

Terminologias e conceitos de contabilidade de custos na percepção dos graduandos em ciências contábeis

Daiana Bragueto Martins (UFPR) - daianabragueto@gmail.com

Alessandro Lepchak (UFPR) - lepchak@msn.com

Nayane Thais Krespi (UFPR) - nkrespi@al.furb.br

Jorge Eduardo Scarpin (UFPR) - jscarpin@gmail.com

Resumo:

Um domínio apropriado dos conceitos básicos de custos e uma análise de suas características são essenciais para o desenvolvimento da contabilidade de custos. A contabilidade de custos gera informação útil para a contabilidade societária, tributária e gerencial e impacta diretamente no processo de tomada de decisões empresariais. Este artigo, portanto, tem por objetivo aferir a compreensão de alguns códigos linguísticos atualmente utilizados pela contabilidade de custo, a saber: gastos, despesas, custos, custos fixos, custos variáveis, custos diretos, custos indiretos e custos mistos. A amostra da pesquisa é composta pelos 284 discentes matriculados regularmente nos cursos de Ciências Contábeis que já concluíram a disciplina de contabilidade de custos em duas universidades públicas localizadas no estado do Paraná. Realizou-se uma survey na qual a coleta de dados ocorreu por meio de questionário e para tratamento dos dados utilizou-se a estatística descritiva e a correlação canônica. Os resultados evidenciaram uma média de 63% de domínio dos códigos linguísticos da contabilidade de custos pelos respondentes. A correlação apresentada resultou em significância ao nível de 5%, logo pode-se afirmar que o desempenho dos alunos em 63% se correlacionam com os perfis desses respondentes em 61% podendo ser considerada uma boa correlação entre as variáveis categóricas.

Palavras-chave: *Contabilidade de Custos. Ensino de Contabilidade. Terminologias de Custos.*

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

Terminologias e conceitos de contabilidade de custos na percepção dos graduandos em ciências contábeis

Resumo

Um domínio apropriado dos conceitos básicos de custos e uma análise de suas características são essenciais para o desenvolvimento da contabilidade de custos. A contabilidade de custos gera informação útil para a contabilidade societária, tributária e gerencial e impacta diretamente no processo de tomada de decisões empresariais. Este artigo, portanto, tem por objetivo aferir a compreensão de alguns códigos linguísticos atualmente utilizados pela contabilidade de custo, a saber: gastos, despesas, custos, custos fixos, custos variáveis, custos diretos, custos indiretos e custos mistos. A amostra da pesquisa é composta pelos 284 discentes matriculados regularmente nos cursos de Ciências Contábeis que já concluíram a disciplina de contabilidade de custos em duas universidades públicas localizadas no estado do Paraná. Realizou-se uma *survey* na qual a coleta de dados ocorreu por meio de questionário e para tratamento dos dados utilizou-se a estatística descritiva e a correlação canônica. Os resultados evidenciaram uma média de 63% de domínio dos códigos linguísticos da contabilidade de custos pelos respondentes. A correlação apresentada resultou em significância ao nível de 5%, logo pode-se afirmar que o desempenho dos alunos em 63% se correlacionam com os perfis desses respondentes em 61% podendo ser considerada uma boa correlação entre as variáveis categóricas.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Ensino de Contabilidade. Terminologias de Custos.

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 Introdução

As mudanças ocorridas na sociedade afetaram o processo de gestão empresarial, no qual o foco em atender as necessidades dos clientes está em constante alteração acarretando mudanças que nas últimas décadas afetaram a contabilidade de custo que deixou de ser mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para se tornar uma importante arma de controle e decisões gerenciais. Um domínio adequado dos conceitos básicos da contabilidade de custo é fundamental para o exercício da função contábil pelo futuro profissional no processo de tomada de decisão empresarial. Corroborando Lima Filho *et al.* (2011, p.3) apontam que identificar e mensurar corretamente os elementos nos relatórios contábeis “contribui para o aperfeiçoamento do seu uso e para a melhoria dos processos de registro e gestão”.

O estudo dos aspectos particulares da Contabilidade de Custos torna-se importante tanto para academia (docentes e discentes) quanto para os profissionais que atuam tanto com a Contabilidade Financeira quanto com a Contabilidade Gerencial. Neste sentido, Martins (2003) afirma que a informação gerada pela contabilidade de custo será utilizada pela contabilidade financeira, pela contabilidade gerencial e para dar suporte ao processo de tomada de decisões. O autor apresenta duas funções relevantes para a contabilidade de custo: o auxílio ao controle, na qual fornece dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos, e outras formas de previsão; e a ajuda nas tomadas de decisões, pois apresentam valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo.

Nesta linha, o presente artigo consiste em entender como ocorre na prática a percepção

de conceitos relevantes da Contabilidade de Custos, a saber: gastos, despesas, custos, custos fixos, custos variáveis, custos diretos, custos indiretos e custo misto. Desta feita, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: **Os códigos linguísticos atualmente utilizados pela contabilidade de custo são bem compreendidos pelos discentes do curso de Ciências Contábeis?** Afirma Dias Filho (2000, p. 39) que esta é “uma condição básica para que haja um bom aproveitamento das informações no processo decisório”.

A pesquisa foi realizada em três universidades públicas no Paraná visando conhecer o ensino da disciplina de Contabilidade de Custos nos cursos de bacharelado em Ciências Contábeis, no ano de 2013, buscando identificar o ruído que afeta a transmissão da informação contábil e contribuir, assim, para melhorar o domínio desses conceitos. A importância exercida pela Contabilidade de Custos nas organizações e os efeitos decorrentes do ensino das terminologias e principais conceitos de custos sobre as práticas profissionais ajudam a reforçar a importância do presente estudo.

O artigo está dividido em cinco seções, sendo a primeira está introdução, a segunda o arcabouço teórico sobre as principais terminologias da contabilidade de custos, na sequência evidencia-se a metodologia de pesquisa adota no estudo, com destaque para os tipos de pesquisa, a população, a amostra, e os instrumentos de coleta e tratamento dos dados. Em seguida, faz-se a descrição e análise dos dados coletados. Ato continuo apresentam-se as considerações finais da pesquisa.

2 Conceitos relevantes da contabilidade de custos

O levantamento conceitual básico de custos e suas terminologias são relevantes para o processo de gestão empresarial tendo em vista que muitos “usuários das informações contábeis realmente não conseguem compreender perfeitamente o significado de muitos termos utilizados pela contabilidade”(DIAS FILHO, 2000, p. 38). A linguagem contábil precisa comunicar fielmente os fenômenos que representa. Neste sentido, Martins (2003, p. 16) enfatiza que “desde que duas pessoas resolvam comunicar-se, é absolutamente necessário que passem a dar aos objetos, conceitos e ideias o mesmo nome, sob pena de, no mínimo, reduzir-se o nível de entendimento”.

A linguagem contábil precisa ser clara, direta e objetiva para garantir a eficiência e a eficácia do processo de informação e comunicação dentro das organizações. As informações de custos são utilizadas sob três perspectivas contábeis: Contabilidade Societária, Contabilidade Tributária e Contabilidade Gerencial. Na primeira as informações geradas pela Contabilidade de Custos influencia a confecção dos relatórios contábeis destinados aos usuários externos, na segunda é usada para mensurar corretamente o valor do lucro e do patrimônio objeto de tributação e no âmbito da Controladoria e da Contabilidade Gerencial, a mesma alicerça o processo de planejamento e o controle gerencial das organização. Destaca-se, ainda, que para a compreensão e utilização dos métodos, sistemas e das práticas de gestão de custos, faz-se necessário à correta compreensão dos significados dos seguintes termos: gastos, despesas, custos, custos fixos, custos variáveis, custos diretos, custos indiretos e custo misto (MARTINS; ROCHA, 2010). Desta feita, assim como Martins (2003, p. 16) este artigo não se tem “nenhuma pretensão de resolver o impasse ou de conseguir generalizar a terminologia de Custos” a seguir apresentam-se a nomenclatura e a conceituação sobre o ponto de vista de Hansen e Mowen (2001), Martins (2003), Blocher *et al.*(2007) e Martins e Rocha (2010) sobre tais conceitos..

Inicia-se o impasse sobre os três signos principais utilizados pela Contabilidade de Custos, a saber: gastos, custos e despesas. O termo gastos é definido como “a compra de bens ou serviços” (MARTINS; ROCHA, 2010, p. 9) “que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)” (MARTINS, 2003, p. 17). Entende-se como um conceito vasto que

engloba todos os bens e serviços adquiridos pelas organizações, isto é, o gasto acontece “no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço” seja “no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento” (MARTINS, 2003, p. 17).

O custo é incorrido quando um determinado recurso é utilizado para algum propósito, assim qualquer produto, serviço, cliente, atividade ou unidade organizacional do qual os custos são calculados com algum objetivo são denominados de objeto de custos (BLOCHER *et al.*, 2007) . Desta feita, um gasto é reconhecido como custo apenas no momento da utilização, ou seja, na fabricação de um produto ou execução de um serviço. Corroborando Martins (2003, p. 17) definido custo como um “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Martins e Rocha (2010, p.9) evidenciam que um evento é considerado custo quando atender aos seguintes requisitos: ao consumo, a utilização ou a transformação de um recurso econômico (bens ou serviços); e tenha o objetivo de produzir outros bens e serviços.

As despesas de uma organização refletem na redução do Patrimônio Líquido e representam os sacrifícios no processo de obtenção de receitas, ou seja, é “o bem ou o serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas” (MARTINS, 2003, p. 17). Martins e Rocha (2010, p. 17) confirmam que um evento é considerado uma despesa quando atender aos seguintes requisitos: ao consumo, a utilização ou a transformação de um recurso econômico (bens ou serviços); e que o mesmo tenha o objetivo de manter em atividade a empresa como um todo e gerar receitas.

No campo da Contabilidade de Custo diferenciam-se os métodos de custeio no tocante ao que é considerado custo do produto ou o que é tratado como encargo do período. Assim, a taxionomia, fixo e variável, auxilia o usuário a delimitar, diagnosticar, entender e explicar os fenômenos, pois permite compreender a natureza e o comportamento dos custos para que se possa agir sobre eles (MARTINS; ROCHA, 2010). Há certos elementos de custos que são considerados como mistos, por apresentarem componentes de custos fixos e variáveis em seu valor total (HANSEN; MOWEN, 2001; BLOCHER *et al.* 2007). Complementando Martins e Rocha (2010, p. 30) afirmam que é o custo que, “em determinado período, é formado por uma parcela fixa e outra variável”.

Os custos fixos são constantes dentro de uma faixa relevante enquanto o nível do direcionador de atividades varia (HANSEN; MOWEN, 2001). Enquanto que Blocher *et al.* (2007, p.66) os definem como “a parcela do custo total que não muda quando ocorre uma alteração na quantidade do direcionador de custo, dentro de um intervalo relevante”. Corroborando, Martins e Rocha (2010, p. 21) os definem como “aqueles cujo montante não é afetado pelo volume, dentro de determinado intervalo do nível de atividade”.

Hansen e Mowen (2001) definem custos variáveis como aqueles custos que no total variam em proporção direta às mudanças em um direcionador de atividade. Complementando Blocher *et al.* (2007, p.65) afirmam que “é a alteração no custo total associada a cada mudança na quantidade do direcionador de custo”. Enquanto que Martins e Rocha (2010, p. 25) os conceituam como “aqueles cujo montante é afetado de maneira direta pelo volume, dentro de determinado intervalo do nível de atividade”. Assim segue-se o corolário proposto por Martins e Rocha (2010) em que os custos fixos compreendem recursos disponibilizados, porém não necessariamente consumidos e utilizados, e é fixo porque a empresa tem que supri-lo independente de ter ou não o utilizado. Os custos variáveis são sempre os recursos utilizados, pois o não consumo, o não uso ou a não transformação deste neste período não acarretará perda por não utilização e o mesmo poderá ser consumido, utilizado ou transformado em outro momento.

No tocante a classificação dos custos em direto e indireto Martins e Rocha (2010) enfatizam que a segregação ocorre “devido ao nível de precisão da mensuração de cada

elemento de custo em relação a determinada entidade objeto de custeio: quanto mais precisa for a mensuração, mais direto é o custo”. Observa-se que Blocher *et al.* (2007, p. 60) afirmam que este “Não pode ser identificado, de maneira conveniente ou econômica, no grupo de custos e do grupo de custos para o objeto de custos” enquanto aquele “pode ser apropriado, de formas conveniente e econômica, diretamente por um grupo ou um objeto de custo”. Corroborando Martins e Rocha (2010, p. 39) afirmam que quando identificado e mensurado de forma clara, direta, precisa, objetiva e economicamente viável, cada entidade objeto de custeio são considerados custos diretos. Por outro lado, os custos indiretos são aqueles alocados a cada entidade objeto de custeio por meio de estimativa e aproximações. Suas associação e alocação às entidades podem ocorrer com algum grau de subjetividade e o grau da mensuração é inferior ao dos custos diretos.

Para promover uma boa comunicação dos dados da contabilidade de custos, faz-se necessário que tanto os responsáveis por sua preparação quanto aqueles que irão utilizá-los “atribuam aproximadamente o mesmo significado para os símbolos adotados”, assim promover uma “correspondência entre os significados que o usuário atribui às mensagens e aqueles que o contador pretende transmitir” (DIAS FILHO; NAKAGAWA, 2001, p. 51)

3 Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa caracteriza-se predominantemente como quantitativa e descritiva, com enfoque teórico-empírico. Para atingir os propósitos almejados, utilizou-se como instrumento para coleta de dados e informações sobre o domínio das terminologias da contabilidade de custos o questionário e para tratamento dos dados a análise estatística de correlação canônica. A pesquisa classificada-se como uma *survey*, por utilizar o questionário autoadministrado e impresso, visto que este permitiria chegar a um maior número de respondentes e o tratamento dos dados coletado no instrumento de pesquisa realizou-se por meio do programa Statgraphics®.

O universo desta pesquisa corresponde aos discentes do curso de bacharelado de Ciências Contábeis que já cursaram a disciplina Contabilidade de Custo. A aplicação do questionário ocorreu num primeiro momento, em novembro de 2012 via *online*, porém o retorno foi de apenas 31 respondentes válidos, assim optou-se por realizar a pesquisa de campo em duas universidades públicas do estado do Paraná no período de abril a junho de 2013. A aplicação do questionário por meio impresso contemplou a participação dos alunos do terceiro e do quarto ano, tanto no período matutino quanto noturno, da universidade pública do norte do Paraná (Universidade A) e dos alunos do segundo, do terceiro e do quarto ano do período noturno da universidade pública do centro do estado do Paraná (Universidade B). Dados extraídos do Ministério da Educação e Cultura (E-MEC, 2013), indicam a existência de oito universidades públicas no Estado do Paraná, sendo duas federais e seis estaduais, que contemplam o curso de ciências contábeis. A partir deste universo, foi selecionada uma amostra de duas Universidades Públicas Estaduais escolhidas por conveniência que representa uma população de 442 estudantes que já cursaram a disciplina de Contabilidade de Custos. Considerando que a amostragem do questionário foi por adesão, pois a pesquisa foi apresentada aos alunos que estavam presentes no dia em que o questionário foi aplicado e estes optavam pela participação (ou não). Verifica-se na Tabela 1 que a amostra da pesquisa foi bastante representativa, composta por 284 questionários válidos representando 64% da população.

Tabela 1 - Tamanho da População e Amostra Extraída

Ano	Universidade	População	Amostra	Representatividade em percentual da amostra
3º	A	163	98	60%
4º	A	96	70	73%
2º	B	71	42	59%
3º	B	50	19	38%
4º	B	62	55	89%
Total		442	284	64%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Por meio do arcabouço teórico sobre as terminologias de custos que são mais relevantes na literatura atual desenvolveu-se o instrumento para a coleta de dados, o questionário, que contemplou as variáveis descritas no Quadro 1.

Constructos	Variáveis	Autores
Terminologia Principal	Gastos, Custos e Despesas	Blocher <i>et al.</i> (2007); Martins (2003); Martins e Rocha (2010)
Taxonomia 1	Custos Fixos e Custos Variáveis	Hasen e Mowen (2001); Blocher <i>et al.</i> (2007); Martins e Rocha (2010)
Taxonomia 2	Custos Diretos e Custos Indiretos	Blocher <i>et al.</i> (2007); Martins e Rocha (2010)
	Custos Mistos	Hasen e Mowen (2001); Blocher <i>et al.</i> (2007); Martins e Rocha (2010)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 1 – Terminologia de Custos: Constructos, variáveis e autores

Realizou-se o pré-teste com intuito de promover melhorias e eliminar dúvidas do presente instrumento de pesquisa. O pré-teste ocorreu, em novembro de 2012 com três alunos do curso de ciências contábeis da Universidade B, sendo um aluno do primeiro, um do segundo e um aluno recém-formado e, também, com três mestrandos participantes do Programa de Pós-Graduação Mestrado em Contabilidade da UFPR. O questionário foi dividido em dois grupos de questões: terminologias básicas da contabilidade de custos e informações demográficas dos respondentes e dos docentes que lecionam a disciplina de Contabilidade de Custos. O primeiro grupo buscou investigar o domínio dos oito conceitos da Contabilidade de Custos, a saber: gastos, custos, despesas, custos fixos, custos variáveis, custos diretos, custos indiretos e custos mistos. Para cada um dos conceitos, foram apresentadas uma alternativa correta, três incorretas e uma opção com o termo “desconheço”, sendo que o respondente deveria assinalar apenas uma alternativa. Para o tratamento dos dados, foram transformadas as repostas em variáveis *dummies*, as alternativas que eram entendidas como corretas atribuiu-se o código 1 e as demais receberam código 0. O segundo bloco de questões compreende as questões demográficas, tais como: idade, período de formação do respondente, universidade, disciplinas já cursadas que se relacionam com a Contabilidade de Custos, qualificação do docente e o desempenho do aluno na disciplina. Estas repostas foram transformadas em variáveis numéricas possibilitando a realização da análise de correlação canônica.

O tratamento dos dados ocorreu por meio da estatística descritiva e da correlação canônica. A primeira visa descrever os dados, os valores ou as pontuações obtidas por cada variável com intuito de revelar o universo pesquisado (SAMPIERI, COLLADO, LUCIO, 2013). Segundo Fávero (2008, p. 15) a correlação canônica é “uma técnica estatística que permite a avaliação da relação entre variáveis independentes múltiplas (métricas ou não-

métricas) e variáveis dependentes também múltiplas (métricas ou não-métricas)” com objetivo de “quantificar a força da relação existente entre dois vetores de variáveis, representados pelas dependentes e independentes”. Assim a técnica estatística visa desenvolver uma combinação linear para cada conjunto de variáveis (dependentes e independentes) de modo a maximizar a correlação entre os dois conjuntos.

Neste artigo, aplica-se a técnica de correlação canônica para avaliar as eventuais inter-relações entre as variáveis apresentadas no Quadro 1 e variáveis demográficas. Como o intuito é apenas verificar as inter-relações entre o domínio das terminologias da contabilidade de custos (variáveis explicativas) e as variáveis demográficas que compõem o cenário acadêmico na qual o aluno está inserido. Fávero (2008, p.15) afirma que ao utilizar a correlação canônica “a análise é elaborada pelas matrizes de correlação ou variância-covariância, que refletem e maximizam somente as relações lineares entre dois grupos de variáveis”.

A forma geral de um modelo de correlação canônica é:

$$(c_1 \dots c_n) = f(p_1 \dots p_n) \quad (1)$$

Onde c_i são as variáveis dependentes (*criterion*) e p_i , as variáveis independentes (*predictor*). A seguir, são apresentados os modelos gerais por meio dos quais será efetuada a correlação canônica deste trabalho, que se baseia no estudo efetuado por Fávero (2005, 2008). Domínio da terminologia:

$$(\partial TC) + I = z_i + Y_1 \quad (2)$$

Onde (∂TC) é o domínio das terminologias de custos, I representa o vetor que compõe a identificação dos respondentes. Para os vetores que se apresentam do lado direito das equações (z_i e Y_1), z_i representa o vetor de variáveis intrínsecas do modelo, Y_1 é o vetor de variáveis extrínsecas que afetam exclusivamente o domínio das terminologias. Como condição do método, é recomendável que se tenha, pelo menos, 10 observações por variável, uma vez que amostras pequenas podem apresentar o problema de não representar bem as correlações, obscurecendo algumas relações significativas.

4 Análise dos resultados

Observa-se no universo pesquisado que os discentes dos cursos de Ciências Contábeis dominam, em aproximadamente 90%, os termos *custos fixos e custos variáveis*, pois tanto na Universidade A e quanto na B, apresentaram para estes códigos linguísticos o maior número de respostas corretas, sendo 159 e 101 para os custos fixos, respectivamente, enquanto que para a definição de *custos variáveis* é de 158 e 97 estudantes, respectivamente. Por outro lado, o termo *gastos* é o que apresentou menor domínio pelos respondentes, pois apenas 7% da amostra assinalou a resposta correta conforme Tabela 2.

Tabela 2– Desempenho acadêmico das variáveis por universidade

Variáveis Terminologias de Custos	Acertos					
	Univ. A		Univ. B		Total	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Q1: Gastos	13	5	8	3	21	7
Q2: Custos	125	44	65	23	190	67
Q3: Despesas	117	41	49	17	166	58
Q4: Custos Fixos	159	56	101	36	260	92
Q5: Custos Variáveis	158	56	97	34	255	90
Q6: Custos Mistos	100	35	61	21	161	57
Q7: Custos Diretos	128	45	49	17	177	62
Q8: Custos Indiretos	145	51	61	21	206	73

Fonte: Elaborado pelos autores.

O *ranking* final referente aos termos da Contabilidade de Custos de maior domínio pelos discentes inicia-se com os termos *custos fixos* e *custos variáveis*, isto é, com a primeira taxonomia apresentada no Quadro 1, seguidos dos termos *custos indiretos*, *custos* e *custos diretos*, a frente das *despesas* e dos *gastos* o domínio do termo *custos mistos*. Visto que os termos *despesas* e *gastos* também foram considerados insatisfatórios o seu domínio conceitual em aproximadamente 80% dos alunos nas pesquisas realizadas por Lima Filho *et al.* (2011) e Lima Filho e Bruni (2012) em Instituições de Ensino Superior na cidade de Salvador.

Verifica-se que 42% dos respondentes assinalaram enquanto gastos a seguinte definição: “é a expressão monetária do consumo ou da utilização de bens ou serviços no processo de administração geral da organização e da transferência de produtos, mercadorias e serviços aos clientes, no processo de geração de receita”, ou seja, confundiram com a definição de despesa. Enquanto que o código linguístico *despesa* aproximadamente 72% da amostra a conceituou como “o gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Observa-se que Lima Filha *et al.* (2011) afirmam que embora o conceito de *despesas* seja relativamente homogêneo na literatura, em ambas as pesquisas o termo apresentou pouco domínio no universo pesquisado.

Observa-se na Tabela 2 que dos sete códigos linguísticos principais da contabilidade de custos, sete apresentaram desempenho superior a 57%, visto que segundo Lima Filho *et al.* (2011, p.15) o ensino superior público estar desenvolvendo um “alinhamento mais próximo do desejável, preparando com maior eficiência seus discentes, equivalendo suas ementas de ensino às diretrizes de organismos nacionais e internacionais, tais como Resolução CNE/CES nº 10/2004 e resoluções do IFAC, AICPA e AECC”.

A maioria dos respondentes (77%) possuem no máximo 25 anos de idade, sendo que 15% estava cursando o 2º ano do curso no ato da pesquisa, 41% o terceiro ano e 44% o quarto ano. Observa-se que 59% da amostra é composta pelos alunos da Universidade A e 41% da Universidade B. Verificou-se, também, que aproximadamente 74% dos alunos categorizaram como bom ou muito bom o próprio desempenho acadêmico na disciplina de Contabilidade de Custos. No tocante ao corpo docente evidencia-se que 20% é especialista, 38% é mestre e 13% é doutor. Destes, no decorrer da formação acadêmica 9% dos respondentes informaram que o docente da disciplina de Contabilidade de Custos alterou o nível de sua qualificação de especialista para mestre, 13% de mestre para doutor, 14% informou que manteve a mesma e 63% não soube informar.

Assim, observa-se na Tabela 3, dos 80 estudantes que possuem até 20 anos de idade, representando 28% da amostra pesquisada, os três conceitos mais acentuados são *custos fixos*, *custos variáveis* e *custos indiretos*.

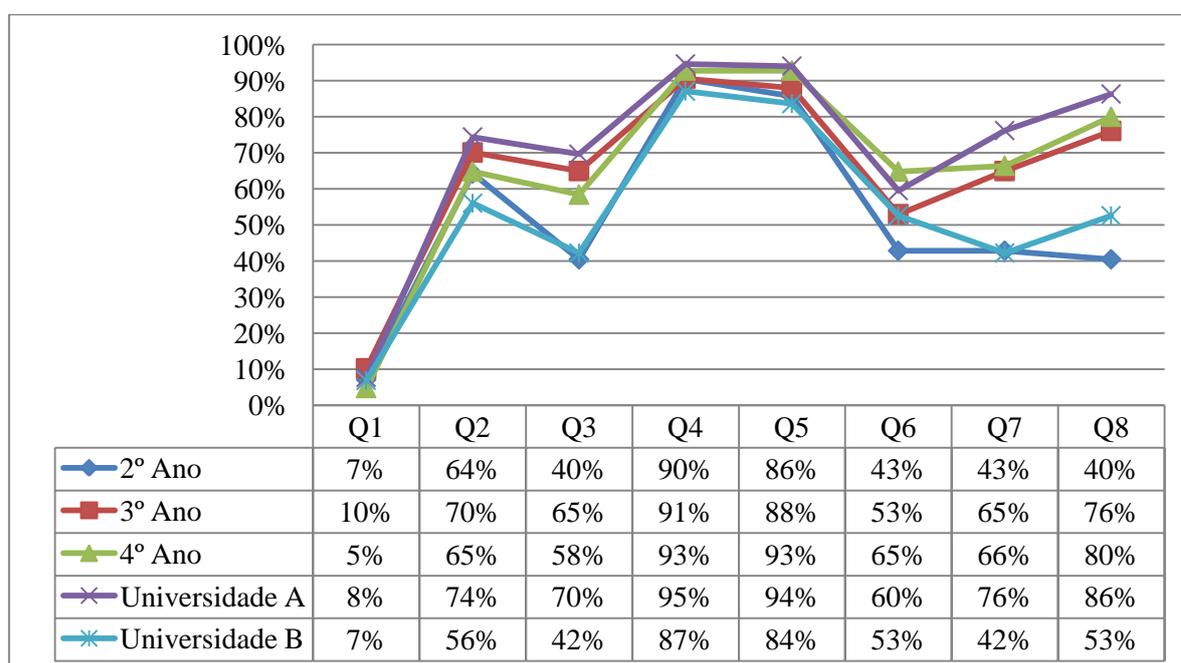
Tabela 3 - Desempenho acadêmico das variáveis por faixa etária

Variáveis Terminologias de Custos	Faixa etária dos acadêmicos								Total	
	Até 20		De 21 a 25		De 26 a 30		Acima de 30			
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Q1: Gastos	6	2	8	3	5	2	2	1	21	7
Q2: Custos	53	19	91	32	31	11	15	5	190	67
Q3: Despesas	45	16	83	29	23	8	15	5	166	58
Q4: Custos Fixos	72	25	126	44	34	12	28	10	260	92
Q5: Custos Variáveis	73	26	120	42	33	12	29	10	255	90
Q6: Custos Mistos	44	15	81	29	15	5	21	7	161	57
Q7: Custos Diretos	51	18	88	31	19	7	19	1	177	62
Q8: Custos Indiretos	54	19	105	37	26	9	21	7	206	73

Fonte: Elaborado pelos autores.

Ato contínuo, verifica-se que aproximadamente 50% dos respondentes, ou seja, 138 discentes apresentam idade entre 21 e 25 anos e os dois conceitos mais dominados por esse grupo são os *custos fixos* e *custos variáveis*, que receberam 91% e 87% de acertos por essa categoria de estudantes. Já, os 37 discentes que possuem entre 26 e 30 anos apresentaram maior domínio do conceito dos *custos fixos*, *custos variáveis* e *custos*. Por fim, os 29 alunos(as) com mais de 30 anos dominam o termo *custos variáveis*, e 28 dominam o termo *custos fixos*.

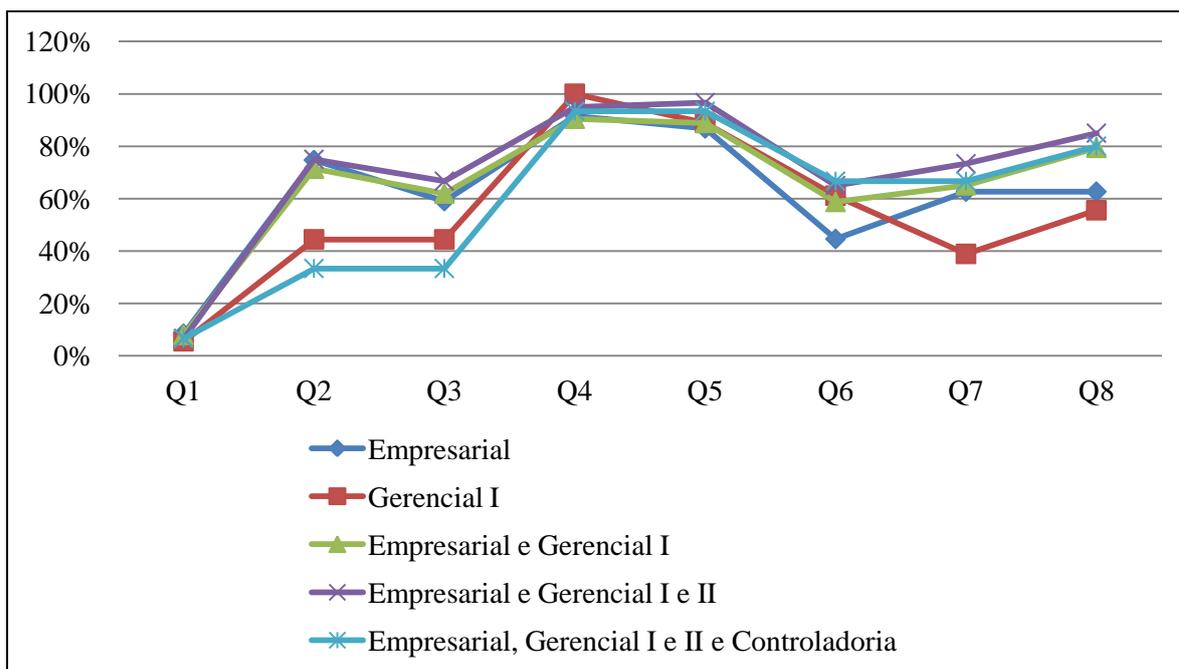
No tocante as variáveis *período de formação do respondente* e *universidade* as respostas são homogêneas conforme apresentado na Figura 1. Observa-se que indiferente da universidade ou do período de formação em que os respondentes estão no curso de Ciências Contábeis, os mesmos apresentam o mesmo desempenho no tocante os códigos linguísticos da Contabilidade de Custos.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 1- Relação entre o desempenho acadêmico das terminologias de custos com o período de formação do respondente e a universidade

É significativo ressaltar que o cenário permanece inalterado quando verificamos na Figura 2 que ao relacionar o desempenho acadêmico com as disciplinas já cursadas que utilizam os conhecimentos da disciplina contabilidade de custos, entre elas salientam-se a disciplina de Contabilidade Empresarial, Contabilidade Gerencial I e II e Controladoria. Com destaque para o fato dos respondentes já terem cursados outras disciplinas além da Contabilidade de Custos, tais como: aproximadamente 80% da amostra cursou também a disciplina de contabilidade empresarial; 54% já haviam realizado a disciplina de Contabilidade Gerencial I, 26% a disciplina de Contabilidade Gerencial II e 5% dos respondentes já concluíram ou estavam cursando concomitantemente as disciplinas Controladoria, Empresarial, Gerencial I e II. Nenhum estudante respondeu que havia cursado além da disciplina contabilidade de custos, apenas as disciplinas Gerencial II ou Controladoria.

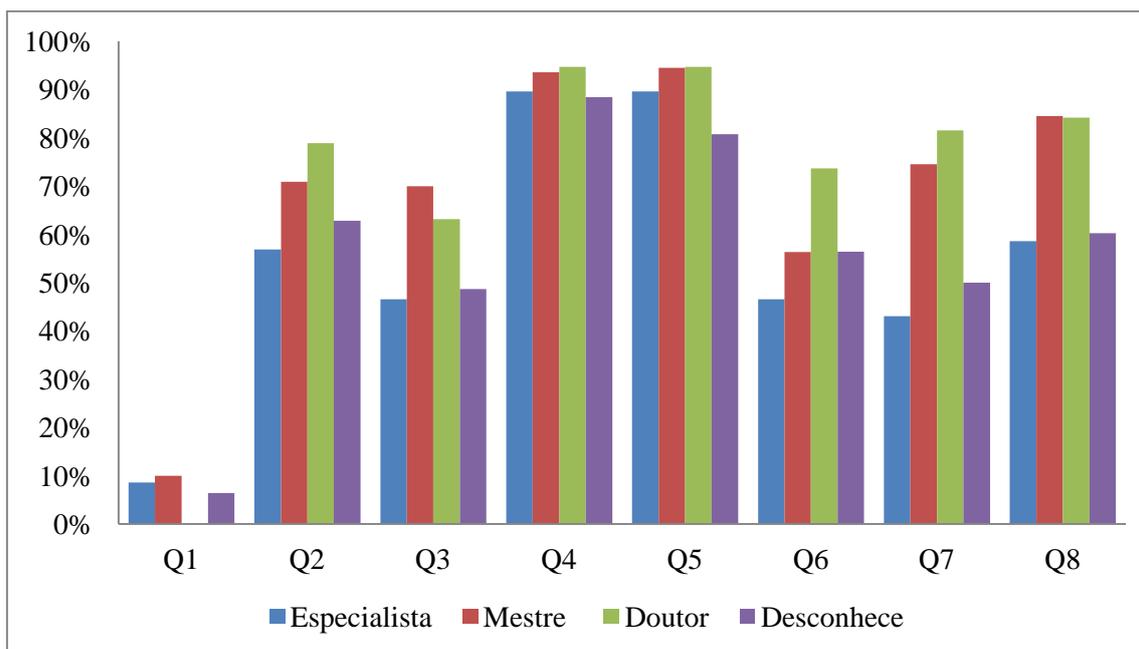


Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 2 - Relação entre o desempenho acadêmico das terminologias de custos com as disciplinas já cursadas pelos respondentes.

Destaca-se que 100% dos alunos respondentes que cursaram a disciplina Gerencial I dominam o conceito de *custos fixos* e dos 15 estudantes que já cursaram Empresarial, Gerencial I e II e Controladoria apresentaram baixo desempenho no tocante as terminologias essenciais apresentas no Quadro 1, sendo que apenas 1 acertou a definição de *gastos* e 5 acertaram as definições tanto de *custos* e quanto de *despesas*, representando 7% e 33% respectivamente desta categoria.

No tocante ao corpo docente observou-se que os alunos com maior desempenho participaram de aulas com profissionais mais preparados, mestres e ou doutores, conforme mostra a Figura 3.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 3 - Relação entre o desempenho acadêmico das terminologias de custos com a titulação do corpo docente.

A correlação canônica utiliza o método de Wilk's (estatística multivariada) que testa a significância coletiva do conjunto das funções canônicas, avaliando se as funções canônicas são significantes coletivamente. Pois a coluna do Lambda de Wilks e de Autovalores são necessárias para que se possa determinar a matriz de covariância de cada variável, responsável por determinar a correlação entre elas. Na Tabela 4, verifica-se que pode ser rejeitada a hipótese nula de que as funções canônicas não são significantes coletivamente para as equações de domínio das terminologias de custos.

Tabela 4 – Correlação Conônica

Número	Autovalores	Correlação Canônica	Lambda de Wilks	Qui-quadrado	GL	P-Value
1	0,1022	0,3197	0,7328	96,0638	56	0,0007
2	0,08265	0,2875	0,8162	62,755	42	0,0206
3	0,0507	0,2251	0,8897	36,0995	30	0,2048
4	0,0368	0,1918	0,9372	20,0308	20	0,4560
5	0,0177	0,1331	0,9730	8,4447	12	0,7495
6	0,0094	0,0969	0,9906	2,9243	6	0,8183
7	0,00003	0,0055	0,9999	0,0094	2	0,9953

Fonte: Elaborado pelos autores

Conforme verificado na primeira coluna da Tabela 4, foram calculadas sete combinações lineares diferentes, observa-se este número, pois o segundo grupo de variáveis apresenta sete variáveis. Por regra, o número de variáveis do grupo 2 é sempre menor que o número de variáveis do grupo 1, para este caso, o primeiro grupo era composto por 8 variáveis. Referente ao teste Chi-quadrado, destaca-se que foi realizado com o objetivo de verificar a significância das combinações lineares calculadas, e a coluna seguinte, apresenta os graus de liberdade (GL) de cada uma dessas combinações.

Dessa forma, verifica-se que apenas as duas primeiras combinações lineares calculadas são significantes, ou seja, apenas essas duas combinações apresentaram *p-value*

inferior a 5% pelo teste Chi-quadrado. São também essas duas combinações que apresentam a maior correlação entre os grupos, sendo 31,97% e 28,75% respectivamente. Logo, é possível concluir que, de forma significativa, que as variáveis apresentam 60,72% de correlação.

Conforme destaca Fávero *et al.* (2009), é a partir dos coeficientes apresentados na Tabela 5 que são geradas as equações, que por sua vez geram as variáveis canônicas. Para esta parte da análise, apenas os coeficientes descritos na primeira e segunda colunas serão usados, visto que estes representam as duas primeiras combinações lineares calculadas, ou seja, aquelas que apresentaram correlação significativa dentre àquelas calculadas.

Coeficientes para as variáveis canônicas.

Os coeficientes apresentados nas demais colunas da Tabela 5 dizem respeito às outras cinco combinações lineares calculadas. Contudo, como o objetivo da correlação canônica é identificar dois vetores cuja correlação seja a máxima possível entre si, foi considerado apenas os dois primeiros pares de vetores, pois são estes que satisfazem o objetivo do modelo.

Tabela 5 - Combinações Lineares

Seção	Questão	1	2	3	4	5	6	7
1	Q1	0.4061	0.0934	-0.0470	-0.2584	0.2164	0.0675	0.7474
	Q2	0.1063	0.0491	-0.4527	-0.2188	-0.6523	-0.0335	-0.2922
	Q3	-0.2581	0.0566	-0.3493	-0.5278	0.3117	-0.4088	0.1283
	Q4	0.0085	-0.437	-0.5006	0.1266	-0.2232	0.9242	0.2297
	Q5	-0.0781	0.5471	-0.0780	0.1443	0.8174	-0.2467	-0.4659
	Q6	-0.5610	-0.4511	0.2637	-0.4362	0.0846	0.2711	0.0194
	Q7	-0.5015	-0.2225	-0.2462	0.6280	-0.0664	-0.4932	0.4654
	Q8	-0.1903	0.8690	0.4097	-0.1191	-0.2784	0.4513	-0.0046
2	Q17	0.1472	-0.1166	-0.0588	-0.1889	0.3793	0.9209	-0.0587
	Q18	-0.9259	0.4667	0.07763	-0.0529	-0.2236	-0.0414	-0.4626
	Q19	0.2410	-0.3711	0.1677	0.3603	0.1826	-0.1198	-0.7951
	Q20	-0.0256	-0.4969	0.7023	0.1533	0.3650	-0.0257	0.6215
	Q21	-0.0551	-0.3569	0.1866	0.2757	-0.9216	0.4183	-0.1136
	Q22	-0.3565	-0.5405	-0.0798	-0.7600	0.4288	-0.3429	-0.0620
	Q23	-0.4803	-0.3280	-0.6358	0.5167	0.1148	0.1073	0.05542

Os dados coletados na pesquisa permite relacionar um conjunto de variáveis para traçar o perfil dos acadêmicos que dominam os principais conceitos da Contabilidade de Custos, com base no resultado da correlação canônica verificou-se que esse conjunto de variáveis permitiu a compreensão do desempenho acadêmico no toante aos conceitos da Contabilidade de Custo.

5 Considerações finais

A pesquisa ao identificar se os futuros profissionais de ciências contábeis formados no estado do Paraná atribuem às informações da contabilidade de custos o mesmo significado e eventuais dificuldades sobre os elementos significativos que devem ser considerados no uso da terminologia de custos, busca-se eliminar as distorções das informações contábeis em função de problemas semânticos desde o momento em que são produzidas. Este fato ocorre, devido a má interpretação dos eventos econômicos que são comunicados pelos contadores, produtores da informação, ou ainda quando os mesmos possuem níveis de compreensão diferenciados em relação a determinados conceitos, princípios e normas que orientam a prática contábil (DIAS FILHO; NAKAGAWA; 2001, p. 54).

O objetivo de aferir a compreensão de alguns códigos linguísticos atualmente utilizados pela contabilidade de custo, a saber: gastos, despesas, custos, custos fixos, custos

variáveis, custos diretos, custos indiretos e custos mistos pelos acadêmicos de ciências contábeis de duas universidades públicas do estado do Paraná, apresentou desempenho superior a 57%, em sete dos oito termos investigados o que corrobora com a pesquisa Lima Filho *et al.* (2011, p.15), no tocante a melhoria do ensino superior público brasileiro, ao direcionarem às diretrizes acadêmicas por meio da Resolução CNE/CES nº 10/2004 e resoluções do IFAC, AICPA e AECC.

A média do desempenho é de 63% de domínio dos códigos linguísticos da contabilidade de custos pelos respondentes. A correlação canônica confirmou a um nível de significância de 0,05, que há correlação de 61% da média dos respondentes com as variáveis que caracterizam o perfil desses respondentes, ou seja, pode-se afirmar que se encontrou uma boa correlação. Porém em todas as esferas que designa o perfil do acadêmico investigado nesta pesquisa, o termo *gastos* foi o que apresentou domínio mais insatisfatório, pois apenas 7% da amostra o acertou. Fato esse que acarretou uma redução de 8% na média, pois ao retirá-lo a média passa a ser de 71% para os demais termos.

Assim, recomenda-se que uma nova pesquisa seja realizada com esse banco de dados e investiguem essa realidade, com intuito de averiguar se as variáveis utilizadas continuariam a representar 61% ou mais de correlação.

Destaca-se como principais limitações da pesquisa: a amostra, pois a mesma abrangeu apenas duas instituições de ensino superior do estado do Paraná e, também, a não utilização de uma investigação qualitativa junto a essas universidades. Assim, sugere-se uma investigação das matrizes curriculares dessas duas universidades, bem como que sejam realizadas entrevistas junto ao corpo docente de modo que proporcione uma melhor abrangência na compreensão do desempenho acadêmico e que promova melhor qualidade do ensino de Ciências Contábeis.

Além disso, recomenda-se realizar uma pesquisa junto aos docentes dos programas de pós-graduação em Contabilidade e ou especialistas em Contabilidade de Custos, utilizando a técnica da rodada Delphi, na qual sejam discutidas as principais definições contemporâneas utilizadas tanto pela academia quanto no mercado de trabalho dos principais termos que envolvem a gestão de custos, bem como as principais dificuldades de sua assimilação pelos profissionais da área de contabilidade.

Referências

BLOCHER, E. J; et.al. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: McGraw-Hill, 2007.

DIAS FILHO, J. M. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno de Estudos FIPECAFI**, v.13, n. 24, p. 38-49, jul./dez. 2000.

DIAS FILHO, J. M.; NAKAGAWA, M. Análise do processo de comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos de teoria da comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 15, n.26, p.42-57, maio/ago. 2001.

E-MEC – Ministério da Educação e Cultura. **Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados**. 2013. Disponível em:<<http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em 15 ago. 2013.

FÁVERO, L. P. L. Avaliação de atributos em imóveis residenciais: uma aplicação de modelos de correlação canônica em localidades de baixa renda. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia**. Unoesc, v.7, n.1, p. 7-26, jan./jun. 2008

FÁVERO, L. P. L. O mercado imobiliário residencial da Região Metropolitana de São Paulo: uma aplicação de modelos de comercialização hedônica de regressão e correlação canônica, 2005. 319 f. Tese (Doutorado em Administração)–Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2005.

FAVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões. São Paulo: Elsevier, 2009.

HANSEN, D. R; MOWEN, M. M. **Gestão de custo**. São Paulo: Pioneira Thomson Learnins, 2001.

LIMA FILHO, R. *et al.* Conceitos relevantes de custos: A visão de textos didáticos, o olhar da teoria da contabilidade e a percepção de discentes. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**. v. 6, n. 3, p. 1-21, set./dez. 2011.

LIMA FILHO, R.; BRUNI, A. L. Percepção dos graduandos em ciências contábeis de Salvador (BA) sobre os conceitos relevantes da teoria da contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. v.6, n.2, p. 187-203, abr./jun. 2012.

MARTINS, E.; **Contabilidade de custo**. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparado**: custos e margens analisadas sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2010.

SAMPIERI, R. H; CALLADO, C. F.; LUCIO, M. P. B. **Metodologia de Pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.