

MODELOS DE CUSTEIO NA PERCEPÇÃO DE PROFESSORES DE CUSTOS DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DE SANTA CATARINA

Flávia Renata de Souza¹

Altair Borgert

Leila Chaves Cunha

Fernando Richartz

Resumo. O objetivo deste estudo é caracterizar os modelos de custeio na percepção dos professores de Contabilidade de Custos dos cursos de Ciências Contábeis em Santa Catarina. O estudo de levantamento de dados se desenvolve por meio de questionário eletrônico, aplicado a 69 professores, com retorno de 21 questionários preenchidos. Os principais resultados evidenciam que os temas mais relevantes para a disciplina de Contabilidade de Custos são: custos para avaliação, controle e tomada de decisão e informações contábeis para a tomada de decisão. Ainda, o Custeio variável é o modelo mais importante, na opinião de cerca de 70%, seguido pelo Custeio por absorção e ABC, UEP e o RKW. Aproximadamente 76% afirmam que o modelo de custeio influencia o desempenho de uma organização. Em relação ao custeio por absorção, 52% afirmam que é o único método aceito pela legislação.

Palavras-chave: Modelos de custeio, instituições de ensino superior, percepção dos docentes.

COSTING MODELS AS PER THE UNDERSTANDING OF COST ACCOUNTING PROFESSORS IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS IN SANTA CATARINA

Abstract. The present work aims to describe the costing models according to Cost Accounting teachers' perceptions of accounting courses in higher education in the state of Santa Catarina, Brazil. The research was carried out by an online questionnaire distributed to 69 professors; of which, 21 were finally completed. The results show that the most relevance subjects in the field of Cost Accounting are costs for evaluation, control, decision-making, and accounting information for decision-making. Also, the Variable Cost model is the one of greatest importance, according to the 70% of the participants-, followed by Absorption costing and the ABC, UEP, and RKW models. Approximately the 76% of the respondents assert that the costing model employed affects the performance of an organization. Finally, in regards to absorption costing, 52% of the teachers affirm that it is the only model accepted by related legislation.

Key words: Costing model, higher education institutions, teachers' perceptions.

¹ Dados dos autores ao final do artigo.

MODELOS DE COSTO SEGÚN LA PERCEPCIÓN DE LOS PROFESORES DE CONTABILIDAD DE COSTOS DE LAS INSTITUCIONES DE EDUCACIÓN SUPERIOR DE SANTA CATARINA

Resumen. Este estudio tiene como objetivo caracterizar los modelos de costo según las percepciones de los profesores de Contabilidad de Costos de los cursos de Ciencias Contables en Santa Catarina. Se lleva a cabo un estudio a través de un cuestionario electrónico remitido a 69 profesores, de los cuales se obtienen 21 formularios cumplimentados. Los principales resultados demuestran que los temas más relevantes en torno a la disciplina de Contabilidad de Costos son costos para evaluación, control, y toma de decisiones, e informaciones contables para la toma de decisiones. El Costo variable es, en opinión de cerca del 70%, el modelo más importante, seguido por el Costo absorbente y los modelos ABC, UEP, y RKW. Aproximadamente el 76% de los profesores afirman que el modelo de costo influye en el desempeño de una organización. En relación al costo absorbente, el 52% afirman que es el único modelo aceptado por la legislación.

Palabras clave: Modelos de costeo, instituciones de educación superior, percepción de los profesores.

Introdução

A Contabilidade de Custos teve seu desenvolvimento impulsionado pela Revolução Industrial, com ênfase na avaliação de estoques (Prieto-Moreno e Larrinaga-González, 2001, Antonelli, Boyns e Cerbioni, 2009). As informações geradas pela Contabilidade de Custos podem servir a outros ramos da contabilidade. Assim, informações de custos são relevantes para a área da contabilidade societária e tributária, dentre outros (Martins e Rocha, 2010). Neste contexto, a gestão dos custos para a tomada de decisões se constitui parte do processo de gestão das organizações, que envolve as estratégias de desempenho (Hansen e Mowen, 1997, Horngren, Datar e Foster, 2004, Atkinson, Banker, Kaplan e Young, 2000).

Dessa forma, a eficácia de administradores que parecem nascidos com um dom natural para solucionar problemas, na verdade, é fruto da habilidade para analisar profundamente as situações que ocorrem (Davenport, 1998). Esta habilidade pode ser desenvolvida tanto no processo de formação profissional como na atuação no mercado de trabalho. A visão que os egressos do curso de Ciências Contábeis adquirem, acerca da gestão de custos, pode ser em parte moldada no decorrer da formação acadêmica. A forma como se aborda o assunto e os pontos que se enfatizam no ensino influenciam as prioridades na utilização prática dos conceitos adquiridos (Coad, 1996).

O conhecimento e análise dos custos em um determinado contexto podem ocorrer em momento anterior à escolha e aplicação de algum modelo de custeio, ou seja, compõe este processo a habilidade de análise exposta por Morgan (1996) e Davenport (1998). A noção da natureza dos custos pode influenciar a escolha de um

determinado modelo de custeio, de maneira que supra as reais necessidades, e não apenas siga uma tendência ou modismo (Cogan, 1999, Bornia, 2002).

Conforme Goldratt (1991, p. 23) "... diga como me medes e te direi como me comportarei; se me medires de forma ilógica, não espere comportamento lógico." Portanto, a gestão dos custos assume importância não apenas pela escolha de um modelo de custeio, mas pela forma como se compreendem os custos. É importante ter ciência de que os custos estão presentes, independente da utilização ou escolha de um determinado modelo que apóie as decisões da empresa (Grundy, 1996).

A organização pode ser vista por meio de diversas imagens, com diferentes abordagens e enfoques (Morgan, 2007). É como usar óculos com diversas cores de lentes possíveis em que, a cada cor de lente, obtém-se uma visão diferente do mesmo ambiente. O ambiente não se altera, o que muda é a forma como é visto. Da mesma maneira acontece com os custos que são como o ambiente, e que existem independentes do modelo de custeio que se utiliza, e os modelos de custeio, que são como as diversas lentes dos 'óculos' usados.

Para explorar a problemática do estudo realiza-se um levantamento com foco no tema 'Contabilidade de Custos' em eventos da área de Contabilidade, em especial, os Congressos ANPCONT – 2007 a 2012, Congresso Brasileiro de Custos – 2001 a 2012 e Congresso USP de contabilidade e controladoria – 2004 a 2012. Este levantamento tem o objetivo de verificar o volume de publicações na área de custos, que envolvem estudo de caso com aplicação de modelos de custeio, e trabalhos que buscam analisar aspectos da percepção ou ensino da Contabilidade de custos. Desta forma, no somatório dos três eventos analisados, cerca de 95% dos trabalhos de custos consistem em aplicação de modelos de custeio, e 5% dos artigos nesta temática buscam analisar a percepção ou o ensino a respeito da contabilidade de custos.

Como se observa, os trabalhos na área de custos se concentram na forma de estudos de caso e a análise e discussão, a respeito da percepção e natureza dos custos, colocam-se em segundo plano, com um número reduzido de publicações. Por meio da ótica pretendida neste estudo, busca-se a compreensão do foco na aplicação de modelos, pois se sabe que a utilização de modelos diferentes gera resultados diferentes em relação a uma mesma estrutura de custos (Martins e Rocha, 2010). Portanto, a temática deste estudo centra-se na Contabilidade de Custos e os modelos de custeio.

Diante da contextualização, apresenta-se como problema abordado no estudo: Qual a percepção dos professores de Contabilidade de Custos dos cursos de Ciências Contábeis do estado de Santa Catarina acerca dos modelos de custeio? Assim, o objetivo da pesquisa consiste na caracterização dos modelos de custeio na percepção dos professores de Contabilidade de Custos dos cursos de Ciências Contábeis do estado de Santa Catarina.

A motivação para a realização do estudo está na constatação de que as disciplinas de Contabilidade de Custos podem contemplar a noção da existência dos

custos, para então proceder ao processo de seleção e aplicação de um tratamento para tais custos. As ementas das disciplinas, de forma geral, priorizam a abordagem de modelos de custeio, como aponta o estudo de Tedesco (2011). Ainda, observa-se que as disciplinas ligadas à Contabilidade de Custos não abordam de maneira significativa uma identificação inicial, sem definição de um determinado modelo de custeio, a natureza do custo, qual a razão de sua ocorrência, sua ligação com a atividade exercida (Tedesco, 2011).

Questionam-se os motivos para a predominância da publicação de artigos na área de Contabilidade de Custos, na forma de estudos de caso com aplicação de modelos, uma vez que a pesquisa acadêmica pode se dedicar ao estudo da existência dos custos e a visão a respeito destes sem associação a um modelo específico (Cardoso, Pereira e Guerreiro, 2007). A partir do momento que se busca uma forma de organização, separação ou classificação dos custos, esta sequência de ações leva à escolha de algum critério de atribuição dos custos ocorridos à atividade, produto ou serviço realizado, ou seja, a utilização de algum modelo de custeio.

Modelos de custeio

Estruturam-se modelos para possibilitar a formação de uma opinião, tomar uma decisão ou realizar uma análise. Dessa forma, pode-se observar como ocorre a tomada de decisão, a fim de definir quais informações são mais importantes (Hendriksen, 1999). A abordagem da forma de tomada de decisões pode ser diversificada. Os modelos ou métodos devem funcionar como facilitadores deste processo. Destaca-se, a importância da informação e dos fins aos quais ela se destina. Contudo, ao analisar a aplicação de modelos ou métodos, podem-se encontrar pontos fracos e fortes.

Como ponto fraco, há a limitação da forma de pensar as soluções para determinadas situações. Conforme Arantes (1998), muitos problemas imputados aos sistemas de informações, na verdade deveriam atribuir-se ao modelo utilizado para a tomada de decisão, já que o modelo é que define as variáveis básicas das informações ponderadas no processo decisório. Neste caso, o modelo aplicado pode não ser preparado para lidar com variáveis que não foram previstas quando da implementação, o que restringe a análise e pode não oferecer a melhor decisão para a situação analisada.

Como ponto forte, considera-se que um modelo facilita a sistematização de uma situação e permite a comparação com outras situações solucionadas por meio do mesmo modelo. Glautier e Underdow (1976) desenvolveram uma sistemática para o processo decisório, que é composto por fases pré-definidas. Assim, o ambiente de decisão é tratado como uma sequência lógica de eventos a ser analisados.

Modelos de custeio consistem em critérios de apuração dos custos dos fatores de produção ao nível de interesse das entidades. A utilização de modelos de custeio possibilita a organização e a coleta de dados financeiros e operacionais, o

processamento dessas informações e sua disponibilização aos usuários (Bornia, 2002). Observa-se que não há um modelo considerado o melhor e que atenda a todas as finalidades requeridas pelas empresas (Machado e Souza, 2006).

Com o intuito de auxiliar a administração na tomada de decisão e atender às finalidades da contabilidade de custos, empregam-se os chamados modelos de custeio (Morgan e Rosa, 2006). Abordam-se neste estudo, o custeio por absorção; custeio baseado em atividades - ABC; custeio variável; RKW e UEP. A Tabela 1 fornece as características básicas destes modelos de custeio.

Modelos	Características
Custeio por absorção	Atribui todos os gastos relativos ao esforço de fabricação aos produtos, total ou parcialmente prontos. Os custos de produção fixos são alocados aos produtos por meio de rateio e os custos variáveis são alocados diretamente aos produtos e as despesas são levadas diretamente para a DRE (Machado e Souza, 2006).
Custeio variável	Atribui apenas os custos e despesas variáveis em nível de unidade do produto, evitando as distorções causadas por rateios arbitrários de alocação dos custos fixos aos produtos; evidencia a margem de contribuição; e trata os custos variáveis como relevantes para decisões de curto prazo. Os custos e as despesas fixas são considerados integral e diretamente no resultado do período (Machado e Souza, 2006).
Custeio ABC	Atribui os custos de acordo com o consumo de recursos pelas atividades e destas pelos produtos. O ABC utiliza-se da relação dos custos com as atividades desempenhadas, através do rastreamento dessas, alocando de forma mais racional os custos indiretos de fabricação aos objetos de custeio (Machado e Souza, 2006).
RKW	Apropriação de todos os custos e despesas: fixos; variáveis; diretos; indiretos; de vendas; administrativos; etc., aos produtos fabricados (exceto os de investimento em ativo imobilizado) (Santos, 1998).
UEP	A concepção básica do método UEP é de unificar a medição da produção industrial por meio de uma única unidade de medida (Wernke, 2001).

Tabela 1. Características de alguns modelos de custeio

Ao obter-se uma breve definição de alguns dos modelos de custeio existentes, torna-se necessário o conhecimento do enfoque de cada um e relacioná-los ao tipo de informação desejada. Além disso, é importante conhecer como cada um colabora para que a contabilidade de custos cumpra com as finalidades requeridas. Destacam-se alguns dos objetivos de tais modelos de custeio na Tabela 2.

Modelos	Objetivo pretendido
Custeio por absorção	Atender à legislação contábil, tributário-fiscal e às publicações dirigidas aos usuários externos (Martins, 2008).
Custeio variável	Conhecer a margem de contribuição dos produtos (Martins, 2008).
Custeio ABC	Verificar eficiência dos trabalhos desenvolvidos pela empresa, então o ABC é o mais específico para atender a esse objetivo e, ainda, se a alocação dos custos indiretos de fabricação precisa de uma informação mais acurada, o ABC também poderá contribuir (Martins, 2008).
RKW	O modelo RKW, também conhecido por método de custeio pleno, objetiva levar todos os custos e despesas de uma entidade aos objetos de custeio, os produtos ou serviços (Nascimento e Vartanian, 1999).
UEP	Simplificar a forma de calcular a produção de um período por meio da determinação de uma unidade de medida comum a todos os produtos e processos da empresa (Bornia, 2002).

Tabela 2. Objetivos dos métodos de custeio

Não se pode afirmar que os objetivos expostos no Quadro 2 são os mais importantes, porém são os mais evidenciados pelos autores citados. Por exemplo, no que diz respeito ao Custeio por Absorção, a lei que trata do assunto, Lei nº 1.598/77, não aponta expressamente que só o modelo de custeio por absorção é aceito legalmente. A referida lei exige apenas que os custos de produção sejam absorvidos pelo produto e tal dinâmica pode ocorrer por meio de outros modelos além do Custeio por Absorção (Borgert e outros, 2008).

Ensino da Contabilidade de Custos

O Ministério da Educação estabelece referenciais normativos, como o Parecer CNE/CES nº. 67 de 2 de junho de 2003, que regulam o ensino superior. Desde então, os pareceres CNE/CES nº. 289, de 6 de novembro de 2003, CNE/CES nº. 269, de 16 de setembro de 2004 e as resoluções CNE/CES nº. 6, de 10 de março de 2004 e CNE/CES nº10 de 16 de dezembro de 2004, regulam, orientam e normatizam as diretrizes básicas relativas ao currículo de Ciências Contábeis.

No que concerne ao curso de Graduação em Ciências Contábeis, que a Comissão de Especialistas de Ensino de Ciências Contábeis - CEE/Contábeis sistematizou, em 12 de abril de 1999, uma proposta que contém o perfil do profissional e as competências e habilidades necessárias aos novos egressos em Ciências Contábeis (Pereira, Lopes, Pederneiras e Mulatinho, 2005). Tais características contribuem para o cumprimento da função dos agentes econômicos, a de prestar contas à sociedade (*accountability*).

A CEE/Contábeis recomenda que 50% dos conteúdos obrigatórios de formação básica e profissional concentrem-se em áreas determinadas do saber. Tais conteúdos se representam apenas por áreas de conhecimento, conforme síntese na Tabela 3.

Conteúdos	Tópicos
Área Gerencial	<ul style="list-style-type: none">• Métodos de Custeio• Sistemas de Acumulação de Custos• Análise de Custos• Descentralização (Preço de Transferência e Centro de Resultado)• Sistemas de Informações• Planejamento, Execução e Controle• Avaliação de Desempenho• <i>Accountability</i>

Tabela 3. Resumo dos conteúdos obrigatórios relacionados à área gerencial. Adaptado de Pereira e outros (2005)

A Tabela 3 abrange a Área Gerencial, onde estão presentes diversos conteúdos abordados em disciplinas de Contabilidade de Custos. O Art. 5º da Resolução CNE/CES nº. 10/2004 descreve que os cursos de graduação, bacharelado em Ciências Contábeis, devem contemplar em seus projetos pedagógicos, e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional. Dessa forma, observa-se que os conteúdos da disciplina Contabilidade de Custos não possuem detalhamento em relação aos temas que se devem abordar, visto que a Resolução CNE/CES nº. 10/2004 não enumera conteúdos de formação ligados a esta temática.

Na área da Contabilidade de Custos, sugerem-se na literatura os conteúdos mínimos que as disciplinas necessitam abordar. Isso porque diversos estudos, como os de Brown, Gardner e Vasarhely (1987), Hesford e outros (2007), Lunkes, Ripoll e Rosa (2011), Perez, Gallardo e Peña (2005), Schekaiban (2005), já trataram da questão e apontam para a mesma direção. Em consonância com tais autores, exploram-se itens ligados aos modelos de custeio no estudo, como a *Análise Custo/Volume/Lucro*, que pode ser utilizada para o apoio à tomada de decisões. A relação entre custo, volume e lucro é útil para análise do preço de venda, montante e comportamento dos custos e, ainda, auxilia no planejamento e controle das atividades em curto e longo prazo (Garrison e Noreen, 2001). Tal análise é válida para compreensão do relacionamento entre custo, quantidade vendida e preço, a fim de identificar possíveis problemas econômicos na empresa e buscar soluções, ou verificar o impacto dos vários preços ou níveis de custos sobre o lucro (Maher, 2001, Hansen e Mowen, 2001).

A Teoria das Restrições (TOC) consiste em um conjunto de princípios direcionados à administração da produção. A TOC orienta a empresa no planejamento e controle de suas operações e no processo contínuo de aperfeiçoamento. A ideia principal é encontrar as restrições que limitam os ganhos da empresa e gerenciar, de forma eficaz, essas restrições, o que garante a maximização do lucro (Bornia, 2002).

Os *Sistemas ERP*, por sua vez, mostram-se uma tecnologia eficiente, com capacidade de apoio à tomada de decisão, que permitem um fluxo de informações contínuo, consistente e integrado; além disso, fornecem informações gerenciais mais

completas e instantâneas (Lima, Carrieri e Pimentel, 2007). Observam-se modificações na dinâmica de trabalho em razão da tecnologia da informação, em termos de localização, rapidez, qualidade e outras características-chave. Além de reduzirem atividades de trabalho, os sistemas ERP reduzem a necessidade de mão de obra e aceleram atividades (Davenport, 1994).

O *Preço de transferência* é um mecanismo que permite que o lucro de toda a empresa aumente quando se transferem produtos entre as divisões (Warren e outros, 2001). Assim, o montante cobrado por um segmento da organização pelos produtos ou serviços, que fornece a outros segmentos da mesma organização, é o Preço de transferência (Horngren e outros, 2004).

A *Formação do preço de venda* consiste na atribuição de preços aos produtos e serviços ofertados ao mercado e envolve diversos fatores (Bernardi, 1998). A maximização dos lucros, o retorno do investimento e os preços baseados nos custos são variáveis que orientam a formação do preço de venda, além das considerações e objetivos mercadológicos.

A *Avaliação de desempenho* é uma etapa importante nos processos produtivos da organização, representada pela seguinte afirmação: “... tudo o que não é medido não é gerenciado.” (Kaplan e Norton, 1997, p. 21). Dessa forma, consiste em uma necessidade para as empresas, como um processo contínuo.

Esta divisão dos conteúdos da Contabilidade de Custos consiste na ótica consolidada na literatura para classificação do conteúdo das disciplinas relacionadas à área gerencial. Desta forma, incluem-se tais conteúdos na Contabilidade de Custos.

Procedimentos metodológicos

O presente estudo teve como objetivo caracterizar os modelos de custeio na percepção dos professores de Contabilidade de Custos do Estado de Santa Catarina. Para tal, realizou-se um levantamento dos cursos em atividade no Estado. O contato foi realizado via e-mail e o questionário foi respondido por meio da ferramenta Google Docs, que preserva a identidade do respondente.

A pesquisa se classifica como exploratória, visto que busca caracterizar as percepções dos pesquisados, obtendo-se, portanto, uma aproximação com a realidade pesquisada. Os dados foram coletados em fontes primárias e secundárias, neste caso, os sites das Instituições de Ensino e os questionários aplicados.

Quanto à abordagem, optou-se pela qualitativa e pela quantitativa, já que “... na pesquisa qualitativa os dados são de natureza interpretativa e semântica, enquanto que na pesquisa quantitativa os dados são representados por métricas quantitativas, tendo como elemento de apoio principal a linguagem matemática” (Gonçalves e Meirelles, 2004, p. 59). Visto que o problema busca a caracterização de percepções, os resultados

podem ser interpretados tanto de forma qualitativa, em seu sentido e conteúdo, bem como quantitativamente, por meio de análises estatísticas.

Para a coleta de dados deste estudo, aplicou-se um questionário aos professores de Contabilidade de Custos dos cursos de Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior em Santa Catarina. Elaboraram-se as questões de acordo com o problema de pesquisa e o objetivo que se pretendia alcançar. O conteúdo das questões teve base no referencial teórico abordado, especialmente no trabalho de Theóphilo e outros (2000) e nas ementas da disciplina de Contabilidade de Custos das instituições pesquisadas.

Utilizaram-se, para a elaboração do questionário, quatro tipos de questões. Em primeiro, questões fechadas, com base em escala semântica de cinco níveis. Nestas questões o respondente, entre duas características extremas em relação ao item questionado, posicionou-se mais próximo àquela com que possuía maior identificação. O segundo tipo foi formado por questões fechadas, havendo uma lista de características em relação ao item questionado, sendo que o respondente enumerou tais características conforme o nível de importância que atribuiu a cada uma. Como terceiro tipo, optou-se por questões fechadas de múltipla escolha. Para estas, apresentou-se como opção de resposta o item “outros”, caso o respondente não concordasse com as alternativas apresentadas.

Por fim, foram incluídas questões do tipo aberta, em que o respondente tinha a liberdade de expressar sua opinião. Analisaram-se as questões fechadas por meio de análise estatística, com auxílio de planilhas do software Microsoft Excel®; as questões abertas foram analisadas por meio da análise de conteúdo.

Obteve-se a listagem das Instituições de Ensino Superior do Estado de Santa Catarina por meio do sítio eletrônico Portal da Educação do referido Estado. O contato com os pesquisadores ocorreu pelo e-mail coletado no *site* de cada instituição. Posteriormente, o questionário foi respondido por meio do Google Docs, ferramenta que preserva a identidade dos respondentes, o que confere confiabilidade à pesquisa.

Resultados

As instituições de ensino pesquisadas localizam-se no Estado de Santa Catarina. Verifica-se a existência de 72 cursos de graduação em Ciências Contábeis na modalidade de ensino presencial, dos quais três não possuem oferta de turmas por razão de não atingirem número mínimo de alunos, segundo normas internas das instituições.

A Lei de Diretrizes e Bases nº 9.394/96 permite a criação de diferentes tipos de instituições de ensino superior. As instituições podem ser Universidades, Centros Universitários, Faculdades Integradas ou Institutos Superiores, com diferentes graus de autonomia e atribuições. Para esta pesquisa, foi identificado um total de 69 instituições com curso de Ciências Contábeis. Destas, 30 instituições são constituídas na forma de Faculdades, 30 são Universidades e nove instituições são Centros Universitários.

Dentre os 21 professores respondentes, 81% possuem formação em Ciências Contábeis, 14% dos professores são formados em Administração, e 5% possuem formação em ambas as áreas. Quanto à formação, 62% dos professores possuem Mestrado, 33% tem Especialização, e 5% dos professores são Doutores.

Além do grau de formação, constata-se por meio do questionário que grande parte dos professores, 71% do total, possui ao menos três anos e meio de experiência com a disciplina. Em relação aos métodos empregados em sala de aula, os professores destacam os mais utilizados, conforme Figura 1.

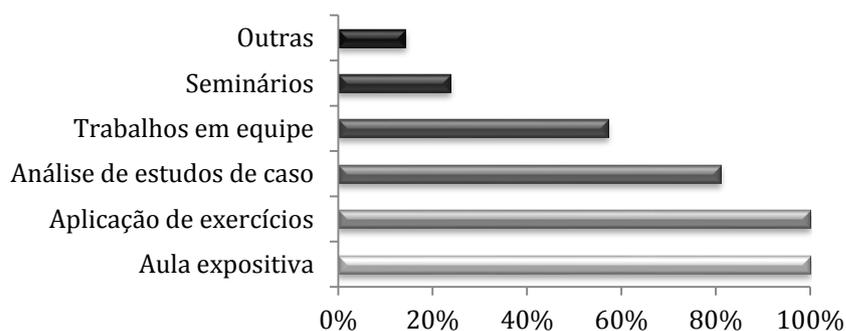


Figura 1. Metodologias empregadas em sala de aula

Observa-se que no ensino da disciplina Contabilidade de Custos predomina a utilização da ‘aula expositiva’, que consiste na apresentação oral de conteúdos, com acompanhamento (ou não) de recursos audiovisuais. A segunda metodologia que mais se utiliza é a aplicação de exercícios, que se justifica pelo caráter prático da disciplina. As metodologias menos empregadas envolvem a apresentação de seminários e outras, em que se destaca a atividade de visitas a empresas.

As dificuldades apontadas pelos professores para ministrar a disciplina consistem, principalmente, em falta de hábito de leitura dos alunos (90%), falta de embasamento em disciplinas básicas (52%), turmas heterogêneas e falta de interesse dos alunos, ambas com 48%, conforme se demonstra na Tabela 4.

Dificuldades	% dos professores
Falta de hábito de leitura dos alunos	90%
Falta de embasamento dos alunos em disciplinas básicas	52%
Turmas heterogêneas	48%
Falta de interesse dos alunos	48%
Disciplina em semestre inadequado	10%
Pouca bibliografia existente	5%
Não ter cursado a disciplina na graduação	0%
Outras	0%

Tabela 4. Dificuldades encontradas para ministrar a disciplina

Outros pontos que se destacam são o momento em que se ministra a disciplina e a bibliografia disponível que, em geral, são satisfatórios para os professores e não se apontam outras dificuldades. Porém, em outra questão, solicita-se aos professores que, em uma escala de 1 a 5, quantifiquem o grau de interesse dos alunos pela disciplina, onde o número 1 significa nenhum interesse e o número 5 significa muito interesse. Nesta questão, 58% dos professores localiza sua resposta entre os números 4 e 5, o que denota a percepção de um interesse elevado dos alunos pela disciplina e confronta com a informação de que a falta de interesse (Tabela 4) é uma dificuldade.

Após a breve contextualização do ensino da disciplina nas instituições pesquisadas, realizam-se questionamentos acerca dos conteúdos. Tais questões se ligam diretamente ao objetivo proposto no estudo. Em relação aos temas mais relevantes para a disciplina, solicita-se aos professores que atribuam um grau de importância, em uma escala de 1 a 5, onde o número 1 significa pouco importante e o número 5 significa muito importante. A Figura 2 apresenta o percentual de respondentes que consideram os conteúdos como muito importantes.

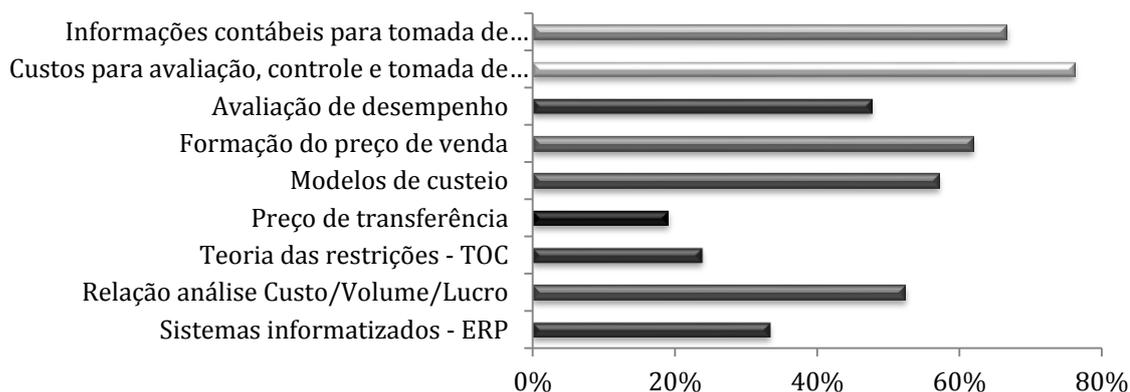


Figura 2. Temas mais relevantes para a disciplina

Nenhum dos conteúdos é classificado como pouco importante pelos respondentes. Destacam-se os temas Custos para avaliação, Controle e Tomada de Decisão e Informações Contábeis para Tomada de Decisão, que são considerados muito importantes por 76% e 67% dos respondentes, respectivamente. Em outra questão, perguntam-se quais são os usuários das informações geradas pela Contabilidade de Custos na percepção dos respondentes. A Tabela 5 demonstra o percentual de professores que assinalam cada tipo de usuário. Cabe destacar que, nesta questão, os respondentes podem assinalar mais de uma opção, e ainda sugerir outros usuários não mencionados nos itens apresentados.

Usuários	% dos professores
Gestores	100%
Funcionários de nível operacional das empresas (produção)	48%
Setor de marketing das empresas	43%
Acionistas	43%
Governo	5%
Outros	5%

Tabela 5. Usuários da informação gerada pela Contabilidade de Custos

Todos os respondentes consideram que as informações geradas pela Contabilidade de Custos são utilizadas pelos gestores das organizações. Outra informação de destaque é que apenas um dos respondentes considera o governo como usuário de tais informações. No campo Outros, um dos respondentes afirma que os departamentos financeiro e de vendas das empresas também são usuários de tais informações.

A questão, que aborda a necessidade de se utilizarem dois subsistemas de informação contábil nas organizações – financeiro e gerencial (onde há detalhamento das informações de custos) –, 66% afirmam ser eles necessários. Isso auxilia na compreensão de por que não se considera o governo um usuário relevante das informações geradas pela Contabilidade de Custos, uma vez que as informações do sistema financeiro costumam ser transmitidas ao governo. Em relação a um conceito para modelo de custeio, apresentam-se três definições aos respondentes, para que selecionem a que consideram mais adequada, ou que sugiram outra definição, como se observa na Tabela 6.

Conceitos	% dos professores
Os modelos de custeio buscam atender às necessidades dos tomadores de decisão, ao fornecer os dados adequados ao objetivo a que se destinam (MORGAN; ROSA, 2006).	48%
O modelo de custeio faz a seleção dos custos e/ou despesas e apropria-os aos objetos de custeio (GUERREIRO, 1984).	14%
Os modelos de custeio visam determinar os critérios para apuração dos custos dos fatores produtivos a determinados níveis de interesse das entidades (BORNIA, 2002).	38%
Outro	0%

Tabela 6. Conceito de modelo de custeio mais relevante

Dentre os conceitos, o que se considera mais relevante, selecionado por 48% dos professores, é o que enfatiza o auxílio à tomada de decisão (Morgan e Rosa, 2006). Na opção Outro, os respondentes podem sugerir outro conceito (próprio ou de outros autores) a fim de não se limitar às opções apresentadas. No entanto, nenhum dos respondentes opta por esta alternativa.

Além disso, questiona-se a existência de modelos de custeio mais importantes que outros. Cabe destacar que aproximadamente 80% dos respondentes afirmaram haver uma ordem de relevância. Para estes, enumeram-se os modelos de custeio mais recorrentes na literatura, a fim de que os ordenem conforme a importância percebida. Esta ordem pode ser observada na Figura 3, que apresenta o percentual de respondentes que consideram cada um dos modelos como muito importante (nível 5 na escala semântica).

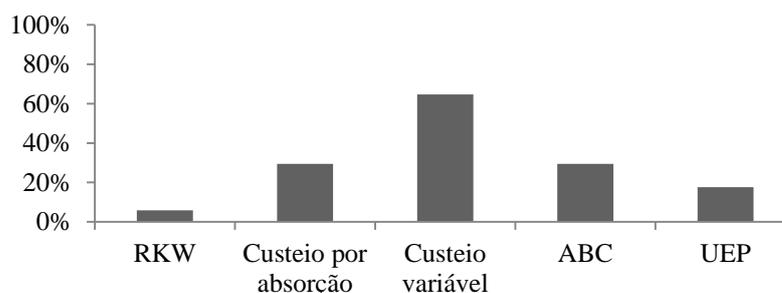


Figura 3. Qual a ordem de importância dos modelos?

Dentre os cinco que se apresentam, o modelo de custeio considerado mais importante é o Custeio variável – 65% assinalam a opção 5 (muito importante). O modelo RKW é considerado muito importante apenas 6% dos respondentes. Questiona-se, ainda, se o modelo do custeio que se utiliza influencia o desempenho de uma organização e 76% afirmam que sim. Selecionam-se algumas justificativas apresentadas pelos respondentes para a resposta afirmativa ou negativa, conforme a Tabela 7.

Sim	“Custos representam a maior parte dos gastos na DRE, se estes não forem geridos estrategicamente, não tem como a empresa tomar boas decisões”.
	“Dependendo do sistema de custeio os resultados por produto ou departamentais serão distintos, e estes interferem no planejamento ou orçamento”.
	“Acho necessário utilizar o modelo Absorção para atender o fisco, mas tem-se que utilizar o Custeio Variável como ferramenta gerencial”.
Não	“É uma das ferramentas mais importantes, mas muitas decisões também tem que ser respaldadas pelo mercado”.
	“Independente da forma de custeio, o resultado se mantém”.

Tabela 7. Justificativas à questão: O desempenho de uma organização é influenciado pelo modelo de custeio utilizado?

As justificativas para a afirmação de que o modelo influencia o resultado tem base na ideia de que os elementos de custo estão presentes na Demonstração do Resultado do Exercício. Há também a noção de que o modelo de custeio interfere no processo de planejamento, orçamento e tomada de decisões. Destaca-se a ideia de utilização do modelo absorção para fins fiscais e do modelo variável para fins gerenciais. Os professores, que afirmam que o modelo de custeio não influencia o

desempenho da organização, justificam que o mercado também pode interferir no desempenho. Além disso, independente do modelo utilizado, o resultado se mantém, justificativa que corrobora as conclusões de Martins e Rocha (2010).

O último questionamento se refere ao entendimento que o custeio por absorção é o único aceito pela legislação. Nesta questão de múltipla escolha os professores podem assinalar sim, não, ou ainda, não tenho opinião formada a respeito. Para os que respondem sim ou não, há um campo para justificarem suas respostas. Os resultados evidenciam que aproximadamente 52% dos professores de Contabilidade de Custos afirmam ser o custeio por absorção o único modelo aceito pela legislação. Na Tabela 8 demonstram-se as justificativas para as respostas (sim e não). Apenas um respondente afirmou não ter opinião formada.

Sim	“Outros métodos podem ser utilizados, mas para atender o fisco, devem ser adequados ao custeio por absorção”.
	“É o utilizado por quase todas as empresas brasileiras para fins Fiscais”.
	“Sim, pois outros não são usados na prática”.
	“Respeita os princípios contábeis”.
	“Sim, conforme determina o RIR de 1999”.
	“A exigência de promover o rateio dos custos fixos leva à obrigação da utilização do custeio por absorção”.
Não	“O fisco aceita o custeio absorção em decorrência da legislação”.
	“Quando ABC e UEP são utilizados para distribuir custos no setor produtivo/serviços, podem ser aceitos pela legislação, pois também utilizam bases/taxas para rateio de custos”.
	“Existe a possibilidade de utilizar outros, com restrições”.
	“Você pode utilizar por exemplo, o variável, ajustando no final do período”.

Tabela 8. Justificativas à questão: O custeio por absorção é o único aceito pela legislação?

Pode-se observar que os professores que afirmam ser o modelo absorção o único aceito pela legislação estão baseados principalmente em legislações, Regulamento do Imposto de Renda e nos princípios contábeis. Porém, podem-se utilizar outros modelos de custeio além do Custeio por Absorção, desde que todos os custos, e somente eles, sejam alocados aos produtos (Borgert e outros, 2008). O custeio por absorção é configurado para que se adapte à legislação e podem-se estruturar outros modelos para o mesmo fim. Desta maneira, utilizam-se os modelos com o objetivo de absorver os custos, ou seja, alocar todos os custos aos produtos. A legislação determina itens que compõem custos e que compõem despesas, em um ponto de vista predominantemente contábil e legalista. As normas, como o CPC 16 e o Decreto-lei nº 1598/77, apenas exigem que todos os custos de produção sejam alocados aos produtos/serviços e também aos estoques; não há menção a um modelo de custeio em especial.

Conclusão

A análise dos questionários permitiu inferir que cerca de 60% dos professores possui formação em Ciências Contábeis, mestrado como grau mais alto de formação e mais de três anos e meio de experiência no ensino da disciplina Contabilidade de Custos. Em relação ao ensino, as metodologias que predominam são a aula expositiva e aplicação de exercícios. As maiores dificuldades apontadas no ensino da disciplina, em ordem decrescente são: falta de hábito de leitura dos alunos, falta de embasamento dos alunos em disciplinas básicas, turmas heterogêneas e falta de interesse dos alunos pela disciplina. A falta de interesse e hábito de leitura pode funcionar como um alerta para que professores e alunos reflitam acerca de sua postura e compromisso com o processo de formação, cujo resultado influencia a atuação dos egressos no mercado de trabalho (Coad, 1996).

Os temas mais relevantes para a disciplina, na percepção dos professores, são: informações contábeis para a tomada de decisão e custos para avaliação, controle e tomada de decisão. O tema modelos de custeio fica em terceiro lugar, junto com formação do preço de venda. Isso demonstra que o foco, na percepção dos pesquisados, não está nos modelos de custeio, diferente do observado no estudo de Tedesco (2011).

Segundo os professores, os principais usuários das informações são os gestores. Além destes, o setor de marketing figura como segundo principal usuário. Pode-se complementar essa questão com o conceito para modelo de custeio considerado mais relevante por 48% dos respondentes: os modelos de custeio buscam atender às necessidades dos tomadores de decisão, ao fornecer os dados adequados ao objetivo a que se destinam (Morgan e Rosa, 2006). Em tal definição, o foco está na tomada de decisão.

Grande parte dos professores (80%) considera haver modelos de custeio mais importantes que outros. O Custeio variável é o mais importante na opinião de aproximadamente 65% destes, seguido pelo Custeio por absorção e ABC (ambos considerados muito importantes por 29% dos respondentes). Além disso, 76% afirmam que o desempenho de uma organização é influenciado pelo modelo de custeio utilizado. Estes apontam que a aplicação de modelos diferentes gera resultados diferentes sobre uma mesma estrutura de custos, o que não implica em modificações no desempenho da organização. Tal percepção contrapõe a visão de Martins e Rocha (2010).

Ainda, em relação aos modelos de custeio, aborda-se a noção de que o custeio por absorção é o único aceito pela legislação. Neste ponto as opiniões se divergem, uma vez que 52% dos professores afirmam que é o único aceito, o que contesta o estudo de Borgert e outros (2008), o qual afirma que o modelo não é o único aceito pela legislação. Apesar dos estudos publicados sobre o tema, há profissionais com uma visão distorcida do texto legal. As normas não se referem a um modelo, mas a uma forma de tratamento dos custos, que não está atrelada a um único modelo específico.

Como sugestão para futuros trabalhos, mostra-se importante confrontar a percepção de professores e alunos e ampliar a amostra pesquisada. Pode-se, ainda, replicar o estudo em outras regiões para fins de comparação entre percepções. As conclusões deste estudo se limitam às informações coletadas por meio dos questionários que os professores respondem. Desta forma, considera-se que todas as informações fornecidas refletem a verdadeira opinião dos respondentes. Uma das limitações na coleta dos dados foi o tamanho da amostra de Instituições pesquisadas, restritas às Instituições de Ensino Superior do Estado de Santa Catarina.

Referências

- Aida, M. (2002). Análise do custeio por atividades e do custo meta sob a abordagem da avaliação da informação, em contexto estratégico. *Contabilidade, gestão e governança*. Brasília, v. 5, n.1, p. 71-131.
- Antonelli, V.; Boyns, T. y Cerbioni, F. (2009). The development of cost accounting in Italy, c.1800 to c.1940. *Accounting History*. v. 14, issue 4, dec., p. 465-507.
- Arantes, N. (1998). *Sistemas de gestão empresarial*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Atkinson, A. A.; Banker, R. D.; Kaplan, R. S. y Young, S. M. (2000). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas.
- Bernardi, L. A. (1998) *Política e formação de preços: uma abordagem competitiva sistêmica e integrada*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Borgert, A.; Silva, M. Z. y Schultz, C. A. (2008). É o custeio por absorção o único método aceito pela contabilidade?. In: XV Congresso Brasileiro de Custos (2008, Curitiba). *Anais...* Curitiba: ABC.
- Bornia, A. C. (2002). *Análise Gerencial de Custos – Aplicação em Empresas Modernas*. São Paulo: Bookman.
- Brasil. (2012). *Decreto-lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977*. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del1598.htm>>. Acesso em: 10 de maio de 2012.
- Brasil. (2012). *Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/L9394.htm>. Acesso em: 28 de junho de 2012.
- Brasil. (2012). *Parecer CNE/CES 269, de 16 de setembro de 2004*. Portal CNE. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/pces269_04.pdf>. Acesso em: 16/11/2011.
- Brasil. (2011). *Parecer CNE/CES 289, de 06 de novembro de 2003*. Portal CNE. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/2003/pces289_03.pdf>. Acesso em: 16/11/2011.

- Brasil. (2011). *Parecer CNE/CES 67, de 02 de junho de 2003*. Portal CNE. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/2003/pces067_03.pdf>. Acesso em: 16/11/2011.
- Brasil. (2011) *Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004*. Portal CNE. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/cne/index.php?option=content&task=view&id=146&Itemid=206#2004>>. Acesso em: 16/11/2011.
- Brasil. (2011). *Resolução CNE/CES 6, de 10 de março de 2004*. Portal CNE. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces06_04.pdf>. Acesso em: 16/11/2011.
- Brown, L. D.; Gardner, J. C. y Vasarhelyi, M. A. (1987). An analysis of the research contributions of Accounting, Organizations and Society, 1976–1984. *Accounting, Organizations and Society*. v. 12, p. 193–204.
- Cardoso, R. L.; Pereira, C. A. y Guerreiro, R. (2007). Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003. *Revista adm. contemp.* v.1, n. 3, Curitiba.
- Coad, A. (1996). Smart work and hard work : explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research* , v. 7 , p. 387 – 408.
- Cogan, S. (1999). *Custos e Preços–Formação e Análise*. São Paulo: Pioneira.
- Comitê De Pronunciamentos Contábeis. Estoques – CPC 16 (R1). (2009). Brasília.
- Davenport, T. H. (1998). *Ecologia da Informação: por que só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação*. São Paulo: Futura.
- Davenport, T. H. (1994). *Reengenharia de processos: como inovar na empresa através da tecnologia da informação*. Rio de Janeiro: Campus.
- Garrison, R. H. e Noreen E. W. (2001). *Contabilidade Gerencial*. 9.ed. Rio de Janeiro: LCT.
- Glautier, M. W. E. e Underdown, B. (1976). *Accounting: theory and practice*. London, Pitman Publishing Limited.
- Goldratt, E. M. (1991). *A síndrome do palheiro - garimpando informação num oceano de dados*. São Paulo: C. Fullmann.
- Gonçalves, C. A. e Meirelles, A. M. (2004). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas.
- Grundy, T. (1996). Cost is a strategic issue. *Long range planning*. v. 29, I. 1, P. 58-68.
- Guerreiro, R. (1984). *Sistema de Custo Direto Padrão: estruturação e processamento integrado com os princípios de Contabilidade geralmente aceitos*. 1984. 234 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade) – FEA/USP, São Paulo.

- Hansen, D. R. e Mowen, M. M. (1997). *Cost management*. 2nd. edition, Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications.
- Hansen, D. R. e Mowen, M. M. (2001). *Gestão de custos: contabilidade e controle*. São Paulo: Pioneira.
- Hendriksen, E. S. e Breda, M. F. V. (1999). *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Hesford, J.W. e outros (2007). Management accounting: a bibliographic study. In: Chapman, C.; Hopwood, A. G.; Shields, M. (Org.). *Handbook of management accounting research*. Amsterdam: Elsevier, p. 3-26. v.1. cap. 1.
- Hornigren, C. T.; Datar, S. M. y Foster, G. (2004). *Contabilidade de custos*. 11 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Hornigren, C. T., Sundem, G. L. e Stratton, W. O. (2004). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Prentice Hall.
- Kaplan, R. S. e Norton, D. P. (1997). *A Estratégia em Ação – Balanced Scorecard*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus.
- Lima, M. S., Carrieri, A. P. e Pimentel, T. D. (2007). Resistência à mudança gerada pela implementação de sistemas De gestão integrada (erp): um estudo de caso. *Revista Gestão e Planejamento*, Salvador, v. 8, n.1, p. 89-105, jan./jun.
- Lunkes, R.J., Ripoll Feliu, V.M. e Rosa, F.S. (2011). Redes sociais e internacionalização da contabilidade gerencial: um estudo em publicações de língua espanhola. In: XIII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Porto.
- Machado, D. G. e Souza, M. A. (2006). Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 42-60, jan./abr.
- Maher, M. (2001). *Contabilidade de Custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2008). *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E. e Rocha, W. (2010). *Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas*. São Paulo: Atlas.
- Morgan, B. F. e Rosa, M. S. (2006). Custos em Empresas Prestadoras de Serviços: o conceito de objeto de custo e a realidade das empresas. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 17, n. 4, p. 97-111, out./ dez.
- Morgan, G. (2007). Paradigmas, metáforas e resolução de quebra-cabeças na Teoria das Organizações. In: Caldas, M. P.; Bertero C. O. (Coordenadores). *Teoria das Organizações*. São Paulo: Atlas, p. 12-33.
- Nascimento, D. T. e Vartanian, G. H. (1999). O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. *Revista de Contabilidade do CRCSP*, São Paulo, v. 9, n. 9, p. 34-41.

- Pereira, M. V. G., Lopes, J. E. G.; Pederneiras, M. M. M. e Mulatinho, C. E. S. (2005). A formação e a qualificação do contador face ao programa mundial de estudos em contabilidade proposto pelo Isar: uma abordagem no processo ensino-aprendizagem. *In: 2º. Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*, São Paulo.
- Pérez, B. E., Gallardo, A. L. e Peña, C. R. (2005). La investigación empírica en contabilidad de gestión en España: análisis de las publicaciones españolas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, v. XXXIV (124), p. 183-210.
- Portal da educação. (2012). *Consulta de Instituições de Ensino Superior*. Disponível em: <<http://sistemas.sed.sc.gov.br/serieedu/hieslist.aspx>>. Acesso em 20 de abril de 2012.
- Prieto-Moreno, M. B. e Larrinaga-González, C. (2001). Cost accounting in eighteenth century Spain: The Royal Textile Factory of Ezcaray. *Accounting History*, v. 6, issue 2, nov., p. 59-90.
- Santos, R. V. (1998). Modelagem de Sistemas de Custos. *Revista de Contabilidade do CRCSP*, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 62-74.
- Schekaiban, N. F. C. (2005). Estudio comparativo sobre investigación en contabilidad de gestión a partir de publicaciones en España y México. *In, IX Congresso Internacional de Custos*, Santa Catarina.
- Tedesco, K. V. (2011). *Elementos da contabilidade gerencial e desempenho no ENADE: um estudo nos cursos de graduação em Ciências Contábeis*. 2011. 162 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) – UFSC, Florianópolis, 2011.
- Theóphilo, C. R.; Sacramento, C. O. J.; Neves, I. F. y Souza, P. L. (2000). O ensino da teoria da contabilidade no Brasil. *Contabilidade Vista & Revista*. Belo Horizonte, v. 11, n. 3, p. 3-10.
- Warren, C. S., Reeve, J. e Fess, P. E. (2001). *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Thomson.
- Wernke, R. (2001). *Gestão de custos – Uma abordagem prática*. 1ª ed. São Paulo: Atlas.

Dados dos autores:

Flávia Renata de Souza

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Pesquisadora na Federação das Indústrias de Santa Catarina - FIESC.

Correio eletrônico: flarenatasouza@hotmail.com

Altair Borgert

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina

Correio eletrônico: altair@borgert.com.br

Leila Chaves Cunha

Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí - UNIDAVI

Professora e Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí - UNIDAVI. Doutoranda no Doutorado em Ciências Contábeis e Administração da Universidade Regional de Blumenau – FURB.

Correio eletrônico: leila@unidavi.edu.br

Fernando Richartz

Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Doutorando em Contabilidade pelo Programa de Pós Graduação em Contabilidade na Universidade Federal de Santa Catarina.

Correio eletrônico: fernandorichartz@gmail.com

Data de recepção: 20/10/2014

Data de revisão: 18/11/2014

Data da aceitação: 22/12/2014