

NOVAS METODOLOGIAS NO ENSINO DE CUSTOS?

Olivio Koliver

Resumo:

O título da palestra proposto pela Comissão Organizadora do evento, embora instigante e desafiador, parece sugerir resposta positiva, isto é, a existência de novas metodologias no ensino de custos. Se assim for, não concordamos, por desconhecermos algo nesse campo que possa ser qualificado como totalmente novo, presente o pressuposto de que exista conhecimento generalizado do que já está consolidado no campo metodológico e da didática. O fato de determinada técnica pedagógica constituir novidade em certa escola ou para algum professor e como isso é comum! não significa que ela possa ser qualificada como novidade. Esse fato é especialmente importante e verdadeiro em nosso país, onde existem acentuados desníveis de uma instituição de ensino para outra, tanto pela qualidade dos corpos docente e discente, quanto pelos recursos materiais disponíveis, como, por exemplo, no tangente a bibliotecas e recursos computacionais.

Palavras-chave:

Área temática: *Novas Metodologias no Ensino de Custos*

NOVAS METODOLOGIAS NO ENSINO DE CUSTOS?

Olivio Koliver¹

INTRODUÇÃO

O título da palestra proposto pela Comissão Organizadora do evento, embora instigante e desafiador, parece sugerir resposta positiva, isto é, a existência de novas metodologias no ensino de custos. Se assim for, não concordamos, por desconhecermos algo nesse campo que possa ser qualificado como totalmente novo, presente o pressuposto de que exista conhecimento generalizado do que já está consolidado no campo metodológico e da didática. O fato de determinada técnica pedagógica constituir novidade em certa escola ou para algum professor – e como isso é comum! – não significa que ela possa ser qualificada como novidade. Esse fato é especialmente importante e verdadeiro em nosso país, onde existem acentuados desníveis de uma instituição de ensino para outra, tanto pela qualidade dos corpos docente e discente, quanto pelos recursos materiais disponíveis, como, por exemplo, no tangente a bibliotecas e recursos computacionais.

Podemos, sim, admitir que a evolução dos métodos e técnicas aplicadas ao ensino-aprendizado é constante, embora lenta, e dificilmente ocorre algo que possa ser qualificado de revolucionário, que torne obsoleto o estado da arte até o momento imediatamente anterior. Como não poderia deixar de ser, também é essa a situação no ensino da contabilidade de custos. Aliás, com o perdão pela indelicadeza, não é possível "ensinar custos", como consta do título, mas, tão- -somente, a apreensão, a classificação, a apropriação, a projeção, a análise, etc., dos custos e o uso das informações assim obtidas em determinados tipos de decisões, enfim, os procedimentos que integram o que, genericamente, denominamos de "contabilidade de custos". Cumpre ressaltar que esta denominação não constitui simples questão de gosto, pois identifica aspecto central na própria metodologia do seu ensino: sua pertinência a um todo maior, que é a Contabilidade, ciência social que tem por objeto o patrimônio das entidades.

O aspecto citado é importantíssimo porquanto existe em curso movimento tendente à descaracterização da contabilidade de custos como parte da Contabilidade, cujos adeptos falam simplesmente em "Custos", sugerindo ser, ou uma disciplina autônoma, ou atividade multidisciplinar. A questão é importantíssima, tanto da ótica científica, quanto do exercício profissional. Na visão científica, por retirar da Contabilidade um capítulo, o que trata das variações patrimoniais internas; no quadrante profissional, por retirá-la do campo das prerrogativas do contabilista, em razão do seu caráter multidisciplinar. O primeiro aspecto pode ser derrubado com tanta facilidade que nos absteremos de comentá-lo. Mas o segundo merece algumas considerações, por dizer respeito, diretamente, à estrutura das profissões liberais vigente no Brasil, onde a legislação afirma, de há muito, a correspondência entre um curso universitário e uma profissão regulamentada, com as correspondentes obrigações e prerrogativas. Isso, noutras palavras, significa jungir a formação técnica com o exercício profissional, presente sempre a diretiva de que a formação universitária deve ser integral, transcendendo, pois, ao simplesmente técnico, isto é,

¹ Olivio Koliver, Doutor em Contabilidade, é professor na UFRGS e na PUCRS. É presidente do Conselho Regional de Contabilidade do RGS.

ao "como e por que fazer". Mas o ideal universitário não alcança a enunciação das prerrogativas, sempre concernentes ao "fazer" no campo da competência técnica. Ademais, as prerrogativas decorrem de ato formal – o registro no Conselho –, cuja condição é a aprovação no curso de graduação, pois no Brasil não temos qualquer tradição na educação continuada como condicionante de manutenção de licença para a continuidade do exercício profissional. Uma das conseqüências da identidade em referência será, no campo técnico, o ajustamento do currículo às prerrogativas e aos reclamos profissionais. Ou seja, o conhecimento haurido deverá possibilitar, de forma suficiente, o exercício das prerrogativas legalmente estabelecidas.

No momento em que estivermos falando de uma construção orgânica do conhecimento alicerçado em alguma ciência social, estaremos também tomando posição sobre a metodologia do ensino-aprendizagem mais adequada. Assim, na contabilidade de custos, a metodologia a ser empregada deverá considerar sempre aquela empregada ao longo da formação contábil como um todo, pois dela é simples parte, e não disciplina autônoma.

Conclui-se, portanto, que a pergunta do título somente pode encontrar resposta no âmbito da formação na Ciência de Contabilidade como um todo, pois a contabilidade de custos constitui, tão-somente, um dos capítulos daquela, cujo objetivo central está no conhecimento do patrimônio e das suas variações quantitativas e qualitativas, tanto em termos passados, quanto prospectivos, o que inclui o exame de quaisquer hipóteses sobre o seu comportamento ou parte.

A CHAVE DO PROBLEMA: A CONCEPÇÃO GLOBAL DO CURSO

A nosso ver, o problema não pode ser equacionado, nos seus aspectos essenciais, via disciplinas isoladas, pois estas fazem parte de um todo maior, e, à semelhança do corpo humano, somente faz sentido falar-se da rigidez do conjunto. Portanto, devemos-nos interessar, antes de mais nada, pela concepção do curso de Ciências Contábeis como um todo, tendo como parâmetro o tipo de formando que pretendemos obter. Isso implica tomada de posição sobre a formação geral – inclusive humanística – e ética, nível de conhecimentos técnicos, quantitativa e qualitativamente, informações sobre a profissão, de forma que o egresso esteja apto ao exercício profissional nos primeiros anos após formado. Nesta visão das coisas, emerge uma premissa que, a nosso ver, é fundamental no campo da formação técnica: nenhuma disciplina pode ser considerada isoladamente, pois todas são simples capítulos do todo maior que é a Contabilidade. Aliás, até mesmo as suas denominações comprovam a assertiva, pois são as mais variadas possíveis, indo desde títulos que indicam nível qualitativo de conhecimento, do tipo "Contabilidade Introdutória", "Contabilidade Intermediária", "Contabilidade Superior", etc. – ao estilo anglo-saxônico – até aqueles que procuram elucidar o assunto tratado, como "Contabilidade de Custos", "Contabilidade Setorial", "Contabilidade Orçamentária", "Análise de Custos", podendo-se chegar a um alto grau de especificidade, como no caso de "Contabilidade por Custos-Padrões". Noutras palavras, não serão os nomes – nem mesmo as ementas, como alguns ingênuos burocratas querem fazer crer – das disciplinas que resolverão a questão planteada. O que interessa, realmente, é que a estrutura curricular, isto é, o seccionamento do todo a ser transmitido, em capítulos denominados de "disciplinas", seja realizado de forma tal, que resulte na construção gradativa e sistemática do conhecimento da Contabilidade. Ao final, o formando deve ter uma visão global – na teoria e nas suas aplicações concretas básicas – da ciência social que embasa sua futura profissão.

A aceitação desse fato tem implicações de largo alcance e diz respeito, diretamente, ao tema proposto para a presente palestra, pois tem por corolário a

impossibilidade de conhecimento isolado de qualquer das partes em que pode ser dividida a Contabilidade. Assim, por exemplo, não há viabilidade em alguém tornar-se especialista na área de apuração e análise de custos – independente- mente das denominações pomposas que sejam dadas a esta última área – fora do contexto global da formação contábil. É provável que, neste momento, muitos dos que estão acompanhando nossa exposição, com outras formações universitárias do que a de contador, estejam a protestar intimamente, eventualmente até argumentando com o conhecimento que A ou B, não-contadores, têm da matéria. Ora, tal "argumento" não resiste à análise, pois em todas as profissões temos exceções expressas por pessoas que dispõem de bom nível de conhecimento em determinado tema, não obtido por intermédio do ensino formal, seja por talento e convívio com pessoas detentoras do conhecimento, seja por estudos informais, mas igualmente sistemáticos. Mas tais exceções não mudam em nada o quadro, porquanto a absoluta maioria só chegará ao nível desejado e necessário de conhecimento pelo caminho antes referido.

Aliás, a realização do objetivo da formação contábil global demanda, materialmente falando e antes de mais nada, que as disciplinas de Contabilidade que compõem o bacharelado em Ciência Contábil sejam exclusivas deste curso, precisamente para que seja possível a construção gradativa já referida antes. Tal medida implica a negação de quaisquer ciclos básicos ou comuns que contenham disciplinas de contabilidade, mesmo que no âmbito de cursos pertencentes à mesma faculdade, pois qualquer nivelamento resultará em prejuízo à formação dos contadores. Somente desta maneira poderá o aluno desenvolver a percepção de que os fundamentos teórico-doutrinários são universais, onipresentes em todas as disciplinas nas quais se divide a Contabilidade, nas quais, conseqüentemente, não podem vicejar teses que contraditem os grandes lineamentos da Contabilidade, na sua condição de ciência. Neste sentido, já alertávamos sobre a pertinência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade à contabilidade de custos, em dissertação apresentada no XX Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Salvador, em 1992. O conhecimento adstrito a determinada técnica será sempre, como já dissemos antes, fragmentário e, via de conseqüência, limitado e muito mais sujeito a erro, como todas as simplificações e imediatismos.

Outrossim, deve restar claro que é despropositada qualquer tentativa de especialização ao longo do curso de graduação, precisamente porque falta ao aluno a visão global e integrada, a capacidade de discernir claramente a parte no todo, condições essenciais para que se possa falar efetivamente em especialização. Na mesma linha de raciocínio, são inaceitáveis os cursos de pós-graduação lato sensu que algumas instituições – muitas de renome – oferecem a pessoas sem formação regular em ciências contábeis, acenando com "especialização" em alguma disciplina contábil – as áreas de custos e controle interno são usuais –, como se fosse possível transformar um leigo em "especialista" em alguns pares de horas.

Todas essas razões, e muitas outras que o tempo não nos permite aduzir, nos fazem sorrir – tristemente, é certo – quando profissionais de outras áreas se arrogam o direito de discutir acerca da metodologia de ensino ou de trabalho de uma área contábil, como é a de custos. E, veja-se, restringimo-nos à formação stricto sensu, sem qualquer alusão ao problema das prerrogativas, outra base de argumentos, desta vez no terreno legal.

NOTA SOBRE OS MEIOS DE PROCESSAMENTO

Alguns colegas – quase sempre entusiastas confessos da informática – vêm incidindo no equívoco de identificar meios de processamento com metodologia de

ensino. Ora, não há dúvida sobre a importância da informática em todos os quadrantes da vida contemporânea, inclusive a área do ensino. Entretanto, apesar do seu desenvolvimento, constitui, ainda hoje, simples instrumento no processo ensino-aprendizagem, especialmente importante em algumas circunstâncias, como na feitura de projeções e simulações, bem como na análise de determinado fenômeno sob diferentes ângulos. Mas, ainda assim, não constitui resposta às perguntas fundamentais sobre metodologia de ensino.

Outro aspecto que não pode ser ignorado é o de que, nos dias que correm, somente uma minoria dos cursos superiores em nosso país dispõe de recursos suficientes no campo da informática, situação ainda pior nos cursos noturnos. Noutras palavras, não faz sentido raciocinarmos com base num ideal que absolutamente corresponde à nossa realidade e, certamente, não será modificado em prazo visível. Enfim, na situação atual, a informática – traduza-se pelo uso de micros pelos estudantes – será, na maioria das vezes, elemento acessório no equacionamento da metodologia de ensino dos cursos de graduação. E, mesmo existindo em profusão, jamais ascenderá à condição de fator principal, pois sempre permanecerá como um meio para a obtenção ou análise de determinadas informações.

ALGUNS ASPECTOS ESPECÍFICOS EM RELAÇÃO À ÁREA DE CUSTOS

Permanecendo subjacentes as premissas gerais já enunciadas até o momento, teceremos, a seguir, algumas reflexões sobre pontos que julgamos de observância obrigatória no ensino das disciplinas que integram o que, genericamente, denominamos "área de custos" e que abrange desde os conteúdos introdutórios até os procedimentos de análise, ou seja, os que dizem respeito ao controle da economicidade das operações e o exame das alternativas, reais ou simuladas, em relação a qualquer aspecto do ciclo operacional da entidade. Os pontos em causa concernem diretamente à metodologia a ser utilizada no ensino da área de custos.

Concentraremos nossa atenção em quatro pontos, cujo desenvolvimento, na ordem sugerida, julgamos determinante para o sucesso do ensino da área como um todo, por conduzirem o estudante do geral para o particular, ao cada vez mais específico, segundo a essência do método dedutivo, a nosso ver, de observância compulsória na área em exame. Limitar-nos-emos, face ao tempo disponível, ao essencial, e, para aqueles que julguem convenientes maiores detalhes, recomendamos a leitura da nossa dissertação apresentada nas "1^{as} Jornadas Ibero-Americanas de Custos e Contabilidade de Gestão", em Trelew, Argentina.²

Os quatro pontos são os seguintes:

- a) a compreensão do ciclo operacional interno das entidades e da movimentação de valores que nele se opera como elemento essencial do entendimento dos fundamentos da contabilidade de custos;
- b) o princípio da causação como fator central na percepção das alternativas existentes na alocação dos custos aos seus portadores finais;
- c) os objetivos da contabilidade de custos e sua indissociabilidade dos objetivos maiores da própria Contabilidade;
- d) o significado dos "sistemas" de contabilidade de custos.

A experiência disponível em nosso país, no magistério das disciplinas da área de

² Publicada na Revista do CRCRS, nº 79, 1994.05 - "A compreensão do ciclo operacional: o fundamento de tudo".

custos, demonstra que a maioria dos alunos não dispõe de conhecimentos, mesmo em grau mínimo, de equipamentos e processos, tanto na indústria manufatureira, quanto na de processamento, situação ainda pior noutros ramos econômicos, como a mineração, a agricultura, a pecuária e a prestação de serviços. Ora, tal realidade nos coloca diante de um problema quase insolúvel: o de ensinarmos o *porquê* e o *como* do tratamento das variações patrimoniais internas – ocorridas, previstas ou simplesmente simuladas –, envolvendo processos, equipamentos e produtos, a alguém que simplesmente desconhece por inteiro essas coisas. Ora, como não podemos alimentar a pretensão de ensiná-lo ao aluno – os seminários aplicados que poderiam sanar, em parte, a lacuna, são praticamente inexistentes, por dispendiosos e de condução dificultosa – somente nos resta,

propiciar ao aluno, antes do desenvolvimento de técnicas específicas, uma visão integrada dos acontecimentos e do fluxo de valores no ciclo operacional interno da entidade, e das ligações desta com o mundo exterior.

Pretende-se, pois, fazer com que o aluno compreenda, antes de mais nada, o universo *onde* será aplicada a contabilidade de custos. O professor deverá iniciar com exemplos de ciclos facilmente apreensíveis no seu todo, mesmo que o aluno não disponha de experiência na área. Neste sentido, a agricultura oferece bom material, pois o ciclo econômico se identifica, na sua maior parte, com o ciclo natural e, quase sempre, não ultrapassa a alguns meses. Mas, mesmo em exemplos desse tipo, é facilmente evidenciável o processo de agregação de valores e, mais do que isso, a realidade de que o ciclo operacional interno é fechado, onde os valores que "entram", em algum momento posterior "saem", mantendo sua condição de ativos, ou transformando-se em despesas, isto é, em elementos redutores do patrimônio líquido.

Durante a exposição em tela, o docente deverá enfatizar a pertinência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade à contabilidade de custos, fazendo o aluno entender que esta é parte da Contabilidade – tratando, antes de mais nada, de variações patrimoniais qualitativas – e, nessa condição, obediente aos seus princípios. Mais ainda, esta fase do estudo do ciclo operacional interno deve ser conduzida com base exclusiva em ocorrências *passadas*, a fim de que o aluno consiga raciocinar em termos de um universo fechado, para que, depois de solidificado este conhecimento, possa passar ao raciocínio com valores normalizados, projetados e, no final, simulados.

A CAUSAÇÃO, A CHAVE DA CORRETA APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS AOS PORTADORES FINAIS

Quando o professor concluir que seus alunos já dominam suficientemente o ciclo operacional interno, colocará em discussão o problema da atribuição dos custos havidos em determinado período aos seus portadores finais, os produtos ou os serviços. Esse é o momento em que se enfatizará a determinante importância do chamado "Princípio da Causação" – do alemão *Verursachungsprinzip* –, que, em termos singelos, afirma que "quem causou o custo deve recebê-lo", ou seja, arcar com ele. No aprofundamento da matéria, o mestre – já tendo exposto a classificação dos custos em diretos e indiretos, consequência da aplicação do princípio da causação – deverá insistir no tema, especialmente por intermédio de exemplos concretos, de forma que o aluno adquira consciência objetiva de que o grau de respeito à causação é a questão principal em todos os modos de apropriação dos custos aos seus portadores finais. Tal consciência, que deverá manter-se viva e presente no restante do curso, facilitará imensamente a avaliação crítica dos sistemas que forem examinados mais tarde. Evitará também a crença em soluções mágicas ou em pretensas originalidades,

como acontece hoje com muitos dos adeptos do *ABC*, os quais, precisamente, nunca se deram ao trabalho de refletir um pouco sobre o princípio causal.

As perquirições sobre a causação, conduzidas na forma citada, levarão fatalmente o aluno a tomar conhecimento dos problemas ligados aos meios de medição e aos aspectos relativos à conveniência econômica de fazê-la. Com isso estará dado o primeiro passo no sentido da evidência da existência de alternativas de procedimento, segundo os meios e objetivos perseguidos, quadro sempre presente nos avanços posteriores. Finalmente, este será também o momento adequado – por já existir a necessária base para a compreensão do tema – de o professor desenvolver as diferentes classificações para os custos, evidenciadoras das diferentes óticas sob as quais podem ser analisadas as variações patrimoniais que correm no ciclo operacional interno.

OS OBJETIVOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

De posse dos conhecimentos referidos nos itens anteriores, estará o aluno em condições de estudar os objetivos da contabilidade de custos. Aliás, muitos professores iniciam o estudo desta com o tópico em causa, procedimento que reputamos equivocado, porquanto o conhecimento prévio de *onde, como e por que* acontecem os custos e qual o seu *destino* é condição para que se possam compreender os objetivos na sua essência. Esta fase dos estudos constitui, pois, metodologicamente, o seguimento natural das anteriores e é base necessária para os avanços posteriores.

O aprendizado dos objetivos é crucial, porquanto, além do conhecimento em si, habilitará o estudante a raciocinar com as seguintes premissas:

a) que os objetivos devem ser fixados caso a caso, segundo as necessidades da entidade, não existindo, pois, um modelo ou ideal absoluto, como querem fazer crer muitos autores; assim, por exemplo, a análise crítica de alternativas em processos e equipamentos, objetivo permanente e relevante na maioria das indústrias manufatureiras, normalmente sequer existe nas indústrias de processamento (*processing industries*), pelas suas características intrínsecas;

b) os procedimentos aplicados, ou, em última instância, o sistema a ser adotado depende dos objetivos a serem alcançados, não existindo, igualmente, modelo único;

c) não existe dicotomia e, muito menos ainda, antinomia entre os objetivos, já de há muito consolidados, da contabilidade de custos – a apreensão das variações no ciclo operacional interno e o controle dos custos e resultados por portador final de custos – e aqueles que se vêm afirmando e crescendo de importância nas últimas décadas, o controle da economicidade das operações e a análise crítica de alternativas, por concernirem ao mesmo universo, o ciclo operacional interno e, em determinados casos, às relações da entidade com o mundo exterior.

O estudo dos objetivos reforçará a consciência da imperiosidade da visão global e dedutiva na apreciação dos fenômenos patrimoniais, premissa para o entendimento da essência, possibilidades e limites da contabilidade de custos. Outrossim, deverá propiciar o desenvolvimento de espírito crítico, especialmente em relação às técnicas e procedimentos a serem estudados nos capítulos seguintes, o melhor meio para a evitação de dogmatismos, sempre indesejáveis, mas que voltam a florescer em nossos dias, embalados por vigoroso *marketing*, no que se busca a realização de interesses pecuniários, e não do conhecimento fundado na Ciência, comprovado pelo método e pela lógica.

O SIGNIFICADO DE UM SISTEMA NA CONTABILIDADE DE CUSTOS

O passo seguinte, habilitante ao estudo dos diferentes *sistemas* de custeamento, será precisamente o estudo do que seja um *sistema*. Não interessa, no âmbito da presente dissertação, discutir a questão em si, mesmo porque estamos firmemente convictos de que, no caso, deverão prevalecer as concepções do próprio docente. Interessa, sim, a afirmação da necessidade de o estudante formar um juízo sobre o conceito de *sistema* que será utilizado pelo professor no exame dos diversos sistemas. Como se vê, trata-se, novamente, de ir do geral para o particular.

Mas, a nosso ver, independentemente do conceito de *sistema* adotado pelo docente, o desenvolvimento da matéria implicará a tomada de posição sobre elementos como:

a) classes e valores físicos, como reais, reais normalizados, padronizados, projetados, simulados, etc.;

b) tipos de preços: passados, presentes, futuros;

c) modalidades disponíveis, no caso de registro sistemático das variações, especialmente quanto ao uso, ou não, de partidas dobradas, tema que voltou à atualidade com a padronização de contas em países da União Européia;

d) conceituação dos valores que integrarão os agregados de valores, permanecendo, pois, na condição de ativos, desde o limite inferior, representado pela apropriação exclusiva dos custos variáveis, até o limite superior, configurado pela absorção total;

e) amplitude dos custos alocados diretamente aos portadores finais e modalidades de apropriação dos custos indiretos.

A lista acima não esgota a universo dos elementos a serem utilizados na caracterização de um sistema, mas ilustra sobejamente a importância da nossa proposição, porquanto levará o aluno ao conhecimento prévio dos fatores a serem considerados na caracterização de um sistema e, mais ainda, das possibilidades por estes oferecidas. Evitará, outrossim, confusões entre o que seja um sistema, na acepção em que estamos empregando a palavra, e uma simples técnica, como é, por exemplo, a apropriação por Unidades de Esforço de Produção, ou também o *Target-Costing*, ou até mesmo o *ABC*, pois, em todos estes casos, temos sempre uma abordagem parcial do universo caracterizador de um sistema.

PALAVRAS FINAIS

Utilizada a metodologia sugerida, além, evidentemente, dos recursos pedagógicos conhecidos, o que incluirá desenvolvimento de modelos e simulações com o uso de informática, teremos enfrentado a etapa mais importante no estudo das disciplinas integrantes da área de custos: dotar o estudante da visão geral da questão, inserida no todo maior da Contabilidade, do conhecimento básico, mas abrangente, dos elementos envolvidos, o que lhe possibilitará tomar posição sobre os sistemas, técnicas e detalhes de apropriação e processamento, seguimento natural do programa encetado. Como já mencionamos ao longo da dissertação, o espírito crítico permeará a totalidade do processo ensino-aprendizagem, cerne da formação verdadeiramente universitária