

## **Bosquejos de contabilista – V(\*) (1)**

**Lopes Amorim e uns apontamentos de “Contabilidade Industrial”, ano de 1932-33, Instituto Superior de Comércio do Porto**

**Hernâni O. Carqueja**

**Director da REVISTA de CONTABILIDADE e COMÉRCIO**

**Prof. Assoc. Convidado da Faculdade de Economia da UP**

**Membro do CEHC da APOTEC**

RESUMO:

Lopes Amorim passou à história da contabilidade portuguesa conjuntamente com o seu livro de Contabilidade Geral, publicado em 1929, relativo a aulas no Instituto Superior de Comércio do Porto em 1928/1929, e não é normalmente relacionado com assuntos de contabilidade industrial, embora o seja com o problema da opção terminológica entre as palavras amortização e reintegração.

“Contabilidade Industrial” como expressão designando cadeira escolar, tal e qual, sem aditamentos, só foi usada desde 1927, no ISCL – Instituto Superior de Comércio de Lisboa, até à reforma de 1930/1931, e no ISCP – Instituto Superior de Comércio do Porto, no curto período desde 1927 até à extinção. Este, o ISCP, criado em 1918, data em que substituiu o IICP – Instituto Industrial e Comercial do Porto como escola do Curso Superior de Comércio, teve vida curta. Foi extinto em 1933 por determinação em diploma legal tão lacónico que ignorou mesmo um período de transição. Só com base em diploma posterior foi possível cursar o quarto e o quinto ano, respectivamente no ano lectivo seguinte – 1934/1935 – e ainda no seguinte – até 1935/1936.

O achamento de apontamentos dactilografados de “Contabilidade Industrial” mencionando respeitarem ao ano lectivo de 1932/1933 e destinarem-se a uso no ano lectivo de 1933/1934 no Instituto Superior de Comércio do Porto, e ainda o nome “Amorim” motivou uma série de reflexões:

- Lopes Amorim foi professor encarregado de Contabilidade Industrial?
- Os apontamentos dactilografados podem ser relacionados com aulas suas?
- Admitindo que respeitam a aulas suas, saíram da sua pena ou foram tomados por alunos?
- Face à época, os apontamentos correspondem ao acompanhar os tempos?

A presente comunicação apresenta algumas das observações em justificação da opinião final do autor: os apontamentos respeitam a aulas de Lopes Amorim e provavelmente foram elaborados por alunos com base em estenografia.

Palavras chave:

Contabilidade, custos, contabilidade fabril, contabilidade industrial, Instituto Superior de Comércio do Porto, Lopes Amorim, história da contabilidade.

Índice:

Apresentação

Interrogações

A designação “Contabilidade Industrial”

Terminologia: amortizações versus reintegrações

Apontamentos de aulas de LOPES AMORIM?

Organização, sequência de assuntos e realce do problema da designação “Preços de fabricação”

Destaques sobre o conteúdo do trabalho

Os sistemas de remuneração do trabalho

Grau de utilização fabril

Juros sobre imobilizações

Depreciações – amortizações

Modalidades do preço de fabricação

Custos de actividades

Reparos finais

Bibliografia

Legislação (por datas)

Apresentação

Há já algum tempo recebi como oferta(2) fotocópia de 132 páginas dactilografadas e de 13 esquemas das primeiras fichas de 43 referidas, um conjunto encadernado à semelhança do original. São aparentemente apontamentos de apoio a aulas, em que a lombada evidencia o nome “AMORIM”, e o nome da disciplina “Contabilidade Industrial, e a capa “Instituto Superior de Comércio do Porto”, apontamentos do ano 1932/1933, ano de 1933/1934”. Em conversa com o estudioso da obra de Lopes Amorim, o colega Mestre Amândio Faustino Ferreira Tavares, abordei a possibilidade de tais

apontamentos respeitarem a aulas do Lopes de Amorim e fiquei convencido que a atribuição implicava responder a várias interrogações.

Este escrito visa dar notícia da existência destes apontamentos e, após ponderação, formalizar a minha opinião.

Dada a natureza da publicação – folhas dactilografadas – numa época em que a dactilografia ainda era uma profissão, as gralhas correspondentes a faltas de letras, falta e troca de palavras, pontuação incoerente, repetição parcial de frases e outras semelhantes, devem ser atribuídas ao trabalho de dactilografia, e portanto não podem ser tomadas como indício de apontamentos colhidos e organizados com base nas aulas por um aluno ou grupo de alunos, ao jeito do que acontecia muitas vezes com as “sebentas” do ensino superior. Os apontamentos podem ser, e em minha opinião são, uma reprodução feita por um profissional da dactilografia com base numa versão de apontamentos colhidos em estenografia sem alteração significativa de estilo do professor, ou notas apoiadas em esquemas e textos parcialmente fornecidos pelo professor.

Baseio-me no plano da exposição que é tão o estilo de Lopes Amorim que só é razoável que corresponda a aulas suas, no pormenor de desenvolvimento dos apontamentos, na preocupação declarada noutros escritos de Lopes de Amorim em fornecer elementos aos alunos(3). O plano seria o mesmo, quer a redacção seja de LOPES DE AMORIM quer seja fruto de recolha por alunos. Entretanto a maneira de dizer e o estilo têm muitas vezes a marca de Lopes Amorim, o que permite concluir que ou são baseados em notas estenografadas, ou existem passagens aproveitando escritos seus. Comprovado que foi professor de “Contabilidade Industrial” todo o quadro é coerente.

## Interrogações

### A designação “Contabilidade Industrial”

Uma primeira interrogação resultou do título “Contabilidade Industrial”. Até este estudo tinha interpretado as referências escritas ou faladas a “Contabilidade Industrial” como simplificação da designação oficial de cadeiras no nosso ensino superior que tinha sido “Contabilidade Industrial e Outras Especiais” e a de “Contabilidade Industrial e Agrícola”, esta posterior. A carta do curso de Lopes Amorim, que concluiu em 1920, não menciona qualquer cadeira que possa explicar a expressão “contabilidade industrial”, o que justifica procurar conhecer a data em que foi criada a cadeira com a com título que explique o uso da designação, “Contabilidade Industrial”.

A pesquisa evidenciou que a reforma de 1912 já comportava a 19ª cadeira designada “Contabilidade Industrial. Contabilidade do Estado”. Note-se que à data da reforma já existia a Associação dos Comerciantes Portugueses que defendeu elenco com a disciplina de “Contabilidade Fabril”(4). A contabilidade passou então por um período de visibilidade(5) a que certamente não foi estranho o repensar do elenco académico. O Instituto de Lisboa foi novamente reorganizado em 1915(6) passando a 19ª cadeira a ser designada

“Contabilidade Industrial e Outras Especiais”. Em 1918(7) a disciplina passou a ser designada por “Contabilidade industrial e Agrícola”(8).

Só foi adoptada a designação de “Contabilidade industrial”, então como a 26<sup>a</sup> cadeira, semestral, no Curso Superior de Comércio por regulamento aprovado pelo Decreto n.º 14 291 de 14 de Setembro de 1927. Mas esta designação teve vida curta em Lisboa porque nova alteração, em 2 de Dezembro de 1930, abriu uma nova era para o Instituto, quando tomou a designação de Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras, muitas vezes referido abreviadamente como ISCEF, cujo regulamento orgânico foi depois aprovado a 27 de Outubro de 1931. O elenco escolar passou a ser constituído por 25 cadeiras, e foi a 24<sup>a</sup> que passou, na primeira parte a “Contabilidade Industrial. Contabilidade Agrícola” A profunda reforma de 1949, do período de Pires de Lima, quebrou a sequência iniciada em 1912, ao deixar cair da designação a expressão “Contabilidade Industrial” e adoptar a designação “Contabilidade Aplicada” para abarcar estudos compreendendo os conteúdos na designação anterior. Quando Gonçalves da Silva publica em 1954 a “Contabilidade Industrial” esta fazia parte da disciplina de “Contabilidade Aplicada”.

No elenco de cadeiras saídas da reforma correspondente ao Decreto de 3 de Novembro de 1905, do Instituto Industrial e Comercial do Porto, a contabilidade corresponde à 17<sup>a</sup> cadeira, tem duas partes mas a designação é “Contabilidade e Operações Comerciais” em ambas, e não existe ainda “Contabilidade Industrial” ou equiparável. A política de uniformização da República estende em 1911 ao Instituto do Porto a organização aprovada em 1903 para Lisboa(9). A partir de 1911 e até 1930 os mesmos regulamentos são aplicáveis em Lisboa e no Porto.

Entretanto, anote-se como facto que carece de melhor investigação, não aparece a cadeira na carta de curso de Lopes Amorim, o que só é explicável com base no elenco de cadeiras que vigorava até à reforma de 1912(10)!

Até 1911 o elenco do Curso Superior de Comércio no Instituto Industrial e Comercial do Porto regulou-se pelo Decreto de 3 de Novembro de 1905, em que a contabilidade era objecto da 17<sup>a</sup> cadeira cuja primeira parte era cursada no quarto ano e a segunda no quinto ano e era designada “Contabilidade e Operações Comerciais”. Em 1911 o regulamento e elenco de cadeiras no Porto passou a ser o mesmo de Lisboa. Depois a reorganização do curso acompanhou a escola de Lisboa em 1912 com introdução da cadeira: “Contabilidade industrial. Contabilidade do Estado”. Também acompanhou as reorganizações de 1915 e 1918, neste ano a designação passou a ser “Contabilidade Industrial e Agrícola”. Foi também em 1918 que o curso do Porto passou para o Instituto Superior de Comércio do Porto, depois foi extinto em 1933, depois de não ter acompanhado a profunda alteração na escola de Lisboa em 1930/1931. Mas em 1927 a designação passou a ser, tal como no curso de Lisboa, “Contabilidade Industrial” e, como o Instituto do Porto não foi abrangido pela reforma de 1930/1931, continuou a ser a designação da disciplina ainda nos anos de 1932/1933 a 1935/1936.

Portanto a designação dos apontamentos e as indicações sobre anos lectivos, 1932/1933 e 1933/1934, e escola, não levantam problemas de enquadramento no elenco de cadeiras e regulamento então em vigor no Curso Superior de Comércio do Instituto Superior de Comércio do Porto.

Terminologia: amortizações versus reintegrações

Tendo solicitado ao colega Amândio Tavares(11) uma opinião sobre os apontamentos motivo deste escrito, ele levantou de imediato o problema de explicar a divergência entre terminologia adoptada nos apontamentos e a exposição feita em 1935 na Revista de Contabilidade e Comércio sob o título “Palavras e Ideias”(12).

Não obstante quem escreve pessoalmente discordar da atribuição às escolas do Porto da preferência pelo termo reintegrações e às escolas de Lisboa(13) do termo amortizações, é facto que Lopes Amorim de maneira consistente preferiu o termo reintegrações, pelo menos depois de 1935. Acontece entretanto que os apontamentos são anteriores, 1932/1933, e, embora sem recurso ao termo reintegrações e utilização do termo “amortizações”, em vários esclarecimentos aparece já em realce a ideia de conservar um valor sujeito a depreciação. Nas “Lições”, de 1929, nada consta que possa elucidar. Considerando em especial as datas de referência, nada obsta a que Lopes de Amorim entre 1932/1933 e 1935 tenha passado a preferir o termo reintegrações, sem prejuízo de ter usado o termo amortizações nas lições a que respeitam os apontamentos em análise, embora já então procurasse evidenciar o problema de recuperar o valor das depreciações.

Apontamentos de aulas de LOPES AMORIM?

Outro problema surge logo que se pretende atribuir a Lopes Amorim o curso de Contabilidade Industrial: do seu currículo como professor, conforme os registos oficiais, não consta ter sido professor de Contabilidade Industrial(14).

Este é um exemplo dos problemas da reconstrução histórica: de facto o então assistente com encargo de regência de cursos, Jaime Lopes Amorim, foi professor de Contabilidade Industrial como resulta de testemunho de alunos, em que é particularmente formal o do nosso muito estimado Professor Doutor Camilo Cimourdain de Oliveira (1995:40):

“ ... fui aluno dele em duas cadeiras, Contabilidade Geral e Contabilidade Industrial, ...”(15)

Num outro passo precisa mais os acontecimentos, escrevendo(16):

“..., do Prof. Lopes Amorim, que tinha a categoria de assistente e a que estavam entregues as regências de Contabilidade Geral (do 3.º ano) e Contabilidade Industrial (do 4.º ano)”.

Também Martim Noel Monteiro(17) menciona a disciplina de Contabilidade Industrial entre as ensinadas por Lopes Amorim: “O Dr. Lopes Amorim foi

nomeado em 22 de Março de 1924 para reger as cadeiras de Contabilidade Geral e de Seguros Reais do Instituto Superior de Comércio do Porto, onde veio também a ter a seu cargo a cadeira de Contabilidade Industrial”.

O encargo como regente pela disciplina de Contabilidade Industrial não deve confundir-se com o desempenho posterior das funções de assistente, já no Instituto Comercial do Porto, no ICP, em que foi assistente do Prof. Tavares Junior(18), e nessa qualidade responsável pelas aulas práticas de “Contabilidade Industrial e Agrícola”.

Verifica-se assim que o período de ajustamentos, após a extinção do ISCP em 1933, não ficou documentado de forma adequada nos registos oficiais do ilustre mestre.

Entretanto o alinhar dum curso de Contabilidade Industrial por Lopes de Amorim está também documentado em notícias publicadas em 1936 na Revista de Contabilidade e Comércio:

“ ...

– O nosso ilustrado colaborador e douto professor do Instituto Superior de Comércio do Porto, snr. Dr. Jaime Lopes Amorim, tem pronto a entrar no prelo um tratado de Contabilidade Industrial a que, pela sua reconhecida competência e comprovado saber, vivido na vida real, está reservado um conhecido sucesso, pois está sendo aguardado o seu aparecimento com justificado interesse.”(19)

“ ...

– Os novos trabalhos do nosso ilustrado colaborador e prestigioso professor, snr. Dr. Jaime Lopes Amorim – Contabilidade Industrial e Contabilidade de Seguros – aquele no prelo e este em preparação, estão sendo aguardados com grande interesse e curiosidade, dada a particular competência de tão ilustre mestre e da falta de livros sobre tais assuntos na nossa língua.”(20)

A repetição da notícia indicia que o polemista e pouco tolerante Lopes Amorim teve de facto a intenção de publicar um livro de Contabilidade Industrial e que chegou a ter em fase adiantada o original, porque só esse facto pode explicar as notícias sem desmentidos. Estas notícias tornam plausível a existência duma primeira versão correspondente a aulas suas.

Organização, sequência de assuntos e realce do problema da designação “Preços de fabricação”

O articular dos assuntos e preocupações com terminologia e conceitos correspondem ao estilo das exposições de Lopes de Amorim.

Considerem-se, em documentação, as seguintes observações:

1.º As primeiras 26 páginas do total de 123 constituem o Capítulo I, focado na designação “Contabilidade Industrial” que, no entender do professor, corresponde a “Contabilização dos Preços de Fabricação”. A justificação e escolha de terminologia é característica das análises de Lopes de Amorim tal como o peso da introdução face ao total da obra(21).

2.º Dos 6 Capítulos seguintes, de II a VII, consta uma exposição que corresponde ao estado da arte no início dos anos trinta, como seria de esperar. O articular de ideias tem a coerência de Lopes de Amorim e corrobora a ideia de ter saído directamente da sua pena ou ser uma compilação de alunos muito fiel, como poderia resultar do uso eficiente da estenografia.

3.º São muitas as referências, tão frequentes em quase todos os escritos de Lopes de Amorim, ao dano causado pelos convencidos mas pouco informados. Dificilmente uma colectânea de apontamentos por alunos manteria tais referências, a não ser que sejam uma transcrição dos seus dizeres baseada em estenografia(22). Em especial a sugestão, quando não escrita fica nas entrelinhas, de que não concordar só pode corresponder a ignorância ou má intenção, tem o sabor da escrita de Lopes de Amorim e não de apontamentos coligidos por alunos.

4.º Os esquemas e figuras invocados na exposição e fichas anexas evidenciam também rigor na concepção, muitas vezes esclarecida no texto. O tipo de solução é o mesmo das Lições de Contabilidade Geral embora, infelizmente, dos 43 referidos no texto só os primeiros 13 existam nas minhas fotocópias. Os restantes não sobreviveram ao tempo e acidentes.

5.º A terminologia adoptada, ressalvado o problema já abordado do termo amortizações, é coerente com a usada nos escritos autênticos de Lopes de Amorim, tal como é evidente a preocupação conceptual e terminológica, que é marca deste professor. O uso do termo amortização é explicável pelo contexto e data dos apontamentos, ainda não tinha acontecido a polémica terminológica.

6.º A organização (capítulos em numeração romana, dentro de cada capítulo temas com alíneas – além das já referidas fichas anexas – e as citações bibliográficas, embora pouco frequentes, destes apontamentos) é coerente com a exposição adoptada nas “Lições de Contabilidade Geral”.

Portanto, em termos de concepção geral também parece justificada a atribuição dos apontamentos a aulas e a escrito de Lopes de Amorim.

Fica em aberto a questão de saber se a escrita é de Lopes de Amorim ou se é baseada em colheita estenográfica das suas aulas ou combinação das duas possibilidades. A coerência e articular de ideias na redacção utilizada contrasta com a frequência de gralhas de exposição, o que atribuímos a dactilografia. Em especial os passos de exposição mais esquematizados apoiam a hipótese de os apontamentos serem coligidos por alunos, embora com grande respeito pela forma de dizer, como resultaria dum registo inicial estenográfico bem feito.

Destaques sobre o conteúdo do trabalho

## Os sistemas de remuneração do trabalho

A respeito da mão de obra, os apontamentos apresentam várias “fórmulas” de remuneração do trabalho tal como fazia trinta anos depois o Doutor José António Sarmento na disciplina de “Economia e Legislação Industriais”. A ponte constituída neste caso pelo seu ex aluno do Instituto Superior de Comércio do Porto, parece confirmar a origem dos apontamentos em análise. O tema não tem actualmente o interesse que suscitava ainda na década dos setenta, embora então a utilidade prática fosse já muito reduzida, mas teve muito realce nas primeiras décadas do século.

## Grau de utilização fabril

Com outras vestes, sob o tema da imputação de Despesas Gerais, consta dos apontamentos exposição sobre o grau de utilização fabril com particular realce e, pode supor-se, bem exemplificada. Infelizmente a exposição está referida à ficha nº 24 que, como todas as referenciadas com número superior a 13, falta no exemplar analisado. É citado o gráfico de Clarck conforme esclarecimento da ficha em falta.

Mas os efeitos da diluição das “Despesas Gerais” por diferentes volumes de produção, oferecendo base para decisões sobre alternativas de preço de venda, são bem exemplificadas e objecto da grande atenção.

## Juros sobre imobilizações

A página 70 dos apontamentos consta a seguinte exposição que transcrevemos para evidenciar um problema que, de quando em quando, continua a ser levantado(23):

“JUROS SOBRE AS IMOBILIZAÇÕES – A questão de se saber se deve ou não incorporar no cálculo dos preços de fabricação o juro do capital investido em imobilizações (edifícios, terrenos, instalações, máquinas, etc.) é muito debatida pelos teóricos e profissionais dos países, onde todos os assuntos que se prendem com a administração industrial, são considerados de interesse palpitante.

Nos E.U.A. onde estas importantes questões saem dos círculos académicos, passar ao domínio da aplicação prática, fez-se uma consulta aos profissionais ou contabilistas dos preços de fabricação, à qual 60% dos profissionais emitiram a opinião de que os juros dos capitais imobilizados, deveriam ser incorporados nos preços de fabricação e 40% emitiram parecer contrário.

Mas não é só nos E.U.A. que há divergências a tal respeito; há-as também em outros países e não deixa de ser interessante conhecer os argumentos empregados na controvérsia, onde os defensores da incorporação argumentam da seguinte maneira:

Com efeito, pensando bem, é evidente que a produção se obtém com matérias primas, trabalho, despesas de imobilização e que, se no trabalho cabe uma



remuneração e imobilização, a que se dá o nome de salário, às imobilizações que representam capitais, deverá corresponder também uma remuneração, chamada “juro”, independentemente do seu estragamento, a que se dá o nome de “depreciações”, de que, em breve, nos ocuparemos.

Se o elemento “juro” das imobilizações não entrasse na formação dos preços de fabricação, sucederia que o produto fabricado, principalmente à máquina e o produto de fabrico, quase inteiramente manual – muitas vezes, mesmo no próprio domicílio do operário e, por conseguinte, sem a utilização de imobilizações – viriam a suportar a mesma quota de despesas gerais supondo, por um momento, que só existisse esta espécie de despesa, o que não corresponde à verdade.

Mas há mais ainda.

Se os maquinismos tivessem de ser tomados de aluguer, pagar-se-ia por certo determinada importância pela sua utilização e pela sua depreciação. Esta importância ou aluguer corresponde, sem dúvida, ao juro do capital investido, pelo que diz respeito à amortização, pelo que toca à depreciação. Esta importância ou aluguer corresponde, sem dúvida, ao juro do capital investido, pelo que diz respeito à utilização, e à amortização, pelo que toca à depreciação.

Muitas empresas bem organizadas adoptam este critério, na prática administrativa.

...

Vamos ver agora o que dizem os partidários da não incorporação do juro das imobilizações do preço de fabricação, entre os quais podemos citar, pelo lugar de destaque, que ocupa na grande indústria metalúrgica mundial, o nome do conhecido industrialista, Henry Ford.

Em oposição aos critérios que acabamos de expor, Ford declara que, nas suas fábricas, a contabilidade nunca incorpora, nos preços de fabricação, o juro do capital imobilizado.

Esta teoria constitui a pedra fundamental da administração da companhia Ford, cujo conceito ele faz assentar os seguintes argumentos: Terrenos, Edificações, Máquinas, etc., constituem, no seu conjunto, um instrumento de trabalho, que se destina à produção e tal instrumento só vale, enquanto produz. Ford é de opinião que o dinheiro vale enquanto produz e se frutifica, seja qual for a género de colocação ou de emprego que se lhe dê, de sorte que da sua teoria se conclui que ninguém deve tomar dinheiro de empréstimo, se não vir uma porta aberta para o por a produzir e tirar dessa produção os resultados necessários para ir pagando ou amortizando.

Ford sustenta que o juro do capital mutuado deve sair, pura e simplesmente, dos lucros auferidos durante o exercício e que, se incluísse aos preços de fabricação a quota parte do juro do capital imobilizado, obter-se-ia um preço de

custo, que compreenderia uma parte do lucro antecipado; porque se os produtos não se vendessem, não se poderia pagar juro do capital em questão.”

O esquematizar do problema e a confrontação de argumentos fazem parte da marca de Lopes Amorim.

#### Depreciações – amortizações

Sendo um dos temas sempre relacionado com Lopes Amorim e com o Prof. Doutor Camilo Cimourdain de Oliveira, e polémica durante 1941-1943 que desempenhou papel fundamental no arrumo final dos problemas de terminologia e classificação em balanço, justifica-se analisar a exposição como aparece nos apontamentos:

“DEPRECIAÇÕES – AMORTIZAÇÕES – Este assunto dar-nos-ia margem para discorrer longamente, em virtude da importância teórica e prática, que ele reveste, no domínio da economia industrial. Porém, como o tempo urge, vamos limitar as nossas considerações à exposição daqueles tópicos deste assunto, que mais de perto se prendem com a estrutura dos preços de fabricação.

Em geral, e salvo raras excepções, um instrumento de produção só tem uma existência limitada em duração. Expirando esta duração, o valor do instrumento é nulo, ou, quando muito, reduzido ao dos materiais de que ele é feito. Abstractamente considerado, este valor não foi verdadeiramente aniquilado, mas sim progressivamente transferido para os diferentes produtos, em cuja fabricação foi empregado.

Como quer que seja, no instante inicial do seu funcionamento, o valor do instrumento é expresso pelo seu preço de custo. Por conseguinte, se, no momento em que ele deixa de ser próprio para o seu fim, se encontra reduzido numa importância mais ou menos considerável, é legítimo procurar conhecer a lei, segundo a qual teve lugar esta redução. A diminuição constatada do valor dum instrumento, dum instante para outro instante, constitui a sua depreciação durante o intervalo, a que é necessário fazer face por meio de amortização.

Vários autores têm tratado da questão da amortização sem nenhum, até agora, tenha conseguido resolvê-la, de forma a colocar-se acima de toda a crítica”.

Lopes Amorim usa o termo “amortização” mas, nessa altura de 1932/1933, já destacava a transferência progressiva do valor. Acresce que usa o termo referindo que dele se ocuparam vários autores. A questão terminológica e de classificação em balanço só foi levantada muitos anos depois, mas da transcrição supra nada consta que prejudique as ideias anos depois expostas.

#### Modalidades do preço de fabricação

Para evidenciar a actualidade de alguns temas expostos transcreve-se a exposição:

“MODALIDADES DO PREÇO DE FABRICAÇÃO

O preço de fabricação pode apresentar-se sob três formas seguintes: PREÇO ACTUAL, PREÇO NORMAL e PREÇO IDEAL cujo conhecimento tem bastante importância para o cotejo dos seus dados:

1. PREÇO ACTUAL DE FABRICAÇÃO – Por preço actual deve entender-se o preço do produto no momento em que acaba de ser manufacturado, por este que poderá variar para produtos similares feitos em diferentes alturas do ano económico, em virtude de alterações verificadas no preço ou em quantidade das matérias primas, de modificações feitas em métodos de produção, ou de oscilações sofridas pelo coeficiente de despesas gerais distribuídas aos mesmos produtos.

Este preço é geralmente usado na laboração dos inventários.

2. PREÇO NORMAL DE FABRICAÇÃO – O preço normal de fabricação é a media dos preços de todos os artigos similares, produzidos durante o ano económico. É por assim dizer, a resultante das inevitáveis variações que se dão em épocas diferentes e por causas diferentes e representa a importância porque um certo produto poderá ficar, sob as condições normais verificadas durante o ano.

Este preço é geralmente tomado como base para a fixação dos preços de venda.

3. PREÇO IDEAL DE FABRICAÇÃO – O preço ideal é o preço hipotético ou artificial, determinado à priori, representativo daquilo que deveria custar um produto que fosse manufacturado sobre certas condições imaginárias, isto é, um preço em que a quantidade de matéria prima consumida fosse calculada ao preço que ela deveria custar; a mão-de-obra, determinada por cronometria e remunerada mediante coeficientes pré-determinados.

A principal diferença entre o preço ideal e os precedentes, assenta nos factos de que estes nos dizem quanto custa o produto, enquanto que aquele nos diz quanto é que o produto deveria custar.

O preço actual e o preço normal representam uma realidade, um facto consumado, ao passo que o preço ideal representa apenas uma aspiração a realizar, um programa a executar.

Este preço é usado para efeitos de comparação, para determinar a eficiência e descobrir as causas e a extensão das variações verificadas no preço actual e normal e para servir de base aos cálculos orçamentais.

Não tem, porém, cabimento nas operações de contabilização, porque os valores representados pelas contas devem ser valores reais, valores destinados a reflectir as condições actuais e não as condições ideais.

As coisas são o que são e não o que nós desejaríamos que fossem.

No entanto, a sua utilidade revela-se no facto de ele mostrar, em face do que se fez, aquilo que se poderia ter feito.

Estas três modalidades também podem ser apresentadas pelos diferentes elementos do preço de fabricação.

Nestas condições, poderá haver despesas indirectas actuais, normais ou ideais, exactamente como há preços de fabricação actuais, normais ou ideais, para os diferentes produtos manufacturados.”

Esta é porventura uma das passagens que afasta a hipótese dos apontamentos serem inteiramente escrita de Amorim. Há demasiada concisão no expressar de ideias e faltam ilustrações e exemplificações. Entretanto a clareza dos conceitos tem a marca esperada.

#### Custos de actividades

O problema do custeio de actividades, embora num quadro diferente do actual, não passou sem especial atenção, como resulta da seguinte exposição:

“Para focar bem as géneses das despesas indirectas faz--se mister agrupar os serviços a que acabamos de aludir, tarefa esta que, sem duvida, não é totalmente isenta de dificuldades, porque, às vezes não é fácil decidir, em que grupo se há-de incluir determinado serviço, sem nunca os perder de vista que os grupos, a formar, terão de ser completamente distintos.

1º – SERVIÇO DE COMPRAS – Baseando-se na sequência lógica dos factos, depararemos em primeiro lugar, com aqueles serviços que tratam da aquisição e manutenção das matérias primas e artigos de consumo a que, portanto, poderemos chamar SERVIÇO DE COMPRAS.

2º – SERVIÇOS DE PRODUÇÃO OU FABRICAÇÃO – Em segundo lugar, encontraremos os serviços destinados a auxiliar a produção ou fabricação e que, desta arte, constituirão o grupo dos chamados serviços de produção ou fabricação.

3º – SERVIÇOS DE VENDAS – Em terceiro lugar, virão os serviços que visam promover a venda dos produtos manufacturados e com estes surgirá um novo grupo de serviços: o dos SERVIÇOS DE VENDAS.

4º – SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS – Em quarto lugar, virão finalmente os serviços, cuja função consiste em dirigir, auxiliar e coordenar os serviços dos grupos precedentes, dando assim origem a um novo grupo de serviços, o dos SERVIÇO DE ADMINISTRATIVOS.

...

#### DIVISÃO DOS DEPARTAMENTOS EM SECÇÕES

Cada um destes departamentos é, por sua vez, subdividido em secções, para facilidade de controle e da administração e das despesas dos serviços prestados por estas secções, também são usualmente classificados em subgrupos.

. . .

O departamento fabril poderá igualmente comportar várias secções a saber:

- SECÇÃO DE FORÇA MOTRIZ;
- SECÇÃO DE CONSERVAÇÃO E REPARAÇÃO DE MATERIAL;
- SECÇÃO DE ENSAIOS;
- SECÇÃO DE DESENHO;
- SECÇÃO DE MODELAÇÃO.

...

Finalmente, o departamento de vendas, que igualmente se pode dividir em várias secções, não tem grande interesse para efeito de contabilização dos preços de fabricação, porque as despesas das suas diferentes secções devem ser suportadas pelas vendas e, por conseguinte, em nada afectam a produção.”

Novamente a forma de expor sugere mais apontamentos de alunos do que escrito de Amorim, mas o articular de assuntos e esclarecimentos continuam a apontar para Lopes Amorim.

Não existe exposição expressamente sobre custos padrão e embora os conceitos de preço de fabricação normal e ideal sejam acompanhados de comentários, breves, sobre a sua utilidade em contabilidade e na gestão, é evidente que já então o seguir os fluxos de valores explicando a imputação final de custos aparece claramente como objectivo em destaque.

No passo em que se ocupa da imputação das “Despesas Gerais”, em que destaca a necessidade de ter em atenção as características de cada caso em especial para eleger como base para rateio a mão de obra, as matérias, o tempo de uso de máquinas, ou combinações, Lopes Amorim evidencia a preocupação com a representatividade do modelo.

Citando, em vários passos, soluções americanas de facto passa ao lado do recurso a custos padrão, que na época eram já tema em destaque nos E.U.A. Por outro lado não se encontra o reflexo da literatura alemã, designadamente da obra de Schmalenbach, que poderia esperar-se de quem tinha a particular facilidade que lhe é reconhecida tanto na leitura de alemão como de inglês.

Reparos finais

Face às observações feitas consideramos os apontamentos como relativos a aulas de Lopes Amorim.

Aos breves capítulos sobre contabilidade industrial, sob várias designações, nos livros de texto de contabilidade em português do século XIX, sucede em 1912 uma cadeira no CURSO SUPERIOR DE COMÉRCIO dedicada expressamente, embora não em exclusivo, à contabilidade industrial. Seria de esperar que apontamentos de 1932/1933, 20 anos depois de existir a cadeira, contivessem citação de professores portugueses anteriores, o que não acontece.

A exposição indicia professor com bom conhecimento do estado da arte no início da década dos trinta. Embora com reconhecimento da utilidade de valores “normais” e “ideais”, não há exposição adequada sobre custos padrão, embora haja várias referências a soluções americanas.

A esta distância no tempo os apontamentos observados pecam por passarem ao lado do recurso sistemático a custos resultantes de estudos de engenharia e ponderação dos objectivos de gestão, e realçarem os procedimentos, em si, para fazer a imputação de custos indirectos. Embora sejam muitas as observações de Amorim sobre a racionalidade nas opções de imputação, são os procedimentos que estão sempre em evidência.

O cotejo destes apontamentos, 1932/1933, com apontamentos posteriores cerca de dez anos, de 1943/1944 no ICL, aulas do Dr. E. Baptista d'Oliveira(24), e com livro de Contabilidade Industrial de Gonçalves da Silva, cuja primeira edição é de 1954 e que marcou gerações(25), surpreende pela continuidade de preocupações e até organização. Desde a compra de matérias e problemas de custeio até à saída do armazém para produção, dos problemas relativos a cálculo dos valores e imputação de matérias, mão-de-obra, e gastos gerais – que incluem a amortização industrial – da chamada de atenção para o modelo industrial, ao destaque dado aos problemas de imputação dos “gastos gerais” e problemas de custeio da produção em curso, as efectivas diferenças entre os temas dos cursos parecem não corresponder aos vinte e um anos que separam o curso de Lopes Amorim do livro de Gonçalves da Silva.

Cumpramos reconhecer que a clareza de exposição e qualidade pedagógica de Gonçalves da Silva, a que acresce a sua exposição sobre custos padrão e sobre o que designou custos completos e incompletos, e também sobre custos e política de preços das empresas industriais, conferem à sua obra especial valia. Entretanto continua em pano de fundo uma ponderação dos problemas relativos a procedimentos e uma sequência básica na organização do curso em que é marcada a continuidade.

O cotejo dos três cursos justifica também uma interrogação sobre a responsabilidade das escolas no alheamento, vivido em muitas empresas, entre os valores com utilidade para a gestão e os disponibilizados pela informação contabilística, e pessoalmente recordou-me casos em que os custos industriais com influência nas decisões eram fruto de trabalhos

específicos de secretárias de administração, que recorriam aos serviços de contabilidade para colher alguns, poucos, elementos.

A parte introdutória dos apontamentos relativos ao curso por Lopes Amorim justifica a utilidade dos “preços de fabricação”, mas o delineamento e organização do curso são focados em procedimentos. O eventual aflorar das questões de fundo não basta para inculcar a adequada atitude aos futuros profissionais. Para quem escreve, o cotejo dos três cursos tornou mais significativa, a alteração na designação da disciplina escolar, agora “Contabilidade de Gestão” ou “Contabilidade Analítica de Gestão”, embora mudar a designação possa não corresponder a mudança na focagem do conteúdo. É neste contexto que interpretamos o chavão “custeio por actividades”, com novo rótulo busca-se a atenção dos gestores que se perdeu quando lhes foram fornecidos valores formalmente correctos mas carecendo de utilidade, o que pode continuar a acontecer.

Um último reparo sobre os resultados deste bosquejo de contabilista: nem sempre os documentos mais formais são as fontes mais válidas. Dos registos oficiais sobre Lopes Amorim não consta a sua incumbência como professor de “Contabilidade Industrial”.

#### Bibliografia

Amorim, Jaime Lopes (1929); “Lições de Contabilidade Geral”, Empresa Industrial Gráfica do Porto, Lda, Porto, 524 pág.

Amorim, Jaime Lopes (1933), “Contabilidade Industrial”, apontamentos dactilografados sem indicação de autor ou coordenador, provavelmente elaborados por alunos com base em recolha estenográfica, esquemas e elementos fornecidos pelo professor e anotações dos alunos.

Amorim, Jaime Lopes (1935); “Palavras e Ideias”, “Revista de Contabilidade e Comércio”, Vol IV, ano 1935, n.º 12, pág. 365 a 390.

Amorim, Jaime Lopes (1969); “Digressão através do vetusto mundo da Contabilidade”, Livraria Avis Porto, pág. 670.

Beirão da Veiga, Caetano (1954); “A Instrução Superior Comercial, sua Génese, Metamorfoses e Actual Aspecto”, Boletim do Sindicato Nacional dos Comercialistas, ano IV, n.º 8, pág. 3 a 37.

Oliveira, E. Baptista de (1944); “Contabilidade Industrial e Agrícola”, apontamentos policopiados coordenados e anotados por A. Tomé de Brito e editados por J. Antunes.

Oliveira, Camilo Cimourdain (1984:519), “Lopes Amorim e a Escola do Porto”, Revista de Contabilidade e Comércio, vol XLII/XLIII, n.º 187/192, pág. 515 a 526.

Oliveira, Camilo Cimourdain de (1995), “Palavras proferidas pelo Prof. Doutor Camilo Cimourdain de Oliveira”, Estudos do ISCAA, 1995, pág. 40.

Oliveira, Camilo Cimourdain de (1995) “Jaime Lopes Amorim e eu: a nossa Polémica”, Estudos do ISCAA, 1995, pág. 252 e seg.

Monteiro, Martim Noel (1981), “Jaime Lopes Amorim”, “Jornal de Contabilidade”, Fevereiro de 1981, reeditado no Boletim n.º 12 do Centro de Estudos de História da Contabilidade

Notícias, “Revista de Contabilidade e Comércio” Vol. IV, ano de 1936, n.º 15 a páginas 324.

Notícias, “Revista de Contabilidade e Comércio” Vol. IV, ano de 1936, n.º 16 a páginas 443.

Silva, F. V. Gonçalves da (1954), “Contabilidade Industrial”, Livraria Sá da Costa, Lisboa.

Tavares, Amândio Faustino Ferreira (1999); “A Influência de Jaime Lopes Amorim no Desenvolvimento da Contabilidade em Portugal”, tese de mestrado, inédita, apresentada na Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho, pag. 174 (Disponho de exemplar por gentileza do autor)

Legislação (por datas)

Decreto de 9 de Julho de 1903 (conhecido por citação, não confirmado pessoalmente)

Decreto de 3 de Novembro de 1905 (Reorganiza o Instituto Industrial e Comercial do Porto)

Portaria de 7 de Fevereiro de 1911 (Manda pôr em execução, na parte aplicável, no Instituto Industrial e Comercial do Porto, o Regulamento do Instituto Industrial e Comercial de Lisboa aprovado pelo Decreto de 9 de Julho de 1903)

Decreto de 19 de Abril de 1911 (Reorganiza o ensino universitário e declara como Universidades do Estado a antiga Universidade de Coimbra, e as novas universidades de Lisboa e do Porto)

Decreto de 23 de Maio de 1911 (Cria o Instituto Superior de Comércio de Lisboa)

Decreto de 5 de Junho de 1913 (Aprova as bases para a organização do Instituto Superior de Comércio de Lisboa)

Decreto de 23 de Setembro de 1915 (conhecido por citação, não confirmado pessoalmente)



Lei 5029 de 1 de Dezembro de 1918 (Organiza o ensino industrial e comercial)

Decreto n.º 12 721 de 30 de Novembro de 1926 (Reorganiza os Institutos Superiores de Comércio de Lisboa e Porto)

Decreto n.º 14 291 de 14 de Setembro de 1927 (Aprova o Regulamento dos Institutos Superiores de Comércio de Lisboa e Porto)

Decreto n.º 19 081 de 2 de Janeiro de 1931 (Aprova o Estatuto da Universidade Técnica de Lisboa)

Decreto n.º 19 205 de 6 de Janeiro de 1931 (Aprova o Regulamento do ISCEF)

Decreto n.º 20 328 de 21 de Setembro de 1931 (conhecido por citação, não confirmado pessoalmente)

Decreto n.º 20 440 de 27 de Outubro de 1931 (conhecido por citação, não confirmado pessoalmente)

Decreto n.º 22 739 de 26 de Junho de 1933 (Extingue o Instituto Superior de Comércio do Porto sem providenciar sobre o seguimento do curso dos alunos inscritos)

Decreto n.º 23 103 de 9 de Outubro de 1933 (Estabelece o período transitório de três anos lectivos para extinção do Curso Superior de Comercio do Porto)

Decreto-Lei n.º 39 226 de 28 de Maio de 1953 (Cria na Universidade do Porto a Faculdade de Economia)

(\*) Texto de apoio a comunicação a apresentar nas II JORNADAS DE HISTÓRIA DA CONTABILIDADE a realizar no ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa com o apoio do CEHC – Centro de Estudos de História da Contabilidade da APOTEC.

(1) Anteriores bosquejos:

I – Comprovantes contabilísticos: do borrão ao EDI (Jornal de Contabilidade, APOTEC, n.º 257, pág. 231 a 238).

II – Degrange na Contabilidade do século XIX em Portugal (JTCE – Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 403 e seg.).

III – Dois Tratados sem o nome do Autor (Jornal de Contabilidade, APOTEC, n.º 270, pág. 281 a 283).

IV – Entrada da Contabilidade no Ensino Oficial e depois no Ensino Superior, (Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, n.º 424, Janeiro 2001, pág. 362 a 364).

- (2) Ao colega José Martins Lampreia, sócio de Lampreia e Viçoso, SROC, endereço o meu muito obrigado, é ele que possui o original.
- (3) Prefácio de “Lições de Contabilidade Geral”.
- (4) Beirão da Veiga, Caetano (1954); “A INSTRUÇÃO SUPERIOR COMERCIAL, SUA GÉNESE, METAMORFOSES E ACTUAL ASPECTO”, Boletim do Sindicato Nacional dos Comercialistas, ano IV, n.º 8, pág. 3 a 37.
- (5) O ano de 1911 ficou marcado pela primeira tentativa, foi abortada em 1913, de instituir a verificação de contas nas sociedades anónimas. O discurso de abertura de aulas a 29 de Novembro de 1913 é proferido pelo prof. Rodrigo Pequito, professor de contabilidade, embora também beneficiasse do prestígio de figura pública como ex Ministro das Finanças e Par do Reino.
- (6) Decreto de 23 de Setembro de 1915.
- (7) Lei n.º 5 029 de 1 de Dezembro de 1918.
- (8) Anote-se que o mesmo diploma menciona no elenco dos cursos superiores de engenharia, no último ano, a cadeira de Contabilidade Geral e Industrial.
- (9) A carta de curso passada a Lopes Amorim e datada de 24 de Setembro de 1920, menciona o plano de curso aprovado pelo Decreto de 3 de Novembro de 1905 e a aplicação, por força de Portaria de 7 de Fevereiro de 1911, do regulamento do Instituto Industrial e Comercial de Lisboa aprovado por Decreto de 9 de Julho de 1903 e só indica as cadeiras de contabilidade “Contabilidade e Operações Comerciais – 1.º ano” e “Contabilidade e Operações Comerciais – 2.º ano, Instituições Comerciais”, concluídas respectivamente em 18 de Julho de 1919 e 10 de Julho de 1920.
- (10) Esta observação abre o problema da primeira matrícula no IICP, em 1916 como tem sido aceite, ou antes de 1912?
- (11) Amândio Faustino Ferreira Tavares, mestre em contabilidade e auditoria pela UM, cuja dissertação de mestrado tem o título “A Influência de Jaime Lopes Amorim na Contabilidade em Portugal”.
- (12) Vol IV, ano 1935, n.º 12, pág. 365 a 390.
- (13) Em Lisboa, ICL, no curso de 1943/1944, na cadeira de Contabilidade Industrial e Agrícola, o Prof. Dr. E. Baptista de Oliveira utilizava o termo “reintegrações”.
- (14) Informação do Mestre Amândio Faustino Ferreira Tavares com base na observação directa, que efectuou, dos documentos oficiais.
- (15) “Palavras proferidas pelo Prof. Doutor Camilo Cimourdain de Oliveira”, Estudos do ISCAA, 1995, pág. 40.

(16) “Jaime Lopes Amorim e eu: a nossa Polémica”, Estudos do ISCAA, 1995, pág. 252.

(17) In “Jornal de Contabilidade”, Fevereiro de 1981, reeditado no Boletim n.º 12 do CEHC.

(18) Testemunho do Prof. Manuel Duarte Baganha, que também refere conversas entre o depois Prof. Gonçalves da Silva e Lopes Amorim, enquanto os alunos desenvolviam as monografias.

(19) Vol. IV, ano de 1936, n.º 15 a páginas 324.

(20) Vol. IV, ano de 1936, n.º 16 a páginas 443.

(21) Oliveira, Camilo Cimourdain (1984:519) destaca a importância relativa da I Parte das Lições de Contabilidade geral, esta representa 60% do total de páginas.

(22) O Prof. Catedrático jubilado Manuel Duarte Baganha informa que é do seu conhecimento pessoal que alguns alunos da época estenografavam com notável rapidez, por exemplo o Dr. Adriano Teixeira . O Doutor José António Sarmiento era outro deles como pessoalmente comprovei, quando fui seu assistente, para ele era normal registar em estenografia as respostas de exames orais que deviam ser especialmente ponderadas, pela correcção ou pelo disparate.

(23) A transcrição permite também exemplificar a redacção e apresentação do tema. As reticências correspondem a parágrafos não transcritos. Os realces não existem no original, foram introduzidos para fazer notar ideias. Não foi respeitada a ortografia do original.

(24) Coordenação e anotações de A. Tomé de Brito e edição, cópias, de J. Antunes.

(25) Temos conhecimento de nove edições, a última das quais revista pelo Prof. Doutor Rogério Fernandes Ferreira.