

O ensino do Custeio ABC nos cursos de Ciências Contábeis nas IES de SC

Maria José Carvalho de Souza Domingues

Jefferson Fernando Grande

Resumo:

Cada vez mais as empresas procuram reduzir ao máximo seus custos e atividades que não agregam valor aos seus produtos. Como consequência, novos sistemas de custeio ganharam relevância no campo empresarial e acadêmico, sendo um dos ícones dessas mudanças o Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Este estudo tem por objetivo verificar como é estudado o ABC, na disciplina Contabilidade de custos e em outras relacionadas, nos cursos de Ciências Contábeis oferecidos pelas Instituições de Ensino Superior (IES) de Santa Catarina. Foram abordados o conceito e a estrutura de funcionamento do ABC e o papel do ensino na Contabilidade. O procedimento utilizado para realização da pesquisa foi o levantamento por meio do envio de um questionário aos professores. Os resultados demonstraram que o ABC é abordado durante o aprendizado da Contabilidade de custos, seja por meio de um tópico específico na ementa ou no ensino dos vários assuntos que compõem a ementa das disciplinas e que o tempo dedicado ao assunto fica na maioria entre 10% e 40% da carga horária. Verificou-se também que os professores normalmente iniciam o aprendizado do ABC com uma explanação teórica e depois aplicam exercícios, casos práticos e estudos de caso. Não se observou maior ênfase quando do ensino do ABC em relação a algum ramo de negócios específicos, já que os professores afirmaram que usam exemplos e exercícios durante as aulas que são aplicáveis a diversos setores. Os professores também consideram desnecessária a criação de uma disciplina específica para o aprendizado do ABC.

Área temática: *Ensino e Pesquisa na Gestão de Custos*

O ensino do Custeio ABC nos cursos de Ciências Contábeis nas IES de SC

Maria José Carvalho de Souza Domingues, Dra. (FURB) – mariadomingues@furb.br

Jefferson Fernando Grande (FURB) – jgrande@al.furb.br

Resumo

Cada vez mais as empresas procuram reduzir ao máximo seus custos e atividades que não agregam valor aos seus produtos. Como consequência, novos sistemas de custeio ganharam relevância no campo empresarial e acadêmico, sendo um dos ícones dessas mudanças o Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Este estudo tem por objetivo verificar como é estudado o ABC, na disciplina Contabilidade de custos e em outras relacionadas, nos cursos de Ciências Contábeis oferecidos pelas Instituições de Ensino Superior (IES) de Santa Catarina. Foram abordados o conceito e a estrutura de funcionamento do ABC e o papel do ensino na Contabilidade. O procedimento utilizado para realização da pesquisa foi o levantamento por meio do envio de um questionário aos professores. Os resultados demonstraram que o ABC é abordado durante o aprendizado da Contabilidade de custos, seja por meio de um tópico específico na ementa ou no ensino dos vários assuntos que compõem a ementa das disciplinas e que o tempo dedicado ao assunto fica na maioria entre 10% e 40% da carga horária. Verificou-se também que os professores normalmente iniciam o aprendizado do ABC com uma explanação teórica e depois aplicam exercícios, casos práticos e estudos de caso. Não se observou maior ênfase quando do ensino do ABC em relação a algum ramo de negócios específicos, já que os professores afirmaram que usam exemplos e exercícios durante as aulas que são aplicáveis a diversos setores. Os professores também consideram desnecessária a criação de uma disciplina específica para o aprendizado do ABC.

Palavras-chave: Ensino. Custeio Baseado em Atividades. Cursos de Ciências Contábeis

Área Temática: Ensino e pesquisa na gestão de custos

1 Introdução

Cada vez mais a Contabilidade de Custos vem assumindo papel diferenciado no processo de gestão das empresas e as informações de custos que antes se limitavam à simples tarefa de valorar estoques e colaborar na apuração dos resultados, passou a ser uma forte ferramenta estratégica. (MARTINS, 2000) Essa perspectiva gerencial da Contabilidade de custos, com ênfase na criação e sustentação de uma vantagem competitiva, levou inclusive ao aperfeiçoamento dos sistemas de custeio e inclusive à busca de novos sistemas, entre eles o Custeio Baseado em Atividades (ABC). (HANSEN; MOWEN, 2001)

Desse modo, considerando que a Contabilidade, como ciência social, é influenciada pelas mudanças ocorridas na sociedade, mais precisamente no processo de gestão das organizações, o ensino da Contabilidade de Custos, assim como a pesquisa na área, sofre também os impactos dessa nova forma de pensar a gestão de custos.

Alguns trabalhos já foram realizados com a intenção de verificar o atual estágio do ensino nos Cursos de Ciências Contábeis, e alguns especificamente em relação à Contabilidade de Custos. Lopes, Silva e Guerra (2002) verificaram o conhecimento dos formandos de alguns cursos de Ciências Contábeis e Administração, em relação às terminologias introdutórias de custos. Ferreira e Ribeiro (2004) verificaram a opinião de

alunos, de professores e de profissionais da área sobre as disciplinas de Contabilidade de custos de uma instituição de ensino superior.

Especificamente sobre o ensino e pesquisa do ABC, alguns trabalhos também já foram realizados. Pettarin e Souza (2000) fizeram uma análise de artigos, livros e publicações sobre o ABC. Biasio (2006) verificou a frequência de artigos apresentados no XI Congresso Brasileiro de Custos, realizado em 2004, que tratavam de alguma forma sobre o ABC. Com relação ao ensino do ABC, Schmidt et al. (2002) verificaram a prática do ensino do ABC em instituições de ensino superior no Brasil e Maher (2000) fez uma retrospectiva do ensino de custos nos Estados Unidos nos últimos 50 anos.

Portanto, diante dessa realidade, evidencia-se o seguinte problema de pesquisa: *De que maneira é estudado o Custeio Baseado em Atividades nos cursos de Ciências Contábeis das IES de SC?*

Desse modo, este artigo tem como objetivo verificar como é estudado o Custeio Baseado em Atividades, na disciplina Contabilidade de custos e em outras relacionadas, nos cursos de Ciências Contábeis oferecidos pelas IES do Estado de Santa Catarina.

Para alcançar o objetivo proposto, realizou-se um estudo descritivo, utilizando-se de pesquisa de levantamento, com abordagem quantitativa, por meio do envio de um questionário para os professores das respectivas disciplinas.

O presente trabalho é de certo modo semelhante ao já realizado por Schmidt et al. (2002), porém naquele a pesquisa centrou-se mais na opinião dos professores sobre o ABC e no conhecimento dos mesmos sobre o sistema, enquanto nesse serão pesquisados fatores que dizem respeito mais à abordagem do ABC em sala de aula.

Além da relevância do ABC, conforme se encontra na literatura, o presente trabalho também se justifica devido à importância do estudo das práticas de ensino em Contabilidade, visto o crescente número de pesquisas nessa área.

O artigo encontra-se dividido em cinco partes. Inicia-se com a introdução, seguindo com a revisão teórica. Após aborda o método e os procedimentos da pesquisa. Na seqüência apresenta a análise dos resultados obtidos através da pesquisa realizada. Por último são apontadas as conclusões da pesquisa.

2 O Custeio Baseado em Atividades

Alguns fatores relacionados principalmente ao avanço tecnológico e ao aumento na complexidade dos sistemas de produção, causaram o crescimento constante dos custos indiretos. Além disso, a atual diversidade de produtos e modelos fabricados por uma mesma empresa, exigiu também uma melhor alocação desses custos. (MARTINS, 2000).

Conforme Shank e Govindarajan (1997, p. 221)

antigamente as fábricas tendiam a produzir menos produtos diferenciados, o custo era dominado pela mão-de-obra (alto custo de mão-de-obra em relação às despesas gerais) e os produtos tendiam a diferir menos no total de serviços de apoio que consumiam.

Como conseqüência, a arbitrariedade na alocação dos custos indiretos passou a não ser mais aceita e a eficácia dos tradicionais sistemas de custeio começou a ser discutida, iniciando assim a busca por novos sistemas que atendessem de forma eficaz à correta alocação dos custos indiretos. Conforme Cogan (1994, p.14)

Quando as despesas indiretas eram pequenas, os rateios que a sistemática tradicional recomendava, embora falhos, não traziam grandes transtornos aos custos finais dos produtos. No atual cenário, todavia, a aplicação dessa sistemática tradicional pode conduzir a sérias distorções nos custos, a ponto de alguns produtos ficarem “subcusteados” sem que a empresa o perceba.

Desse modo, considerando que fatores como o uso eficiente da mão-de-obra direta deixaram de ser o maior diferencial competitivo, os gestores passaram a necessitar de

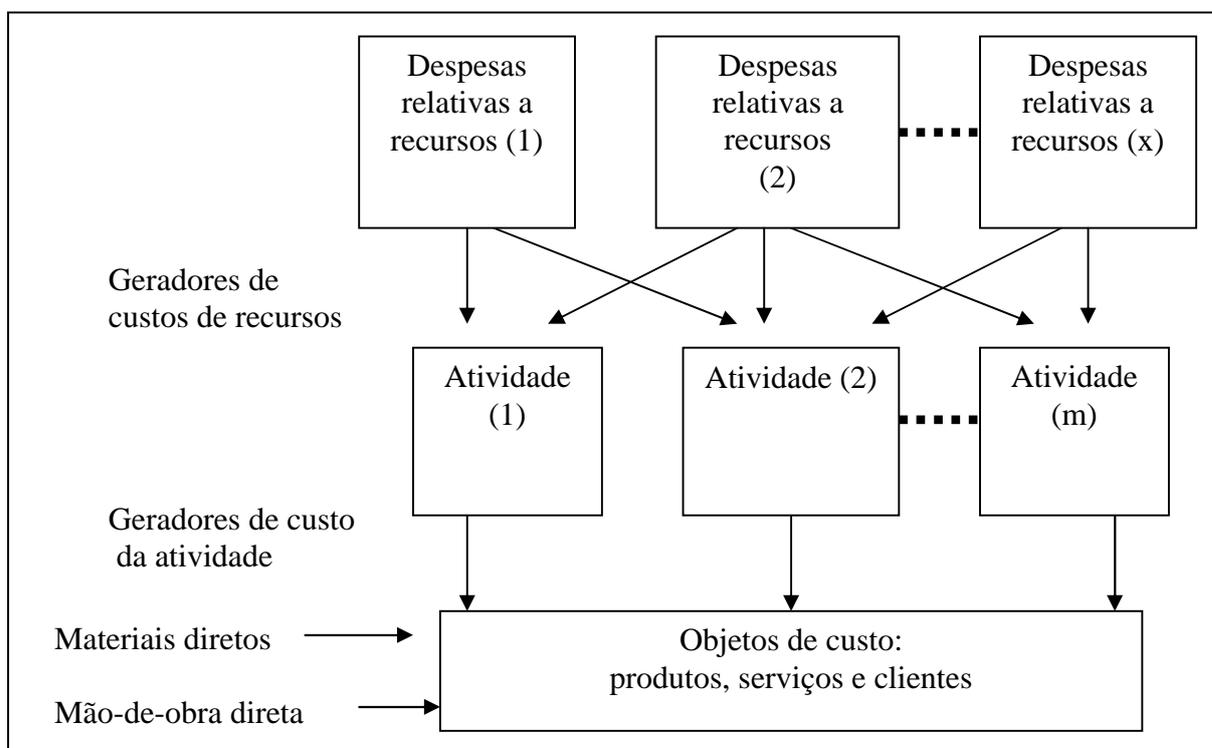
informações mais precisas sobre os custos de seus processos, produtos e clientes, principalmente com a finalidade de identificar e eliminar custos que não agregam valor, seja do ponto de vista de atividades ou produtos. .

Nesse contexto, o ABC desenvolveu-se em meados da década de 1980 como uma solução eficaz a essa nova necessidade. Segundo Kaplan e Cooper (1998, p. 15)

Os sistemas ABC permitiram que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro a atividades e processos e depois a produtos, serviços e clientes. Os sistemas proporcionaram aos gerentes um quadro mais nítido dos aspectos econômicos envolvidos em suas operações.

O sistema ABC baseia-se, portanto, na premissa de que as diversas atividades desenvolvidas pela empresa são consumidoras de recursos, e os produtos, serviços ou clientes da empresa, por sua vez, são quem consomem essas atividades, formando o tripé recursos, atividades e objetos de custos.

A figura 1, baseada no modelo exposto por Kaplan e Cooper (1998) exemplifica a estrutura de funcionamento do sistema ABC.



Fonte: adaptado de Kaplan e Cooper (1998)

Figura 1: Modelo ABC

Shank e Govindarajan (1997, p. 220) simplificam o funcionamento do ABC, afirmando que "fundamentalmente, cada componente das despesas gerais é causado por alguma atividade. Cada produto deve ser carregado com uma parcela do componente com base na proporção de cada atividade que ele cause."

Dessa forma, o sistema ABC identifica os recursos que são consumidos pelas atividades e que de alguma forma deverão ser direcionados, ou rastreados a elas. Para Kaplan e Cooper (1998, p.101):

Os recursos são a base de custos para o modelo. Um recurso compreende um agrupamento isolado e homogêneo de custos existentes que representam uma função semelhante ou, no caso de pessoas, que têm um perfil de trabalho semelhante. A soma de todos os recursos incluídos em um modelo equivale ao custo total de uma organização, dentro de um período de tempo determinado.

Importante ressaltar a definição de atividade que conforme Nakagawa (2001, p. 42) “pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos.”.

Sobre a estrutura do sistema ABC o autor complementa afirmando que

o “rastreamento” feito pelo ABC tem o significado de identificar, classificar e mensurar, numa primeira etapa, a maneira como as atividades consomem recursos e, numa segunda etapa, como os produtos consomem as atividades de uma empresa. (NAKAGAWA, 2001, p. 31)

Para que esse rastreamento possa ser realizado, ou seja, para que as atividades componentes dos processos possam ser custeadas, utilizam-se os direcionadores de custos, que são os fatores que fazem com que as atividades sejam realizadas. (COGAN, 1994)

Portanto, diferentemente dos sistemas tradicionais, que normalmente atribuem os custos indiretos com base no volume, usando fatores como mão-de-obra direta, por exemplo, o ABC faz esse rateio com base em direcionadores de custos, que assim os distribuem de forma mais adequada. (COGAN, 1994)

Além de se diferenciar dos outros métodos no que diz respeito à alocação dos custos indiretos aos produtos, o ABC se diferencia dos chamados sistemas tradicionais ou *Volume Based Costing* (VBC), também por outros motivos, conforme exposto no quadro 1.

Sistema	ABC	Tradicionais
Escopo	Eficácia dos custos	Custos para controle
Objetivos	Competitividade das empresas	Elaboração de relatórios financeiros
Gestão	Visão <i>ex-ante</i>	Visão <i>ex-post</i>
Análise	Visão tridimensional	Visão bidimensional
Mensuração	Acurácia	Exatidão

Fonte: adaptado de Nakagawa (2001, p. 12)

Quadro 1: ABC *versus* Sistemas Tradicionais

Em relação ao funcionamento do sistema ABC, Kaplan e Cooper (1998, p. 93), afirmam que ele, se devidamente estruturado, deve responder às seguintes perguntas:

1. Que atividades estão sendo executadas pelos recursos organizacionais?
2. Quanto custa executar atividades organizacionais e processos de negócios?
3. Por que a organização precisa executar atividades e processos de negócios?
4. Quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da organização?

Porém, apesar de permitir melhorias nas decisões gerenciais, distribuindo de forma mais transparente e racional os custos indiretos aos produtos ou serviços, o ABC também apresenta suas limitações e vem sofrendo algumas críticas de autores e profissionais da área. Nesse sentido, Kaplan e Cooper (1998, p. 17) afirmam que “mas os sistemas ABC, isoladamente, não superam todas as limitações dos sistemas de custeio tradicionais.”.

Uma das maiores críticas ao ABC incide no fato de que esse sistema pode requerer um número elevado de informações e que em empresas grandes com um número excessivo de atividades pode acabar se tornando inviável.

Cogan (1994, p. 107-108) ainda afirma que “o maior problema do ABC é a insistência num elevado grau de precisão, buscando resultados exatos.” e que “o segredo é não pensar o ABC como uma ferramenta contábil e sim pensa-lo como uma ferramenta gerencial.”.

Portanto, não se pode pensar o ABC como uma ferramenta que irá solucionar todos os problemas da empresa e sim como uma ferramenta que em conjunto até com outros métodos de custeio tradicionais poderá ajudá-la a agregar valor às suas atividades e produtos. Por essa razão, vários já foram os trabalhos realizados que demonstraram a utilização do ABC em vários tipos de empresas e o que incentivou o estudo desse sistema nos cursos de Ciências Contábeis.

3 O ensino contábil na atualização profissional

Diante das mudanças que vêm ocorrendo cada vez com mais intensidade e que impactam diretamente na sociedade e conseqüentemente nas organizações, os profissionais da Contabilidade precisam estar aptos a responder com competência a esses novos cenários e situações. Segundo Rosella et al. (2006, p. 19)

Em um ambiente de alterações constantes e rápidas, bem como de muitas evoluções tecnológicas, é grande o volume de variáveis que afetam as organizações, e que trazem como conseqüência, dificuldades para o processo de gestão.

Portanto, sendo uma ciência social, a Contabilidade requer que as instituições de ensino superior, responsáveis pela formação dos novos profissionais contábeis, estejam atentas a essas mudanças, a fim de bem atender as demandas impostas pela sociedade. (ROSELLA et al., 2006, p. 19)

Nesse contexto, a formação do profissional contábil passa por um processo acadêmico que para Nerici (1973) deve servir de orientação não só quanto à instrução e preparo técnico, mas quanto à formação social e moral do futuro profissional.

Analisando-se as Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de Ciências Contábeis, expressas na Resolução n. 10, de 16 de dezembro de 2004, percebe-se a complexidade da formação acadêmica dos novos profissionais em Contabilidade, que segundo a norma deve capacitar o aluno à:

- I - compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização;
- II - apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas;
- III - revelar capacidade crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação.

Sobre o papel das instituições superiores no ensino contábil, Marion (1996) afirma que as instituições de ensino superior devem levar ao desenvolvimento contábil. Porém, Nossa (1999) afirma que com base nos vários trabalhos que já foram feitos sobre o ensino contábil, a conclusão que se tem é de que as escolas não estão cumprindo às exigências do campo profissional contábil, e o autor aponta como uma das principais causas a deficiência na formação dos professores.

Gil (2005) apresenta alguns requisitos pessoais necessários ao professor universitário e afirma também que o professor deve possuir os seguintes requisitos técnicos: preparo especializado na matéria, cultura geral e conhecimentos e habilidades pedagógicas. Hernandez, Peleias e Barbalho (2006, p. 73) ao se referirem especificamente ao professor de Contabilidade afirmam que “o professor precisa transmitir os conteúdos aos alunos e oferecer uma visão realista das empresas no atual cenário de negócios, no qual novas técnicas surgem a todo instante”.

Com relação ao ensino da Contabilidade de custos, os professores também devem estar atentos às mudanças que ocorrem nesse campo, seja no desenvolvimento de novos métodos de custeio, no aperfeiçoamento de modelos já consagrados ou na adoção de novas práticas gerenciais e de medição de desempenho.

Por ter sido considerado por algum tempo como uma grande inovação na área de custos e conseqüentemente no campo gerencial e também por ter sido adotado em muitas empresas o ABC passou também a se fazer presente nos conteúdos ministrados nos cursos de Ciências Contábeis.

Nakagawa (2001, p. 41) afirma que “no Brasil os estudos e pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP”.

Já Maher (2000) ao fazer uma retrospectiva do ensino de custos nos Estados Unidos nos últimos 50 anos, verificou que houve um crescimento da participação de temas mais atuais nos livros textos adotados nos cursos superiores de contabilidade nos Estados Unidos, especialmente o ABC.

4 Métodos e procedimentos de pesquisa

Como o objetivo da pesquisa é verificar como é estudado o ABC, na disciplina Contabilidade de custos e em outras disciplinas relacionadas, descrevendo características do ensino da Contabilidade de custos e estabelecendo relações entre os resultados obtidos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva. Para Gil (2002) a pesquisa descritiva descreve as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

Para a coleta e análise dos dados foram utilizados procedimentos que permitiram uma análise estatística, através do agrupamento dos resultados em tabelas. Portanto, a tipologia da pesquisa quanto à abordagem adotada se baseia predominantemente numa abordagem quantitativa, que segundo Beuren (2006) caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos quando da análise dos resultados.

Quanto aos procedimentos utilizados, como a intenção era conhecer a opinião e comportamento dos professores da disciplina Contabilidade de custos, através de interrogação por meio de questionários, foi utilizada a pesquisa do tipo levantamento, que conforme Gil (2002) é caracterizado pela interrogação das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.

A pesquisa teve início por meio do acesso ao sítio do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP, 2007) para identificar todas as instituições que ofertam o Curso de Ciências Contábeis no estado de Santa Catarina. Foram encontrados 63 cursos cadastrados no sítio do INEP (2007), sendo que alguns cursos pertencem à mesma IES, mas se encontram relacionados separadamente, por localizarem-se em *campi* diferentes. Ainda, foram encontrados nessa lista alguns cursos em duplicidade e após as devidas exclusões o número de cursos considerados caiu para 59.

Na seqüência, acessou-se o sítio de cada uma das instituições encontradas, para a identificação do (a) professor (a) que leciona a disciplina Contabilidade de custos, ou outra relacionada a ela, em cada instituição e de seu endereço eletrônico para envio do questionário.

Após a coleta dos dados iniciais, aconteceu o envio do questionário aos professores, sendo que nas instituições onde não foi possível a identificação do professor que leciona a disciplina Contabilidade de custos, o questionário foi enviado ao professor (a) responsável pela coordenação do curso de Ciências Contábeis, para que o mesmo repassasse o questionário ao professor correspondente.

De todos os cursos para os quais foram enviados os questionários, 15 cursos responderam à pesquisa, sendo que desses, 05 pertencem a instituições com estrutura multi *campi*, sendo 03 da Unisul e 02 da Unochapecó. Para a análise desse trabalho, cada *campi* será tratado como um curso diferente.

O Quadro 2 lista as instituições que participaram da pesquisa:

INSTITUIÇÃO	SIGLA	MUNICÍPIO
Centro Universitário de Brusque	UNIFEBE	Brusque
Centro Universitário de Jaraguá do Sul	UNERJ	Jaraguá do Sul
Faculdade de Itapiranga	FAI	Itapiranga
Faculdade do Vale do Itajaí Mirim	FAVIM	Brusque
Faculdade Exponencial	FIE	Chapecó

Instituto Blumenauense de Ensino Superior Universidade Comunitária Regional de Chapecó	IBES UNOCHAPECÓ	Blumenau Chapecó e São Lourenço do Oeste
Universidade da Região de Joinville Universidade do Contestado Universidade do Sul de Santa Catarina	UNIVILLE UNC UNISUL	Joinville Curitibanos Braço do Norte, Palhoça e Tubarão
Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí	UNIDAVI	Taió
Universidade Regional de Blumenau	FURB	Blumenau

Fonte: dados da pesquisa.

Quadro 2 – Instituições com curso de Ciências Contábeis participantes da pesquisa

As questões trataram sobre os seguintes tópicos:

- Abordagem do assunto na ementa da disciplina
- Abordagem do assunto durante o conteúdo da disciplina
- Justificativa para a falta de abordagem do assunto
- Tempo dedicado ao ensino do ABC
- Técnicas e métodos de ensino utilizados no ensino do ABC
- Explicação do conteúdo e aplicação de exercícios
- Criação de uma disciplina específica sobre o assunto

5 Análise e interpretação dos dados

Na seqüência serão apresentados os resultados de cada tópico pesquisado, com as devidas análises e comentários.

5.1 Abordagem do assunto na ementa da disciplina

Para verificar a importância dada pelos professores ao ensino do sistema ABC, questionou-se a eles se na ementa da disciplina existe algum tópico dedicado exclusivamente ao assunto.

A hipótese levantada é que a existência de um tópico específico sobre o assunto mostraria que o sistema ABC é realmente um assunto atual e relevante, devido à atenção que é dispensada pelos professores ao assunto.

A tabela 1 demonstra o resultado obtido:

Tabela 1 – Abordagem do assunto na ementa da disciplina

Resposta	Quantidade	%
Não existe um tópico na ementa	7	46,67
Sim, existe um tópico na ementa	8	53,33
Total	15	100,00

Fonte: dados da pesquisa

O resultado encontrado demonstra um grande equilíbrio entre as respostas. Em 53,33% dos cursos pesquisados existe na ementa da disciplina Contabilidade de custos ou similares, um tópico que aborda exclusivamente o ABC, porém, outros 46,67% dos professores, ainda não incluíram na ementa da disciplina lecionada, um tópico específico sobre o assunto.

Considerando a ênfase dada pelos autores ao ABC, tanto como eficiente sistema de custeio, assim como um grande instrumento gerencial, o resultado pode ser considerado surpreendente já que praticamente metade dos professores ainda não colocou na ementa das disciplinas lecionadas por eles um tópico específico sobre o ABC, o que pode significar que o assunto não é tratado com tanta ênfase pelos mesmos.

5.2 Abordagem do assunto durante o conteúdo da disciplina

Em seguida, para os professores dos cursos onde a ementa da disciplina não possui nenhum tópico específico sobre o ABC (46,67%), foi questionado aos mesmos, se ao menos o assunto é abordado quando do ensino dos outros conteúdos da disciplina.

A tabela 2 expõe os resultados da questão:

Tabela 2 – Abordagem do assunto durante o conteúdo da disciplina

Resposta	Quantidade	%
Sim, o assunto é abordado durante o conteúdo da disciplina	3	42,86
Não, o assunto não é abordado durante o conteúdo da disciplina	4	57,14
Total	7	100,00

Fonte: dados da pesquisa

Os resultados demonstram que além de 46,67% dos professores questionados não abordarem o ABC em um tópico específico da disciplina, 57,14% desses também não abordam o ABC nem quando do ensino de outros conteúdos da ementa da disciplina.

Porém, considerando os professores que abordam o ABC em um tópico específico da ementa e os que o fazem apenas quando do ensino de outros conteúdos, verifica-se que 73,33% dos professores abordam o ABC quando do ensino de suas disciplinas, o que comprova a relevância do assunto.

Tabela 3 – Abordagem do assunto na disciplina tanto na ementa como em outros conteúdos

Resposta	Quantidade	%
Aborda o ABC em um tópico na ementa ou durante outros conteúdos	11	73,33
Não aborda o ABC em nenhum momento	4	26,67
Total	15	100,00

Fonte: dados da pesquisa

Esse resultado, portanto, é semelhante ao obtido no trabalho de Schmidt et al. (2002) que em sua pesquisa verificaram que 81% dos professores pesquisados, praticavam o ensino do ABC.

5.3 Justificativa para a falta de abordagem do assunto

Como se verificou que 26,67% dos professores questionados não contemplam o ensino do ABC tanto na ementa da disciplina como durante o ensino de outros assuntos da ementa, questionou-se a eles o porquê da ausência do ensino do ABC nas disciplinas lecionadas pelos mesmos.

Os resultados da questão estão demonstrados na tabela 4.

Tabelas 4 – Justificativas para a falta de abordagem do ABC

Justificativa	Quantidade	%
----------------------	-------------------	----------

Ausência de bibliografia	0	0,00
Falta de tempo no programa	2	50,00
Desconhecimento do assunto	0	0,00
Falta de relevância do tema	1	25,00
A disciplina não contempla o assunto	1	25,00
Total	4	100,00

Fonte: dados da pesquisa

A falta de tempo no programa foi apontada por dois professores e a falta de relevância do tema foi apontada por um professor. Outro professor respondeu que a disciplina lecionada por ele não contempla o assunto.

O que se destaca é que nenhum professor apontou a ausência de bibliografia como motivo para não abordar o ABC durante as aulas. Realmente a bibliografia sobre o ABC não pode ser considerada escassa, já que inclusive são muitos os trabalhos realizados sobre o assunto. A pesquisa de Biasio (2006), por exemplo, verificou que no XI Congresso Brasileiro de Custos, realizado em 2004, dos 251 trabalhos aprovados no congresso, 30% deles tratavam de alguma forma sobre o ABC.

Também se ressalta que outro professor, apesar de tratar do ABC durante os conteúdos da disciplina que leciona, apontou considera que o ensino do ABC prejudicado pelo pouco tempo disponível no programa e outro professor indicou que ensina o ABC, mas acha o assunto irrelevante.

5.4 Tempo dedicado ao ensino do ABC

Aos professores que abordam o ABC durante a disciplina que lecionam (73,33%) foi questionado também qual o tempo dispensado ao ensino do assunto, em relação à carga horária da disciplina.

Os resultados da questão estão demonstrados na tabela 5.

Tabela 5 – Tempo dedicado ao ensino do ABC

Tempo	Quantidade	%
Até 10% da carga horária	3	27,27
Entre 10% e 40% da carga horária	5	45,45
Mais de 40% da carga horária	0	0,00
Não responderam	3	27,27
Total	11	100,00

Fonte: dados da pesquisa

Verificou-se que entre os professores que responderam a questão a maioria respondeu que dedica entre 10% e 40% da carga horária da disciplina que leciona para o ensino do ABC. Outros 27,27% responderam que dedicam 27,27% da carga horária da disciplina ao ensino do assunto.

Com base nos resultados da questão, percebe-se que nenhum dos professores que responderam à questão dedica mais de 40% da carga horária da disciplina ao ensino do ABC, o que demonstra que o ABC é tratado com a mesma ênfase, em questão de tempo na carga horária, com que são tratados os outros assuntos da ementa da disciplina.

5.5 Técnicas e métodos de ensino utilizados no ensino do ABC

Quanto aos métodos e técnicas de ensino utilizadas quando do ensino do ABC, foi questionado aos professores quais eles utilizam para melhor entendimento dos alunos em

relação ao assunto. Além disso, também foi questionado qual a percepção dos professores quanto à resposta dos alunos em relação aos instrumentos utilizados e dos professores que abordam o ABC, 8 professores responderam à questão.

Todos os professores responderam que primeiro conceituam, ou seja, trabalham a parte teórica sobre o ABC com os alunos. Um deles inclusive respondeu que recomenda a leitura de artigos sobre o ABC.

Apenas um professor respondeu que se limita a fazer comentários sobre o tema, enfocando desse modo apenas a parte teórica do ABC. Todos os demais apontaram que após a teorização do assunto, são realizados exercícios e casos práticos ou estudos de caso sobre o ABC.

Sobre a percepção dos alunos quanto à maneira como o ABC é trabalhado na disciplina, apenas um professor respondeu indicando que na opinião dele os alunos estão tendo um bom aproveitamento e aprendizado.

5.6 Explicação do conteúdo e aplicação de exercícios

Quanto aos métodos de ensino utilizados, foi perguntado aos professores se quando da explicação dos conteúdos e na aplicação de exercícios na disciplina de Contabilidade de custos, ou disciplinas relacionadas, cujo conteúdo abordado é o ABC, a quais tipos de empresas são direcionados as explicações e os exercícios.

Os resultados estão expostos na tabela 6:

Tabela 6 - Setores em que são utilizados exemplos em sala de aula

Assuntos	Quantidade	%
Vários tipos de empresas	6	54,55
Somente às empresas industriais	3	27,27
Somente às empresas comerciais	0	0,00
Somente às empresas industriais e comerciais	0	0,00
Somente às empresas prestadoras de serviços	0	0,00
Não responderam	2	18,18
Total	11	100,00

Fonte: dados da pesquisa

A maioria dos professores respondeu que quando do ensino do ABC, utilizam exemplos e aplicam exercícios voltados a diversos tipos de empresas, ou seja, tanto industriais, comerciais ou de serviços. Somente 27,27% responderam que utilizam exemplos voltados apenas às empresas industriais e nenhum professor respondeu que utiliza apenas exemplos voltados às empresas prestadoras de serviços ou apenas às empresas comerciais.

O resultado de certa forma evidencia que os professores não percebem o ABC como um sistema que possa ser aplicado somente a determinado tipo de empresas e apesar de serem vários os trabalhos e manifestações da literatura em favor da aplicação do ABC no setor de serviços, nenhum professor respondeu que aborde o ABC com ênfase no setor de serviços.

Um ponto de destaque nessa questão é que um professor respondeu que utiliza exemplos e aplica exercícios voltados somente às empresas industriais, justificando que não encontra bibliografia que trate do ABC fora da área industrial.

5.7 Criação de uma disciplina específica sobre o assunto

A última questão verificou se não opinião dos professores, é necessária a criação de uma nova disciplina nos cursos de Ciências Contábeis que trate especificamente do sistema ABC.

A tabela 7 apresenta o resultado da questão:

Tabela 7 – Criação de uma disciplina específica sobre o assunto

Resposta	Quantidade	%
Não é necessária a criação de uma disciplina específica	11	73,33
Sim, é necessária a criação de uma disciplina específica	2	13,33
Não responderam	2	13,33
Total	15	100,00

Fonte: dados da pesquisa

O resultado da questão demonstrou que a grande maioria dos professores considera desnecessária a criação de uma nova disciplina que trate exclusivamente sobre o ABC, tanto que 73,33% foram contra essa alternativa.

Esse resultado é coerente com o tempo que os professores responderam que dedicam ao ensino do ABC na carga horária da disciplina, pois nenhum professor respondeu que o ensino do ABC ocupa mais de 40% da carga horária da disciplina.

Portanto, evidencia-se que os professores consideram que apesar dos benefícios e qualidades do ABC e até das diversas pesquisas que vêm sendo realizadas sobre o assunto, o seu ensino não enseja a criação de uma nova disciplina, sendo suficiente a sua abordagem dentro da disciplina Contabilidade de custos, ou relacionadas a ela, num âmbito geral.

6 Conclusões

Esse estudo verificou se o ensino do Custeio Baseado em Atividades, o ABC, está presente na disciplina Contabilidade de custos, ou outras disciplinas relacionadas, nos cursos de Ciências Contábeis de Santa Catarina, através do envio de um questionário aos professores respectivos.

Os resultados da pesquisa demonstraram que o ABC vem sendo estudado pelos professores e alunos quando do ensino da Contabilidade de custos. Em pouco mais da metade dos cursos pesquisados (53,33%) existe um tópico na ementa da disciplina Contabilidade de custos, ou outra disciplina relacionada, que trata especificamente sobre o ABC.

Já nos cursos onde não existe um tópico sobre o ABC na ementa 46,67% dos professores declaram que tratam do assunto durante o ensino dos vários tópicos que formam a ementa da disciplina. Desse modo, conclui-se que 73,33% dos professores pesquisados trabalham de alguma forma o ABC nas disciplinas que lecionam.

Em relação aos professores que declararam que não aplicam o ensino do ABC, as justificativas para tal foram a falta de tempo no programa, a falta de relevância do assunto e um ainda declarou que a disciplina que leciona não contempla o assunto. Nenhum dos professores justificou-se em função da falta de bibliografia sobre o assunto.

Sobre o tempo da carga horária que os professores dedicam ao ensino do ABC, nenhum professor apontou que utiliza mais de 40% da carga horária para isso e a maior concentração ficou entre 10% e 40% da carga horária. Também se destaca que a grande maioria dos professores (73,33%) considera desnecessária a criação de uma disciplina que trate especificamente sobre o ABC, o que evidencia que o assunto é tratado na mesma proporção que os outros que compõem a ementa das disciplinas relacionadas à Contabilidade de Custos.

A maioria dos professores que ensinam o ABC o faz primeiramente por meio de uma conceituação teórica e depois por meio de exercícios práticos, casos práticos e estudos de caso. A maioria dos professores ainda declarou que em suas aulas, quando da explicação do conteúdo e da aplicação de exercícios, são utilizados exemplos voltados a diversos tipos de

empresas, tanto industriais, comerciais e de serviços. Não se verificou, portanto, a predominância de determinado ramo de negócios para o ensino do ABC.

Por fim, recomenda-se que o trabalho seja realizado com instituições de ensino de outros estados e que também possa ser ampliado a outras disciplinas, como Contabilidade Gerencial e Controladoria, visando verificar se o ABC é trabalhado também sobre outros enfoques além do dado pela Contabilidade de Custos.

Referências

BEUREN, Ilse Maria, org. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. atual. de acordo com as Normas da ABNT: NBR 6034:2004 NBR12225:2004. São Paulo: Atlas, 2006. 195 p, il.

BIASIO, R. **Sistema de Custeio por Atividade ABC: Análise de artigos apresentados em Congresso X posições da literatura especializada**. In: XIII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2006, Belo Horizonte (MG). Anais em CD-ROM.

COGAN, Samuel. **Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. São Paulo: Pioneira; Rio de Janeiro: Grifo Interprete 1994. xvi, 129p, il. (Biblioteca Pioneira de administração e negócios).

CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Resolução n. 10, de 16 de dezembro de 2004. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces010_04.pdf>. Acesso em: 03 nov. 2006.

FERREIRA, D. P., RIBEIRO, M. A. **A importância da Contabilidade de custos: uma visão baseada na opinião de alunos, professores e profissionais da área**. In: XI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2004, Porto Seguro (BA). Anais em CD-ROM.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 175 p.

GIL, Antonio Carlos. **Metodologia do ensino superior**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 122 p.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. 783p, il. Tradução de: Cost management: accounting and control.

HERNANDEZ, Danieli Cristina Ramos; PELEIAS, Ivam Ricardo e BARBALHO, Valdir Ferreira. O professor de Contabilidade: habilidades e competências. In: PELEIAS, Ivam Ricardo (coord.). **Didática do ensino da contabilidade: aplicável a outros cursos superiores**. São Paulo: Saraiva, 2006. xx, 348 p, il.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA (Brasil). **Censo da Educação Superior**. Disponível em: <http://www.educacaosuperior.inep.gov.br/funcional/lista_cursos.asp>. Acesso em: 19 maio. 2007.

KAPLAN, Robert S; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998. 376 p, il. Tradução: Cost and effect.

LOPES, C. C. V. M., SILVA, A. C. M., GUERRA, J. N. A. **Terminologias introdutórias de custo: uma pesquisa exploratória na Universidade Federal de Pernambuco nos cursos de Ciências Contábeis e Administração**. In: IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2002, São Paulo (SP). Anais em CD-ROM.

MAHER, Michael. Management Accounting Education at the Millennium. **Issues in Accounting Education**. Vol. 15, n.2, may, 2000.

MARION, José Carlos. **O ensino da contabilidade: professor do ensino superior da contabilidade, vantagens e desvantagens, linhas metodológicas, ensino da contabilidade Brasil x EUA**. São Paulo: Atlas, 1996. 124p, il.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 388p, il.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC, custeio baseado em atividades**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 96p, il.

NERICI, Imideo G. (Imideo Giuseppe). **Metodologia do ensino superior**. 2. ed. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1973. 349p.

NOSSA, Valcemiro. **Formação do Corpo Docente dos Cursos de Graduação em Contabilidade no Brasil: Uma Análise Crítica**. Caderno de Estudos da Fipecafi, São Paulo, v.11, n. 21, maio/agosto 1999b, p. 74-92.

PETTARIN, G. A. C., SOUZA, E. A. **Análise de artigos, livros e publicações sobre Custeio ABC**. VII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2000, Recife (PE). Anais em CD-ROM.

ROSELLA et al. O ensino superior no Brasil e o ensino da Contabilidade. In: PELEIAS, Ivam Ricardo (coord.). **Didática do ensino da contabilidade: aplicável a outros cursos superiores**. São Paulo: Saraiva, 2006. xx, 348 p, il.

SCHMIDT, P., MIRANDA, L. C., MEIRA, J. M., WANDERLEY, C. A. **Ensino de custos no Brasil: evidências empíricas coletadas pela internet**. In: IX CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2002, São Paulo (SP). Anais em CD-ROM.

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, c1997. x, 341p, il. Tradução de: Strategic cost management.