

O IMPACTO DO NOVO AMBIENTE FABRIL NO ENSINO TRADICIONAL DE CUSTOS: Uma abordagem sobre o ensino da disciplina Contabilidade de Custos -

RAIMUNDO NONATO SOUSA DA SILVA

Resumo:

Nos últimos anos surgiram diversos modelos de gestão voltados para custos. Esses modelos vinham surgindo propondo soluções para os problemas de produtividade, qualidade, controle, etc. Independente da eficácia de cada modelo, o surgimento deles significou um alerta para o fato de que os sistemas tradicionais de custos, então em uso, não estavam mais correspondendo às necessidades das empresas. A diminuição de importância dos sistemas tradicionais de custos deveu-se principalmente ao fato de que eles, que foram concebidos segundo as características de um modelo de produção considerado ultrapassado, não acompanharam o surgimento de novas tecnologias de produção e seus parâmetros de custeio, passando a fornecer informações distorcidas gerando, com isso, insatisfação e descrédito. Por outro lado, por mais paradoxal que possa parecer, o ensino de contabilidade de custos, especialmente nos cursos de graduação, segue imune as transformações no ambiente fabril posto que continua a ser abordado nos referidos curso da mesma maneira que era à décadas atrás. Desse modo, apesar de se esperar que o ensino da matéria se apresente como agente de vanguarda e portanto protagonista de uma realidade que se vive, ele vem se portando, na melhor das hipóteses, como mero espectador dos acontecimentos.

Palavras-chave:

Área temática: *Tendências no ensino da contabilidade de custos e da gestão de custos.*

O IMPACTO DO NOVO AMBIENTE FABRIL NO ENSINO TRADICIONAL DE CUSTOS
Uma abordagem sobre o ensino da disciplina Contabilidade de Custos -

RAIMUNDO NONATO SOUSA DA SILVA
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
FAC. DE ECONOMIA, ADMIN. E Cs. CONTÁBEIS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
Rua Sorocaba, 243 Apto.402 - Botafogo
CEP 22271-110 Rio de Janeiro - RJ
Tel.(021) 537 2717 - Fax (021) 542-9839

RESUMO

Nos últimos anos surgiram diversos modelos de gestão voltados para custos. Esses modelos vinham surgindo propondo soluções para os problemas de produtividade, qualidade, controle, etc. Independente da eficácia de cada modelo, o surgimento deles significou um alerta para o fato de que os sistemas tradicionais de custos, então em uso, não estavam mais correspondendo às necessidades das empresas.

A diminuição de importância dos sistemas tradicionais de custos deveu-se principalmente ao fato de que eles, que foram concebidos segundo as características de um modelo de produção considerado ultrapassado, não acompanharam o surgimento de novas tecnologias de produção e seus parâmetros de custeio, passando a fornecer informações distorcidas gerando, com isso, insatisfação e descrédito.

Por outro lado, por mais paradoxal que possa parecer, o ensino de contabilidade de custos, especialmente nos cursos de graduação, segue imune as transformações no ambiente fabril posto que continua a ser abordado nos referidos curso da mesma maneira que era à décadas atrás. Desse modo, apesar de se esperar que o ensino da matéria se apresente como agente de vanguarda e portanto protagonista de uma realidade que se vive, ele vem se portando, na melhor das hipóteses, como mero espectador dos acontecimentos.

1. Introdução

Nos últimos anos, empresas em geral foram convidadas a conhecer diversos modelos de gestão, grande parte voltados para custos, que se propunham a solucionar problemas de produtividade e qualidade, controle e planejamento e processos de determinação de preços.

Independente da eficácia desses modelos, a simples razão de existir uma grande oferta desses modelos, já era um alerta para o fato de que os sistemas de custos que as empresas estavam usando não mais atendia as necessidades de informações, precisas e oportunas, de que tanto precisavam. Os modelos de gestão se apresentavam como pretendentes a ocupar as lacunas deixadas pelos sistemas tradicionais de custos.

A debilidade dos sistemas tradicionais de custos foi fruto do aparecimento de novas tecnologias de produção que geraram novos parâmetros de custeio que, por sua vez, acabou por inviabilizar ou, na melhor das hipóteses, diminuir a eficácia do uso de rotinas e conceitos uma vez que estes procedimentos foram definidos para um sistema de custos cuja construção se baseou nas características de produção de uma

determinada época, incompatível, todavia, com as características do atual ambiente de produção.

Por outro lado, por mais paradoxal que possa parecer, o ensino de contabilidade de custos, especialmente nos cursos de graduação, seguiu imune as transformações no ambiente fabril posto que continua a ser abordado nos referidos cursos da mesma maneira que era à décadas atrás. Desse modo, apesar de se esperar que o ensino da matéria se apresente como agente de vanguarda e portanto protagonista de uma realidade que se vive, ele vem se portando como mero espectador dos acontecimentos.

Este trabalho tem como objetivo principal alertar para as deficiências existentes no ensino da contabilidade de custos, no curso de graduação, especialmente no que diz respeito ao enfoque atual da disciplina, que vem sendo considerado por alunos e profissionais como um aprendizado inoperante devido ao distanciamento, cada vez maior, entre o que é ensinado e a realidade prática. Caso se confirme a inoperância alegada, e tudo nos leva a crer que sim, a disciplina em questão corre o risco de cair no obsoletismo e perderá a razão de existir.

2. O Ensino da Contabilidade de Custos nos cursos de graduação

2.1. Considerações Gerais

A disciplina contabilidade de custos é matéria obrigatória nos cursos graduação de Ciências Contábeis e Administração de acordo com o curriculum vigente nas universidades e demais instituições de ensino superior.

Em geral a disciplina é ministrada em 60 horas aulas podendo chegar a 90 horas aulas dependendo da grade curricular de cada instituição

A Ementa da disciplina de maneira geral contempla a seguinte matéria: Introdução a Contabilidade de Custos; Princípios e terminologia contábeis aplicados à custos; Fluxo dos custos e despesas; Departamentalização; Custeamento e controle de material direto, mão-de-obra direta e dos custos gerais de produção; Sistemas de acumulação de custos: produção por ordem e produção contínua; Co-produtos e Sub-produtos; Relação Custo-volume-lucro; Custo Padrão e análise de variâncias.

A Disciplina dá ênfase a empresa industrial e eventualmente se comenta ou exemplifica-se, sistema de custeio em empresas de prestação de serviços onde já há significativa utilização da Contabilidade de Custos.

A bibliografia utilizada em geral resume-se a dois ou três livros no máximo, embora, na prática do dia-a-dia do curso, se use apenas um. Essas obras, a maioria editadas pela primeira vez à mais de duas décadas, apesar de sucessivas reedições, trazem poucas mudanças em termos de conteúdo a cada nova edição, no máximo modificam-se os padrões monetários permanecendo o mesmo conteúdo. Não se verifica, portanto, em novas edições quaisquer alusão às características modernas de produção ou novas metodologias de apuração de custos.

2.2. O Conteúdo programático básico e metodologia.

A disciplina é lecionada segundo uma carga horária que varia entre 60 a 90 horas aulas dependendo do curso (Administração ou Ciências Contábeis) e do

currículo adotado na faculdade. Em geral são utilizados como tema, modelos de produção tradicionais dentro de uma abordagem simplificada, com o objetivo de tornar mais acessível o entendimento da matéria.

Dependendo da carga horária de disciplina em geral são abordadas três unidades de estudo: Custos para fins de avaliação de estoques; Informações de custos para tomada de decisão e; Custos para controle e avaliação de desempenho.

Na unidade que trata de custos para fins de avaliação de estoques são definidos os conceitos utilizados na disciplina, classificações e terminologias utilizadas em custos. São estudados também procedimentos de apropriação de custos, critérios de transferências e rateios de custos indiretos, centros de responsabilidade e sua aplicação em custos e sistemas de custeio por ordem de produção e produção por processo.

Na unidade relativo a custos para decisão são abordados além do conceito de margem de contribuição, o custeio direto em relação custeio por absorção, relação custo-volume-lucro e análise de ponto de equilíbrio, comportamentos dos custos fixos e utilização de custos visando decisão de produzir ou comprar.

Custos para efeito de controle e planejamento são tratado numa terceira unidade que contempla custos padrão, cálculo e análise de variância de MOD, mão-de-obra, materiais e custos indiretos de fabricação.

A metodologia utilizada na condução da disciplina invariavelmente foge ao padrão tradicional das aulas expositivas que envolve a discussão dos fundamentos teóricos e elaboração de exercícios.

Até por uma questão da falta de recursos (aliada, às vezes, a falta de motivação do professor), quase não se usam recursos áudio-visuais e estudos de caso durante o curso na graduação, quando muito, discute-se superficialmente eventuais artigos publicados nas revistas como Exame, RAE, RBC e outras afins.

3. A Abordagem corrente do ensino da contabilidade de custos

O objetivo principal da contabilidade de custos e seus sistemas de apuração é fornecer ao usuário informações que suportem as decisões para controle, planejamento e processos decisórios. É traduzir, enfim, o processo de produção em relatórios gerenciais úteis. Para tanto o sistema de custos adotado deve estar compatível com seu tempo, com a tecnologia existente nos meios de produção. Caso contrário, haverá uma dicotomia entre o que ocorre de fato na produção e sua tradução pelo sistema de custo.

Por outro lado, o objetivo fundamental do ensino da contabilidade de custos deve ser o de fornecer ao estudante referenciais que possibilite a ele entender o sistema de produção e seus sistemas de custeamento e elaboração de informações. Estes referenciais precisam ser, necessariamente, verdadeiros e estar em consonância com o que de fato ocorre no chão da fábrica, pois qualquer coisa fora disso, representará um mero exercício de aprendizado dissociado de sua utilização prática.

O Ensino da contabilidade nos cursos de graduação vem se orientando num modelo considerado ultrapassado em comparação aos atuais ambientes produtivos. As principais observações feitas com frequência por profissionais envolvidos com produção,

por alunos dos cursos de graduação e também por professores, é que não está havendo uma renovação na abordagem da contabilidade de custos continuando-se a lecionar a matéria tendo como base um modelo de custeio à muito superado por um outro modelo cuja característica é a produção de multi-produtos; elevado processo de automação (e a conseqüente redução, drástica, de uso de mão-de-obra); e processos de produção altamente complexos além de outras características que mencionaremos mais a diante.

É importante lembrar que o contraste entre o novo ambiente fabril e modelos tradicionais de custos parece notório tendo em vista o volume de publicações a manifestarem-se a respeito do assunto. Entretanto, esta inquietação surgida à princípio nos meios acadêmicos e hoje ocupando quantidade significativa de páginas entre diversas publicações não levou a qualquer modificação no ensino de contabilidade de custos nos cursos de graduação.

Os conteúdos programáticos são conduzidos estáticos a cada começo de curso, não há sinais de autocrítica, de quem nele opera, que derive ações prática que o aperfeiçoe, embora já se comece a desconfiar de sua eficácia. Por outro a utilização corrente de determinados fundamentos de custos, entre eles o de custo variável e fixo, direto e indireto, carece ser melhor demonstrada sua aplicabilidade e adequação no atual ambiente de fabricação ao invés de aborda-los a partir de um universo produtivo ultrapassado.

É oportuno considerar, entretanto, que a a discussão em torno da importância prática do ensino da contabilidade de custos não deve se restringir apenas ao conteúdo programático dos cursos, posto que o centro da questão não está ligada a uma mera discussão de validação de programas, mas sim, e sobretudo, da abordagem que se executa dos conteúdos programáticos no interior dos cursos.

Por outro lado, o questionamento sobre a validade dos conceitos comumente utilizados na disciplina, necessita de uma análise mais profunda antes de se fazer quaisquer julgamentos que possam gerar conclusões precipitadas. O caminho parecer ser o da busca por uma utilização adequada desses conceitos à luz da realidade atual de produção. Esta direção é levada pelo que nos ensina David Solomons, no seu artigo "The historical development of costing" (1), quando informou que a maioria dos conceitos e técnicas utilizadas hoje nos modernos sistemas de custeio foram desenvolvidas e tornaram-se de domínio público há pelo menos um século atrás, o que demonstra que os fundamentos teóricos continuam válidos tanto é que são empregados nos sistemas de custeio atuais dentro de uma abordagem mais eficaz.

Portanto, as deficiências do ensino da contabilidade de custos não devem se resumir ao conteúdos dos cursos e nos fundamentos teóricos, embora se deva continuar a analisar criticamente sua utilização. O fato é que o cerne do problema parece se concentrar na abordagem e no universo em que são inseridos, universo este claramente ultrapassado frente aos modos de produção atual

4.Considerações importantes para o ensino de custos

Muitos autores são da opinião da supremacia do Custeio Variável sobre o Custeio por Absorção para fins gerenciais. A tese pode estar certa, mas em que pese o sistema contábil de custos baseado no custeio variável poder ser de maior utilidade para as necessidades gerenciais, em função da clara divisão dos custos em fixos e variáveis;

da disposição de análise da relação custo-volume-lucro; além do uso da abordagem da margem de contribuição, observa-se que a grande maioria das empresas continua utilizando em seus sistemas de custeamento o Custeio por Absorção.

Uma das explicações para esse fato, reside na utilização das informações de custos para fins de determinação do preço. O custeio variável suprimindo os custos fixos do valor do produto pode colocar em "risco", a margem de lucro na medida em que o preço não estaria contemplando o custo fixo jogado para o resultado. É evidente que esta é uma análise por demais simples da questão posto que o preço engloba os custos, as despesas, a margem e etc.

No Custeio Variável, o custo do produto é computado exclusivamente pelos elementos considerados variáveis do processo produtivo. Os custos que variam com o volume de produção são considerados custos do produto e os demais são considerados como custos fixos ou custo do período, jogados para o resultado. Como exemplos clássicos de custos variáveis, podem ser citados a matéria-prima, a mão-de-obra direta e alguns itens dos gastos gerais de fabricação, como a energia elétrica, materiais auxiliares, etc.

No que se refere ao custo de Mão-de-obra ele é uma base consagrada para a transferência de custos entre centro de custos e produtos. Comumente, utiliza-se a quantidade das horas ou o próprio custo da MOD como base para distribuir os custos gerais de fabricação (overheads) pelos departamentos produtivos e posteriormente as horas de mão-de-obra utilizadas na produção serve como base de transferência dos custos aos produtos.

No que se refere à utilização da MOD como base de rateio, esse procedimento em inúmeras vezes é tido como o responsável por decisões incorretas, posto que contribui para geração de informações distorcidas. Parece ser de senso geral que as distorções observadas na elaboração de informações de custos são fruto, de uma inadequado utilização de mecanismos de mensuração.

Muitos trabalhos já foram escritos tratando da distorção dos custos pelos sistemas contábeis e suas consequências. Para citar apenas um, Kaplan & Johnson em "Relevance Lost" (2) dizem que "os custos são distribuídos pelos produtos por medidas simplistas e arbitrárias, normalmente baseadas na mão-de-obra direta, e que não representam as demandas de cada produto sobre os recursos da empresa. Ainda que métodos simplistas de avaliação de custos de produtos sirvam para as necessidades dos informes financeiros, os métodos sistematicamente condicionam e distorcem os custos de produtos individuais."

Com base na alegação de Kaplan & Johnson a eficácia da mão-de-obra direta pode ser questionada por ser simplista e arbitrária. De fato, mas a utilização da MOD reflete, antes de mais nada, que ainda existe um pensamento corrente que considera sua utilização eficaz, embora saibamos que o modo de produção, rudimentar em comparação com o atual, ao qual se utilizava a MOD como parâmetro de rateio, já não existe mais, posto que a tecnologia praticamente aboliu grandes massas de operários na produção direta dos produtos.

Talvez a disseminação de pensamentos como o da eficácia da MOD como base de distribuição de custos seja, em parte, uma contribuição do ensino da contabilidade de

custos nos cursos de graduação, posto que a matéria continua a ser abordada utilizando fortemente este procedimento, basta folhear os livros e os cadernos dos alunos.

É evidente que não se deseja, com a ação do questionamento, invalidar totalmente este procedimento e tampouco enveredar pelo questionamento vazio ou levantar a bandeira de anulação de todos os procedimentos à décadas utilizados e que justiça seja feita, distorcidos ou não representam um direção para quem deseja tomar decisões baseadas em custo. Até porque a matéria-prima, por exemplo, continuará sendo o insumo necessário para a fabricação do produto, assim como a mão-de-obra continuará a ocupar o seu lugar de importância na transformação da matéria-prima em produtos manufaturados.

Contudo, não se pode mais afirmar, generalizadamente, que a mão-de-obra é variável ao volume de produção, e que os custos gerais de fabricação são "absolutamente" fixos dentro de um intervalo, mesmo porque estes fundamentos não são tidos como postulados e, portanto, carecem de demonstração prática. O nível de automação na fábrica e a complexidade nas linhas de produção exigem a necessária reflexão quanto a validade da contínua utilização tanto de conceitos quanto de procedimentos.

Com relação a utilização do Custeio variável para fins decisórios, é oportuno citar Cooper & Kaplan em "How cost accounting distorts product cost"(3), nele os autores afirmam que "Os contadores acadêmicos, apoiados pelos economistas, tem argumentado estrondosamente que os custos variáveis são os mais relevantes para decisões de produção... A definição de custos variáveis usada pelos contadores assume que as decisões de produção tem um curto horizonte, tipicamente um mês ou um trimestre. Os custos são variáveis somente se eles variarem diretamente com as mudanças mensais ou trimestrais do volume de produção. Tal definição é apropriada se o volume de produção de todos os produtos puder ser mudada e não houver mudança simultânea ao nível dos custos".

Na prática, continuam os autores, "os administradores rejeitam esta perspectiva a curto prazo porque a decisão de oferecer um produto cria um compromisso a longo prazo para a empresa, de colocar no mercado e de dar suporte para aquele produto. Dada esta perspectiva, custo variável a curto prazo é mensuração inadequada para o custo do produto".

Esta afirmações que contradizem afirmações e fundamentos anteriores representam contribuições importantes para ensino de custos dado que acende a chama do contraditório, variável importante para o avanço de qualquer conhecimento. Ademais, nas afirmações dos autores citados é justo aceitar a pertinência da afirmação sobretudo se estamos analisando o procedimento à luz do ambiente produtivo atual.

5. Alguns aspectos do ambiente atual de produção

Parece que já se passaram séculos da revolução industrial e seus sistemas de produção rudimentares se comparado com os meios de produção atuais. É verdade que ainda existem procedimentos simples de fabricação, mas o uso da tecnologia cada vez mais disponível imprimiu uma inexorável transformação nos meios de produção, sem volta, diga-se de passagem.

No ambiente de fabricação contemporâneo a influência tecnológica através do alto nível de automação se faz sentida em todas as fases de produção. Nesse universo a mão-de-obra, por exemplo, é reduzida drasticamente e por isso poucas operações são medidas com base nesse custo, e o processo produtivo como um todo tem agora pouca relação com o uso de recursos humanos. Desse modo, a tradicional "mão-de-obra direta" confunde-se com a "mão-de-obra indireta". Conseqüentemente, o montante aplicado em mão-de-obra é muitíssimo menor do que o aplicado em tecnologias e outros itens de capital. Posto isso, o enfoque tradicional dado a MOD perde relevância.

As novas tecnologia substituíram antigos materiais por outros de custo menor, de maior utilização e menor tempo de processamento. Os materiais derivados de petróleo, especialmente plásticos e termoplásticos, passaram a substituir outros materiais como madeira, vidro, ferro e etc., tornando o produto mais consistente, mais leve, de maior qualidade. Como consequência da alta tecnologia o fator qualidade passou a ser a maior preocupação dos fabricantes mais até que a durabilidade dos produto.

A busca por qualidade aliada a produtividade chega a ser uma característica quase obsessiva do novo ambiente fabril. Em função disso, surge uma preocupação maior com o controle dos custos de estrutura de produção e de outras atividades como aquisição, recepção, estocagem, transportes, preparo dos materiais para o processo produtivo e sobretudo atendimento ao consumidor. O atual ambiente de produção preocupa-se, indiscriminadamente, com todas as atividades que agregam valor ao produto e não apenas aquelas associadas à produção. Esta preocupação visa principalmente o planejamento e o controle dessas atividades para melhor adequa-las ao processo produção e vendas.

Uma outra característica desse novo ambiente fabril, é que normalmente a soma de todos os custos diretamente associados com o processo produtivo, tende a ser menor do que os custos de desenvolvimento do produto uma vez que, em função do próprio avanço tecnológico, sofisticam-se as necessidades dos usuários, bem como a exigência por um produto sempre mais avançado e com maior utilidade.

Cresce o nível de concorrência entre os fabricantes e com a isso os produtos passam por constantes remodelações e revisões, a consequência disso e a diminuição da vida útil dos mesmos. Desse modo, a qualidade dos produtos passa a ser uma grande preocupação nesse novo ambiente e todo o processo produtivo é orientado pela busca incessante desse objetivo. O tempo ganha, mais do que nunca, magnitude.

Finalizando, como peculiaridades marcantes desse novo ambiente fabril podemos citar a busca por um nível maior de qualidade, além de outras características não menos importante como a entrega mais rápida dos produtos aos consumidores, diversificação nas linhas de produção, fluxo contínuo de produção e desaquecimento de inventários. Essas peculiaridades objetivam a rapidez do processo fabril e a conquista do consumidor com produtos de mais qualidades. A satisfação e a confiabilidade dos consumidores são as metas das empresas contemporâneas.

6.A importância da informação no ambiente de produção atual.

No contexto desse num novo ambiente de produção a informação assume importância fundamental para as necessidades de controle, planejamento, e processo

decisório. A definição de que a informação para ser útil tem que ser ágil e a disposição no momento certo, ganha contornos mais claros e determinantes nessa nova realidade.

O nível violento de competitividade do mercado associado à exigência mais apurada do consumidor obriga a administração buscar informações que retratem mais fielmente uma situação. A concorrência e tendências do mercado consumidor, pode obrigar uma análise mais detida do processo produtivo.

O ambiente é caracterizado por um maior nível de incerteza dado o elevado grau de competitividade gerado pelo aparecimento de novos produtos, pelas oscilação da demanda e pelo aumento de poder de barganha do consumidor, impondo aos fabricantes constantes revisões nos custos e preços do produto. Assim, a qualidade e preço são determinantes no nível de aceitação do produto pelo mercado.

O novo cenário, portanto, provoca uma necessidade incessante por informações rápidas e confiáveis. O sistema de informações gerenciais passa a assumir responsabilidades maiores na condução dos negócios. O sucesso ou insucesso de uma gestão passa a depender fundamentalmente de informações instantâneas e a disposição da administração. Para tanto o sistema contábil de custos deve estar completamente integrado a filosofia e a nova realidade em vigor.

7.O estado da arte entre Ambiente Fabril e Sistemas de Custos.

Embora o novo ambiente fabril venha exigir sistemas contábeis de custos compatíveis com as inovações do processo produtivo, muitos procedimentos tradicionais continuam sendo usados prejudicando a apuração correta dos custos.

Os sistemas tradicionais em uso retratam um momento do processo produtivo em que alguns elementos de custos representavam um alto valor em relação aos custos totais da produção, como era o caso do custo de mão-de-obra direta.

Com o processo acelerado de automação das fábricas, o nível de importância da MOD em termos de controle e de sua utilização como base de rateio diminuiu bastante. Ademais, perde em grande parte seu caráter de custo direto do produto uma vez que diminui a possibilidade de identificação do custo com o bem produzido, sobretudo porque o novo ambiente se caracteriza pela diversificação das linhas e a complexibilidade da produção.

Em função disso, grande influência é sentida nos sistemas que adotam o custeio variável. Estes sistemas trabalham com uma clara divisão entre custos fixos e variáveis considerando como custos dos produtos apenas estes últimos. Tendo em vista que a mão-de-obra vem tendo subtraída sua importância na apuração de custos, passando a caracterizar-se cada vez mais como um custo fixo, e sendo ela um custo de considerável significância no custeio variável, e considerando ainda a elevada proporção dos custos indiretos fixos no custo total dos produtos, conclui-se que estes sistemas começam a se incompatibilizar com esse novo ambiente, tendo em vista que sua utilização está fortemente arraigada com o uso de suas informações para efeito decisório.

Um outro problema imposto pelo atual ambiente fabril é quanto a utilização de rateios. Na medida em que aumenta o nível de automação das fábricas passa-se a evitar

a MOD como base de rateio trocando-a por outros critérios como consumo de materiais, horas máquinas, custo direto do produto etc. Todavia, nem sempre as novas bases de rateio são compatíveis com os custos que serão rateados. Quando se escolhe horas máquinas, por exemplo, tem-se em mente que o custo variará na proporção do volume das horas, entretanto, existem muitos custos que variam com a diversidade e complexidade dos produtos e não pelo número de horas ou de outra base qualquer.

Posto isso, pode-se vislumbrar outro problema semelhante, que é o de considerar os custos dos departamentos auxiliares como completamente fixos. No novo ambiente fabril, os custos dos departamentos auxiliares está diretamente associado com a diversificação dos mix de produção e com a complexidade do processo produtivo. Portanto, o custo desses departamentos varia não com o volume dos itens produzidos, mas sim com a variedade dos produtos produzidos. A prática do orçamento anual dos departamentos auxiliares, oculta o relacionamento básico entre o mix de produção, o volume da demanda e o tamanho do departamento.

8. ONCLUSÃO

Em muitos artigos são levantadas hipótese de que a contabilidade de custos e a própria figura do contador tem sido os responsáveis pela confusão estabelecida na determinação dos custos dos produtos.

Obviamente que atribuir somente à sistemas de custos e aos contadores os problema da inadequada forma de determinar o valor do produto é resumir a realidade em que a questão está inserida.

É justo observar, entretanto, que muitas vezes tanto o sistema de custos quanto o contador de custos contribuem para a geração de informações inadequadas e inúteis para efeito decisório e avaliação do estoque. O contador pela falta de conhecimento mais amplo sobre o processo de produção sob o qual atua e, o sistema de custos porque não retrata o nível real de sofisticação e tecnologia da produção para a qual foi construído.

Por outro lado, tem o problema objeto deste trabalho. O ensino de contabilidade de custos, nos cursos de graduação, está dissociado do atual ambiente produtivo, reproduzindo conhecimentos relativos a um modo de produção já ultrapassado.

Talvez, mais do que o contador despreparado e de sistemas de custo desatualizados, o ensino da contabilidade de custos tem uma parcela de responsabilidade maior porque tem a incumbência de dotar as pessoas com conhecimento suficiente até para conceber sistema de custos e gerenciar suas informações. Quando o conhecimento é distorcido na sua origem não se pode esperar que o resultado, fruto da aplicação desse conhecimento, seja diferente.

Alguns podem advogar que o ambiente fabril no Brasil ainda é atrasado e rudimentar, que a maioria das empresas não tem sequer sistemas de custos em bases tradicionais e que, portanto, o ensino da contabilidade de custos aos moldes que é lecionado está portanto compatível com a realidade nacional. Pode ser, mas o ensino da contabilidade de custos praticado em nível superior não precisa estar desconectado com o seu tempo, negando o avanço tecnológico e se portando na contramão da ciência.

O fato é que o ensino da contabilidade de custos nos curso de graduação tem de ser entendido por quem nele atual, como um condutor de conhecimentos, sempre na

vanguarda de seu tempo e pronto para responder às necessidades de seus usuários. Só assim, ele continuará sendo considerado um ensino importante, essencial para os fins a que se destina. Caso contrário se tornará obsoleto e dispensável.

É preciso evitar que isto aconteça porque informações de custos sempre serão importantes na medida em que sempre haverá alguém produzindo bens ou serviços. É necessário resgatar a consciência de utilização prática do ensino de custos com o objetivo de resguardar a relevância, quase perdida, do ensino da contabilidade de custos

BIBLIOGRAFIA

Obras Citadas:

JOHNSON, h. Thomas & KAPLAN, Robert S. Relevance Lost. Presidente and Fellows of Havard College, 1987.

KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robin. How Cost Accounting Distorts Product Cost. New York. management Accounting, April 1988.

SOLOMONS, David. The historical development of costing. In: SOLOMONS, D. Collected paper on accounting and accounting education. Vol. 2. History, education, and management accounting. New York, N.Y., Garland Publishing, 1984.

Obras Consultadas:

BAKER, Morton & JACOBSEN, Lyle E. Contabilidade de Custos, um enfoque administrativo. São Paulo, Mcgraw-Hill, 1973.

HAMPTON, David R. Administração Contemporânea. São Paulo, Mcgraw-Hill, 1983.

HOWELL, Robert A. & SOUCY, Stephen R. Cost Accounting in the New Manufacturing Environment. New York, management Accounting, August 1987.

KAPLAN, Robert S., Accounting Lag: The obsolescence of Cost Accounting Systems. California Management Review, 28 (2) : 174-199, Winter, 1986.