiro ato superficial, uma rápida visão de uma ou de algumas regras concernentes a essa atividade. Assim, iniciar um curso de natação, aprender a utilizar *softwares*, fazer parte de uma comunidade religiosa, por exemplo, requer a aprendizagem de algumas regras imprescindíveis. Aqueles que aprenderem a nadar sem seguir tais regras básicas jamais exercerão essa atividade de maneira eficaz, justamente pelas distorções que, via de regra, ocorrem no processo de aprendizagem. Por outro lado, toda a atividade tem suas regras. Não precisaríamos ir muito além: ninguém entra num restau. ante e pede primeiro a sobremesa para depois pedir a refeição. Ninguém vai a um estádio de futebol sem antes ter uma noção do campeonato, ou pelo menos ter uma idéia das regras do jogo.

Falar do processo operacional da contabilidade de custos sem que o aluno domine algumas regras contábeis básicas pode ser prejudicial no

processo de aprendizagem. Por outro lado, não se deve estender demais o ensino sobre este assunto, já que consiste no embasamento de todo o processo. Uma visão rápida, mas abrangente dos princípios contábeis será de grande utilidade ao estudante na melhor compreensão do processo prático desta disciplina (contabilidade de custos).

A premissa fundamental de um trabalho científico é ter consistência teórica e aplicabilidade prática. Face as considerações expostas, o estudo desenvolvido ficou recalcado em alicerces teóricos e está voltado eminentemente para a reflexão da aplicabilidade prática.

A pretensão não é de se esgotar o assunto, muito pelo contrário, de que num futuro próximo outros trabalhos e pesquisas surjam e contribuam para que a contabilidade de custos como ciência seja desenvolvida e praticada de maneira eficaz. Porém, acredita-se que esse trabalho seja um início, mesmo que sucinto, de uma nova concepção de metodologia no ensino dos princípios fundamentais de contabilidade na disciplina de contabilidade de custos.

7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- FIPECAFI. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- HORNGREN, C. T. *Contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1978.
- IBRACON. *Instituto Nacional de Contadores. Princípios contábeis-normas e procedimentos de auditoria*. São Paulo: Atlas, 1988.
- IUDÍCIBUS, S. *Teoria da contabilidade*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- LEONE, G. S. G. *Custos - um enfoque administrativo*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 1974.
- MARION, J. C. *O ensino da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1996.
- *Contabilidade empresarial*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, E. *Contabilidade de custos*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.