TEORIA E PRÁTICA NO ENSINO DE CUSTOS: UM PROJETO DE APROXIMAÇÃO

Claudio de Souza Miranda

LUCIANA MASSARO ONUSIC

Isidro Schiaveto Júnior

Resumo:

O ensino de Custos, principalmente em cursos superiores de Ciências Contábeis e Administração de Empresas, nem sempre consegue alcançar uma realidade necessária nos dias de hoje que é a busca de uma aproximação da teoria com a prática. No sentido de trazer esta aproximação da teoria com a prática, este artigo mostra um projeto pedagógico desenvolvido por uma faculdade do interior de São Paulo, onde alguns alunos dos cursos de Ciências Contábeis e Administração de Empresas, juntamente com professores da instituição estão desenvolvendo um projeto de levantamento de custos de uma central de alimentação da Prefeitura da cidade de Bebedouro, e levando seus resultados para a sala de aula.

Palavras-chave:

Área temática: *Os Custos na área de Educação*

**TEORIA E PRÁTICA NO ENSINO DE CUSTOS: UM PROJETO DE
APROXIMAÇÃO**

Claudio de Souza Miranda
Mestrando em Engenharia de Produção - EESC-USP / Faculdade de Filosofia
de Bebedouro – Professor
Rua São Sebastião, 1096 ap. 403 - Ribeirão Preto – SP
csm22@terra.com.br

Luciana Massaro Onusic
Mestranda em Engenharia de Produção - EESC-USP / Faculdade de Filosofia
de Bebedouro – Professora

Isidro Schiaveto Júnior
Faculdade de Filosofia de Bebedouro – Professor

Os Custos na área de Educação

TEORIA E PRÁTICA NO ENSINO DE CUSTOS: UM PROJETO DE APROXIMAÇÃO

Os Custos na Área de Educação

Resumo:

O ensino de Custos, principalmente em cursos superiores de Ciências Contábeis e Administração de Empresas, nem sempre consegue alcançar uma realidade necessária nos dias de hoje que é a busca de uma aproximação da teoria com a prática. No sentido de trazer esta aproximação da teoria com a prática, este artigo mostra um projeto pedagógico desenvolvido por uma faculdade do interior de São Paulo, onde alguns alunos dos cursos de Ciências Contábeis e Administração de Empresas, juntamente com professores da instituição estão desenvolvendo um projeto de levantamento de custos de uma central de alimentação da Prefeitura da cidade de Bebedouro, e levando seus resultados para a sala de aula.

1 – Introdução

A Faculdade de Ciências e Letras de Bebedouro (FAFIBE) no início de 2001 iniciou uma série de projetos sociais, no qual estavam envolvidos professores e alunos que foram beneficiados de bolsa de estudos pela instituição. Os projetos foram desenvolvidos com a Secretaria da Educação do Município de Bebedouro, o município localiza-se no nordeste paulista e que segundo dados do Censo 2000 conta com 75 mil habitantes. Os cursos das áreas de licenciatura desenvolveram projetos ligados a educação complementar para crianças de ensino fundamental da rede pública da cidade.

A coordenação dos cursos de Administração e Ciências Contábeis optou por desenvolver um projeto junto a central de alimentação da cidade que atualmente fornece mais de 20 mil refeições diariamente às escolas e creches da cidade. O projeto consiste no levantamento, análise e planejamento de custos da produção e distribuição da merenda escolar pela Prefeitura Municipal de Bebedouro. Hoje a merenda é subsidiada por verbas da União através do FNDE, do Estado através do DSE (Departamento de Suprimento Escolar – SP) e de recursos da própria Prefeitura.

O referido trabalho justifica-se, essencialmente, a partir de duas perspectivas:

- 1 – Como prestação de serviços à comunidade por parte da FAFIBE, uma vez que apesar da eficiência da referida política pública no cumprimento de seus objetivos, inexistem mecanismos de orientação para este tipo de atividade, disponíveis na Prefeitura de Bebedouro. Parte-se, portanto, do suposto de que o estudo, nos moldes propostos, poderá contribuir para o melhor conhecimento e planejamento das atividades do setor responsável.
- 2 – Uma segunda justificativa diz respeito ao processo de formação do futuro profissional em Ciências Contábeis e em Administração da FAFIBE. Além de possibilitar a aplicação dos conhecimentos teóricos adquiridos nas disciplinas de Contabilidade de Custos, contribuirá para o direcionamento na

formação dos referidos profissionais na área de políticas públicas municipais. Espera-se, inclusive, que esta atividade inicial desdobre-se em outros projetos, contribuindo para a geração, formulação e/ou consolidação de linhas de pesquisa bem como para o desenvolvimento da produção científica – docente e discente – na instituição.

Pode-se, portanto observar que o projeto, apesar de se propor, com a apresentação de seus resultados, prestar um serviço à comunidade, também está voltado à Iniciação Científica do corpo discente que dele participa, atuando ainda diretamente sobre a formação do aluno. Trata-se, portanto, de atividade que atinge ensino, pesquisa e extensão.

Ressalta-se que este projeto também servirá de complementação pedagógica para as disciplinas de Contabilidade de Custos dos referidos cursos, visto que o mesmo servirá de exemplo prático a ser demonstrado aos alunos em sala de aula, tanto pelos docentes quanto pelos discentes que desenvolvem o projeto.

2 – O desenvolvimento do Projeto

Para o desenvolvimento do projeto foram selecionados 4 alunos, dois de cada curso, sendo que os mesmos estão recebendo uma bolsa da instituição.

Foi desenvolvido um cronograma de atividades que consiste nas seguintes fases:

1 – O trabalho será essencialmente de campo, com apoio bibliográfico teórico para os alunos indiretamente envolvidos, apenas em sala de aula. Para os diretamente envolvidos, além das atividades teóricas em sala de aula, estão programadas leituras e discussões específicas sob orientação docente.

2 – Atividades de pesquisa:

Estão programadas as seguintes etapas de trabalho:

- a – Levantamento de informações junto à unidade estudada e à Prefeitura Municipal de Bebedouro. São os seguintes os dados e informações a serem levantados: patrimônio (estoques, prédios, máquinas, veículos, etc.) e sua legislação pertinente; fluxos de atividades (caracterização dos processos) e informações; número de empregados diretos e indiretos (por turno) e sua alocação nas atividades desenvolvidas na unidade; fontes de financiamento. Essa primeira fase requererá visitas, entrevistas e observação direta dos processos.
- b – Caracterização e dimensionamento da população beneficiária: creches, EMEI's escolas municipalizadas, escolas estaduais, outras unidades de ensino e demais beneficiários.
- c – Levantamento da legislação que dá suporte aos recursos e às suas destinações.
- d – Coleta de dados econômico-financeiros.
- e – Tratamento e análise dos dados e informações coletados.
- f – Elaboração de documento contendo: avaliação dos resultados e proposta de um sistema de custos para o gerenciamento da produção e distribuição da merenda escolar no Município de Bebedouro.

Ressalta-se que durante todo o processo, as atividades desenvolvidas são relatadas em sala de aula, pelos próprios alunos envolvidos no projeto, nas disciplinas de custos.

3 - Metodologias de custos a serem utilizadas no projeto.

No desenvolvimento do projeto optou-se pela utilização do Custeio Padrão e do Custeio por Atividades, sendo que os mesmos tiveram seus conhecimentos teóricos mais aprofundados pelos alunos envolvidos no projeto da central de alimentação.

Para o desenvolvimento deste projeto a utilização do Custeio Padrão se deve à necessidade de analisarmos o consumo da matéria-prima utilizada na fabricação das refeições, bem como poder controlar e orçar este.

Conforme Martins (1998), a fixação do padrão deve-se, sempre que possível, fixar o padrão em quantidades físicas e valores quer de materiais, mão-de-obra, horas máquinas, entre outras.

O custo padrão é utilizado com a finalidade de controlar os custos com o objetivo de confrontar a realidade, apontar ineficiências e defeitos na linha de produção, através da fixação de bases de comparações entre o que ocorreu de custos (real) e o que deveria ocorrer (padrão).

Uma das principais utilizações do custo padrão é na elaboração do orçamento. Pois, quando determinamos padrões de consumo, por exemplo a matéria-prima, criamos condições de orçarmos as quantidades necessárias das matérias necessárias para a produção, bem como como controlarmos as perdas ocorridas no processo produtivo. O orçamento, portanto, tem papel fundamental no controle de uma empresa.

E, neste caso, como as destinações de verbas estaduais e federais tem como finalidade custear os insumos utilizados na produção das merendas (refeições), é de suma importância o controle do consumo destes, além de saber de modo preciso o custo real e as perdas ocorridas durante a produção.

A utilização do custeio baseado em atividades (ABC) foi feita com o objetivo de realizar modificações nos processos, eliminação ou redução dos custos de atividades que não agregam valor e dos desperdícios.

As limitações dos sistemas tradicionais de custos quanto ao tratamento dos custos indiretos, distribuídos aos produtos através de um número reduzido de bases de rateio, além destas serem realizadas de forma arbitrária. O quadro abaixo foi adaptado de BERNARDO e ONUSIC (1999).

	PADRÃO	ABC
O que é	É o sistema de custo que mensura os bens e serviços padronizados, ou seja, em termos de quantidade e valores padrão.	É o método de custeio que apropria os custos aos produtos e outros objetos de custos através do custeio das atividades consumidas por eles.
Objetivo	Planejamento e Controle Orçamento Flexível Controle operacional de custo Medir desempenho – responsabilidade Análises de Custos – Comparando com o REAL.	Apurar os resultados por objeto de custos tais como: produtos, clientes, canais, atividades, etc. Reduzir custos das Atividades que não Agrega Valor para o produto do ponto de vista do cliente.
Filosofia de gestão	<ul style="list-style-type: none"> Os valores que deveriam ocorrer são os melhores para o processo de planejamento, através do orçamento. As quantidades devem ser estabelecidas multiplicando-se o padrão físico unitário pela quantidade padrão. Os valores-padrão são estabelecidos com base em estudos de qualidade, quantidade e preço. 	<p>Nasceu da necessidade de apropriar os custos indiretos de fabricação aos produtos, devido ao aumento da participação destes no custo total.</p> <p>Parte do pressuposto de que é a atividade quem consome recursos e os produtos, e ou objetos de custos, consomem as atividades.</p> <p>Pretende apurar resultado por processo de negócio numa visão mais ampla de gestão baseada em atividades (ABM).</p>
Gestão do fluxo de Materiais	<ul style="list-style-type: none"> Fluxo simulado através dos padrões das operações padronizadas. Comparação sistemática com os parâmetros do padrão e análise das variações. Melhoria do feedback, para os responsáveis pelas áreas. 	<p>No custo direto (Material e Mão-de-obra Direta) há pouca diferença do "Variável"</p> <p>O processo de Acumulação deve ser por Ordem de Fabricação, por tentar evitar custos médios que é característica da Acumulação "Por Processo".</p>
Implementação	<p>depende:</p> <ul style="list-style-type: none"> Comprometimento da alta administração; do software escolhido da acuracidade dos padrões da organização da produção Cultura planejamento da empresa Integração sistêmica. 	<p>Depende de:</p> <ul style="list-style-type: none"> Processo de tomada de decisões da empresa. Processo de acumulação de custos Software escolhido. Grau de detalhamento requerido Organização funcional da empresa Organização estrutural da empresa; Sistema de Administração da Produção (S. A. P.) <p>Deve-se fazer parte do processo de reorganização da empresa, ou seja, das atividades, operações, tarefas, tecnologias, processos, etc.</p> <p>Depende o Software específico ou integrado.</p>

Os sistemas tradicionais de alocação subestimam o lucro nos produtos de grande volume e superestimam o lucro nos itens de especialidade.

A alocação de overhead para o custo do produto, no sistema tradicional é arbitrária, e não reflete adequadamente a demanda de recursos de cada produto individualmente nem como os custos indiretos vão se comportar se o volume de produção for alterado.

Assim, destacamos três decisões tomadas pelas indústrias que utilizam os sistemas tradicionais de custos (CHING, 1995):

1. Estabelecimentos de preços;
2. Gerenciamento de performances;
3. Controle de custos.

As novas tecnologias vão transformando o ambiente competitivo atual e, com isso, são necessários sistemas avançados de gestão de custos que dêem resposta para as necessidades dos negócios ajudando os gerentes a tomarem decisões. Isto significa que:

1. Menor tempo a ser despendido no processamento de transações contábeis;
2. Maior qualidade dos relatórios gerenciais;
3. Menor ênfase nos controles que não levam a nada e não agregam valor;
4. Maior ênfase e recursos na questão de suporte para as decisões;
5. Observar o futuro, em vez de retroceder em busca de análises históricas.

Dentro deste contexto, é possível agora discutir os novos enfoques de uma gestão avançada de custos, voltada para a análise de rentabilidade do produto e do cliente, orçamento, gestão de processos e atividades (reduzir custos, diminuir o ciclo de tempo do processo, melhorar a qualidade, agregar valor ao cliente, em termos de serviço, flexibilidade, entre outros) e medidas de performance.

Podemos destacar alguns benefícios do gerenciamento de uma empresa por processo tais como: visualizar a cadeia de atividades e agregação de valor na empresa (CHING, 1995).

O ABC é uma ferramenta que auxilia na gestão de processos, pois identifica:

1. as atividades dentro dos processos, tornando-as visíveis;
2. as desconexões nas ligações entre os processos e entre as funções, através da classificação das atividades em agregadoras e não agregadoras de valor.

4 – Atividades em Desenvolvimento

O projeto que se iniciou no primeiro semestre de 2001 vem desenvolvendo o projeto em diversas frentes de trabalho, conjuntamente entre alunos e professores. Entretanto, durante o desenvolvimento das fases iniciais do projeto detectou-se alguns problemas, sendo que os mesmos serviram de auxílio para que os alunos conhecessem a realidade do mercado. Entre alguns destes problemas encontrados temos:

- **Dificuldade de obtenção de dados:** Existe uma realidade não só no setor público como também no privado de se ter informações financeiras de forma organizada. Assim a realidade encontrada foi de falta de informações centralizadas em um único local, bem como estando de certa forma incompleta. Assim no desenvolvimento do projeto este problema foi importante no sentido de dar ao aluno percepção da realidade que encontrara no mercado, bem como capacidade de busca e organização das informações necessárias. Ainda em relação aos dados outro problema encontrado é de cunho político visto que nem sempre os dados necessários podem ser detalhados, e vistos apenas de forma global. Assim o aluno deve aprender a se adaptar com as informações que possui.
- **Falta de conhecimento das atividades empresariais:** Vários dos alunos envolvidos no projeto não tinham nenhuma experiência de trabalho, assim muitas vezes não tinham visão dos problemas de forma sistêmica. Entretanto, com o auxílio dos docentes estas dificuldades estão sendo sanadas e os alunos beneficiados com a aprendizagem de visão global das atividades de uma empresa.

As fases de levantamento de dados, principalmente em relação aos custos fixos, já foi efetivada. Ainda estão sendo feitas entrevistas com os funcionários no sentido de detectar as atividades por eles envolvidas bem como o fechamento dos processos desenvolvidos pela central de alimentação. Os problemas de gestão da central de alimentação também estão sendo analisados para serem expostos no relatório final.

As atividades desenvolvidas também já estão sendo expostas em sala de aula, mostrando assim aos alunos os processos necessários para o levantamento de custos de uma empresa. A análise do dados financeiros começara a ser exposta a partir das próximas disciplinas.

5 - Conclusão

Os resultados obtidos ao fim do projeto servirão para que em turmas posteriores das disciplinas de custos da instituição, tenham conhecimento mais real do processo de levantamento de custos e seus problemas, sendo que os mesmos devem ser repassados pelos professores atualmente envolvidos no projeto.

O projeto tem previsão de término ao fim de 2001 quando será entregue um relatório final de avaliação para a Prefeitura de Bebedouro. Entretanto já tem gerado outros frutos, como uma nova proposta de trabalho feita pela própria Secretaria da Educação de Bebedouro para levantamento de custos do transporte escolar. Assim novos alunos podem ser beneficiados no desenvolvimento deste projeto, bem como os docentes terão uma gama maior de exemplos para serem utilizados em sala de aula.

6 – Bibliografia

CHING, Hong.Yuh. Gestão Baseada em Custeio por Atividades – Activity Based Management, Ed. Atlas, São Paulo, 1995.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos, ed. Atlas 6 edição, 1998.

BERNARDO, Mauro S. ONUSIC, Luciana M. *Sistemas de Costos, Métodos de Costeo y su Dependencia en los Sistemas Modernos de Administración de la Producción para su Integración*. Primeras Jornadas Científicas de Contabilidad, ANEC, Havana, cuba, 1999. pp.281-300.