

Modelos de custeio na percepção de professores de Custos das IES de Santa Catarina

Flávia Renata de Souza (UFSC) - flarenatasouza@hotmail.com

Altair Borgert (UFSC) - borgert@cse.ufsc.br

Leila Chaves Cunha (UFSC) - leila@unidavi.edu.br

Resumo:

A pesquisa é desenvolvida na forma de um survey, em que é levantada a percepção a respeito de modelos de custeio, por meio de um questionário. O objetivo da pesquisa consiste em caracterizar os modelos de custeio na percepção dos professores de Contabilidade de Custos dos cursos de Ciências Contábeis do estado de Santa Catarina. Os resultados apontam que as maiores dificuldades no ensino da disciplina são: falta de hábito de leitura dos alunos e falta de embasamento dos alunos em disciplinas básicas. Os temas mais relevantes para a disciplina, na percepção dos professores são: custos para avaliação, controle e tomada de decisão e informações contábeis para a tomada de decisão. O tema modelos de custeio ficou em quarto nesta classificação. Os principais usuários das informações geradas pela Contabilidade de Custos são os gestores. O conceito para modelo de custeio considerado mais relevante por 48% dos respondentes é: 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). O Custeio variável é o mais importante na opinião de cerca de 70% dos respondentes, seguido pelo Custeio por absorção e ABC, UEP e, por último, o RKW. Aproximadamente 76% dos respondentes afirmam que o desempenho de uma organização é influenciado pelo modelo de custeio utilizado. Em relação ao custeio por absorção e a noção de que é o único aceito pela legislação, 52% dos professores afirmam que é o único aceito.

Palavras-chave: *Modelos de custeio. Instituições de Ensino Superior. Percepção dos docentes.*

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

Modelos de custeio na percepção de professores de Custos das IES de Santa Catarina

Resumo

A pesquisa é desenvolvida na forma de um *survey*, em que é levantada a percepção a respeito de modelos de custeio, por meio de um questionário. O objetivo da pesquisa consiste em caracterizar os modelos de custeio na percepção dos professores de Contabilidade de Custos dos cursos de Ciências Contábeis do estado de Santa Catarina. Os resultados apontam que as maiores dificuldades no ensino da disciplina são: falta de hábito de leitura dos alunos e falta de embasamento dos alunos em disciplinas básicas. Os temas mais relevantes para a disciplina, na percepção dos professores são: custos para avaliação, controle e tomada de decisão e informações contábeis para a tomada de decisão. O tema modelos de custeio ficou em quarto nesta classificação. Os principais usuários das informações geradas pela Contabilidade de Custos são os gestores. O conceito para modelo de custeio considerado mais relevante por 48% dos respondentes é: 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). O Custeio variável é o mais importante na opinião de cerca de 70% dos respondentes, seguido pelo Custeio por absorção e ABC, UEP e, por último, o RKW. Aproximadamente 76% dos respondentes afirmam que o desempenho de uma organização é influenciado pelo modelo de custeio utilizado. Em relação ao custeio por absorção e a noção de que é o único aceito pela legislação, 52% dos professores afirmam que é o único aceito.

Palavras-chave: Modelos de custeio. Instituições de Ensino Superior. Percepção dos docentes.

Área temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 Introdução

A Contabilidade de Custos teve seu desenvolvimento impulsionado pela Revolução Industrial, com ênfase na avaliação de estoques (PRIETO-MORENO; LARRINAGA-GONZÁLEZ, 2001; ANTONELLI; BOYNS; CERBIONI, 2009). As informações geradas pela Contabilidade de Custos possuem diversificada utilidade e podem servir a outros ramos da contabilidade. Assim, informações de custos são relevantes para a área da contabilidade societária, da contabilidade tributária e da controladoria e contabilidade gerencial (MARTINS; 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; MOWEN, 1997; SHANK; GOVINDARAJAN, 1992; HORNGREN et al., 2004; ATKINSON et al., 2000).

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 (MORGAN, 1996; 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 sua formação acadêmica. A forma como o assunto é abordado e os pontos que são enfatizados no ensino influenciam as prioridades na utilização prática dos conceitos adquiridos (DIXON; SMITH, 1993; 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 para que um modelo de custeio seja escolhido, 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 com que os custos são compreendidos. É importante ter ciência de que os custos estão presentes, independente da utilização ou escolha de um determinado modelo de custeio que apoie as decisões da empresa (GRUNDY, 1996; DIXON; SMITH, 1993). De acordo com Morgan (1996, 2007), a organização pode ser vista por meio de diversas imagens, com diferentes abordagens e enfoques. É como usar óculos com diversas cores de lentes possíveis em que, a cada cor de lente, é obtida 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 utilizado, e os modelos de custeio, que são como as diversas lentes dos "óculos" usados.

Para enfatizar a problemática do estudo realiza-se um levantamento com foco no tema "Contabilidade de Custos" em eventos da área de Contabilidade, em especial, Congresso ANPCONT – 2007 a 2011, Congresso Brasileiro de Custos – 2001 a 2011 e Congresso USP de contabilidade e controladoria – 2004 a 2011. 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 de custos. Desta forma, no somatório dos três eventos analisados, cerca de 95% dos trabalhos de custos consistem em aplicação modelos de custeio, e 5% dos artigos buscam analisar a percepção ou o ensino a respeito da contabilidade de custos.

Como é possível observar, os trabalhos na área de custos concentram-se 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 compreender o porquê do foco na aplicação de modelos, pois se sabe que a aplicação de modelos diferentes gera resultados diferentes sobre uma mesma estrutura de custos (MARTINS; 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 a ser 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 em caracterizar os 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 (DIXON; SMITH, 1993). 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).

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 são questionados, uma vez que a pesquisa acadêmica pode dedicar-se ao estudo da existência dos custos e a visão a respeito destes sem associação a um modelo específico (CARDOSO et al., 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 para atribuir os custos ocorridos à atividade, produto ou serviço realizado, ou seja, a utilização de algum modelo de custeio.

Para tratar do tema abordado na pesquisa, este trabalho está organizado em seções. Em sequência à introdução, segue a segunda seção que aborda conceitos e estudos que dizem respeito à Modelos de Custeio. Em seguida, apresenta-se a metodologia utilizada nos procedimentos de coleta dos dados e realização do estudo. Na quarta seção apresenta-se os resultados obtidos com a pesquisa. Por fim, apresentam-se as conclusões e as referências bibliográficas utilizadas.

2 Referencial teórico

O referencial teórico tem a função de proporcionar a compreensão de termos e conceitos utilizados no desenvolvimento do estudo e acompanhar a evolução do conhecimento científico. Nesta seção são descritos conceitos ligados ao tema do estudo, com a finalidade de facilitar a interpretação dos objetivos e a solução da problemática em estudo.

2.1 Modelos

Modelos em geral são estruturados para possibilitar a formação de uma opinião, tomar uma decisão ou realizar uma análise. Desta forma, pode se observar como ocorre a tomada de decisão, a fim de definir que 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. Desta forma, 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 ser atribuídos 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, é possível considerar que um modelo facilita a sistematização de uma situação, 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. Desta forma, o ambiente de decisão é tratado como uma sequência lógica de eventos a ser analisados.

2.2 Modelos de custeio

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; SOUZA, 2006).

Com o intuito de auxiliar a administração na tomada de decisão e atender às finalidades da contabilidade de custos, são empregados os chamados modelos de custeio (MORGAN; ROSA, 2006). Aborda-se, neste estudo, o custeio por absorção; custeio baseado em atividades - ABC; custeio variável; RKW e UEP. O Quadro 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; 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; 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; 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).

Quadro 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, 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. Alguns dos objetivos de tais modelos de custeio são destacados no Quadro 2.

Modelos	Objetivo pretendido
Custeio por absorção	Atender à legislação contábil, tributária-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 precisam 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; 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).

Quadro 2: Objetivos dos métodos de custeio

Por meio das informações expostas no Quadro 2, não é possível afirmar que tais objetivos são os mais importantes existentes. No que diz respeito ao Custeio por Absorção, a lei que trata do assunto, Lei nº 1.598/77, não aponta expressamente que somente o modelo de custeio por absorção é aceito legalmente. Referida lei exige apenas que os custos de produção sejam absorvidos pelo produto, tal dinâmica pode ocorrer por meio de outros modelos além do Custeio por Absorção (BORGERT et al.; 2008).

2.3 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, dezembro de 2004 regulam, orientam e normatizam as diretrizes básicas relativas ao currículo de Ciências Contábeis.

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

A CEE/Contábeis recomendou que 50% dos conteúdos obrigatórios de formação básica e profissional, obtivessem concentração em áreas determinadas do saber. Tais conteúdos são representados apenas por áreas de conhecimento, conforme síntese no Quadro 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>

Fonte: Adaptado de Pereira et al (2005)

Quadro 3: Resumo dos conteúdos obrigatórios relacionados à área gerencial

O Quadro 3 abrange a área Gerencial, em que 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. Desta forma, pode-se observar que os conteúdos da disciplina Contabilidade de Custos não possuem detalhamento em relação aos temas que devem ser abordados, visto que a Resolução CNE/CES nº. 10/2004 não enumera conteúdos de formação ligados a esta temática.

Na área da Contabilidade de Custos, os conteúdos mínimos que as disciplinas necessitam abordar são sugeridos na literatura. Isto porque, diversos estudos, como os de Brown e Gardner (1985); Brown et al. (1987); Hesford et al. (2007); Lunkes, Ripoll e Rosa (2011); Perez, Gallardo e Peña (2005); Schekaiban (2005); Shields (1997), já trataram da questão e apontam para a mesma direção. Em consonância com tais autores, itens ligados aos modelos de custeio são explorados 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, volume e comportamento dos custos, proporciona esclarecimentos para o planejamento e controle das atividades, a curto e longo prazo (GARRISON; NOREEN, 2001). É válida para compreender o relacionamento entre custo, quantidade vendida e preço, a fim de identificar os problemas econômicos pelos quais a empresa possa passar, e possibilitar encontrar uma solução efetiva ou, examinar o impacto dos vários preços ou níveis de custos sobre o lucro (MAHER, 2001; HANSEN; MOWEN, 2001).

A *TOC (Teoria das Restrições)* 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 a utilização dessas restrições, o que garante a maximização do lucro (BORNIA, 2002).

Os *Sistemas ERP*, por sua vez, mostram-se uma tecnologia eficiente, com capacidade de apoiar a tomada de decisão, permitem um fluxo de informações contínuo, consistente e integrado, fornecem informações gerenciais mais completas e instantâneas (LIMA et al., 2007). O trabalho sofre modificações em razão da tecnologia da informação, em termos de localização, rapidez, qualidade e outras características-chave. Além de reduzir atividades de trabalho, o sistema ERP reduz necessidade de mão-de-obra e acelera atividades (DAVENPORT, 1994).

O *Preço de transferência* permite que o lucro de toda a empresa aumente quando os produtos são transferidos entre as divisões (WARREN et al., 2001). Os montantes cobrados por um segmento da organização pelos produtos ou serviços que fornece a outros segmentos da mesma organização são o Preço de transferência (HORNGREN et al., 2004).

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

Avaliação de desempenho possui importância no processo da organização, representada pela seguinte afirmação: “tudo o que não é medido não é gerenciado” (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 21). Desta forma, consiste em uma necessidade para as empresas, como um processo contínuo.

Esta divisão dos conteúdos da Contabilidade de Custos consiste na ótica utilizada para classificar o conteúdo das disciplinas relacionadas à área gerencial. Desta forma, inclui-se a Contabilidade de Custos.

3 Metodologia

No que se refere à natureza do objetivo geral, classifica-se como descritiva, visto que busca caracterizar as percepções dos pesquisados. A pesquisa é desenvolvida como um *survey*, no qual se levanta a percepção do grupo pesquisado. Os dados são coletados de fontes primárias e secundárias, neste caso os sites das Instituições de Ensino e os questionários aplicados.

O problema é abordado de maneira qualitativa e quantitativa. Gonçalves e Meirelles (2004, p. 59) explicitam 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”. Visto que o problema busca a caracterização de percepções, os resultados podem ser interpretados qualitativamente em seu sentido e conteúdo, bem como quantitativamente, por meio de análises estatísticas.

Para a coleta de dados deste estudo, é aplicado um questionário aos professores de Contabilidade de Custos dos cursos de Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior do estado de Santa Catarina. As questões são elaboradas de acordo com o problema de pesquisa e o objetivo que se pretende alcançar. O conteúdo abordado nas questões tem base no referencial teórico abordado, no trabalho de Theóphilo et al. (2000) e nas ementas da disciplina de Contabilidade de Custos das instituições pesquisadas.

Para a elaboração do questionário são utilizados quatro tipos de questões. Em primeiro há questões fechadas, com base em escala semântica de cinco níveis. Nestas questões o respondente, entre duas características extremas em relação ao item questionado, posiciona-se mais próximo àquela com que possui maior identificação. O segundo tipo são questões fechadas em que há uma lista de características em relação ao item questionado e o

respondente deve enumerar tais características conforme o nível de importância que atribui a cada uma. Como terceiro tipo, têm-se as questões fechadas de múltipla escolha. Para estas, apresenta-se como opção de resposta o item “outros”, caso não concorde com o apresentado. Por fim, há questões do tipo aberta, em que o respondente tem liberdade de expressar sua opinião. As questões fechadas são analisadas por meio de análise estatística, com auxílio de planilhas do software Microsoft Excel®, e as questões abertas são analisadas por meio da análise de conteúdo.

A listagem das Instituições de Ensino Superior do estado de Santa Catarina é obtida por meio do sítio eletrônico Portal da Educação do estado de Santa Catarina. O contato com os pesquisadores ocorre pelo e-mail obtido no site de cada instituição. O questionário é respondido por meio do Google Docs, ferramenta que preserva a identidade dos respondentes, o que confere confiabilidade à pesquisa.

As conclusões deste estudo se limitam às informações coletadas por meio dos questionários respondidos pelos professores. Desta forma, considera-se que todas as informações fornecidas refletem a verdadeira opinião dos respondentes. Outra limitação consiste na amostra de Instituições pesquisadas, restritas às Instituições de Ensino Superior do estado de Santa Catarina.

4 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, 3 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. Desta forma, fazem parte da pesquisa um total de 69 instituições com curso de Ciências Contábeis. Destas, 30 instituições são constituídas na forma de Faculdades, 30 são Universidades e 9 instituições são Centros Universitários.

Dentre os 21 professores respondentes (cerca de 30% do total), 81% possuem formação em Ciências Contábeis, 14% dos professores possuem formação em Administração, e 5% possuem formação em ambas as áreas. Em relação ao grau de formação, 62% dos professores possuem como grau mais alto de formação o Mestrado, 33% possuem Especialização, e 5% dos professores possuem Doutorado.

Além do grau de formação, constata-se por meio do questionário que grande parte dos professores, 71% do total, possui ao menos 3 anos e meio de experiência com a disciplina. Em relação às metodologias empregadas em sala de aula, os professores destacam as mais utilizadas, conforme a Figura 1.

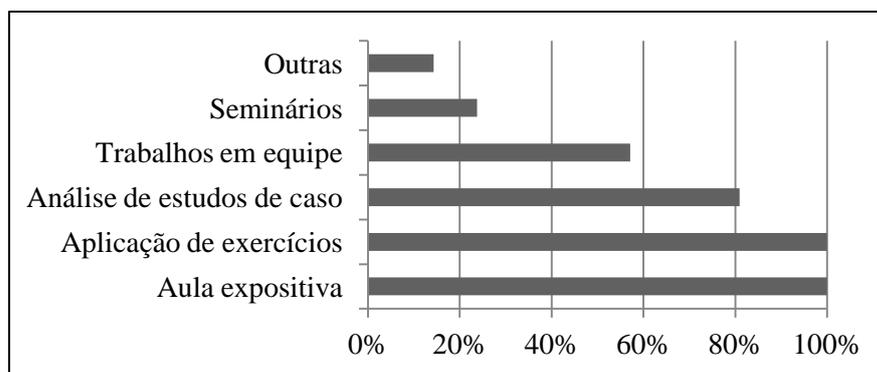


Figura 1 - Metodologias empregadas em sala de aula

No ensino da disciplina, observa-se a predominância da utilização da metodologia Aula expositiva, que consiste na apresentação oral de conteúdos, com acompanhamento (ou não) de recursos audiovisuais. A segunda metodologia mais utilizada é a Aplicação de exercícios, que pode se justificar pelo caráter prático da disciplina. As metodologias menos empregadas são a Apresentação de seminários e Outras, em que foi descrita 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, com 90%, falta de embasamento dos alunos em disciplinas básicas, com 52%, turmas heterogêneas e falta de interesse dos alunos, ambas com 48%, conforme observado na Tabela 1.

Tabela 1 – Dificuldades encontradas para ministrar a disciplina

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%

Porém, em outra questão, é solicitado aos professores que, em uma escala de 1 a 5, quantifiquem o grau de interesse dos alunos pela disciplina, em que o número 1 significa nenhum interesse, e o número 5 significa muito interesse. Em tal questão, 58% dos professores localizou 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 1) é apontada como uma dificuldade.

O fato de casualmente o respondente não ter cursado a disciplina que leciona em sua graduação não é apontado como uma dificuldade. Da mesma forma, não há problemas em relação à bibliografia disponível ou outras dificuldades não enunciadas.

Após realizar uma breve contextualização do ensino da disciplina nas instituições pesquisadas, são realizados questionamentos acerca dos conteúdos. Tais questões ligam-se 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 (nível 5 na escala semântica).

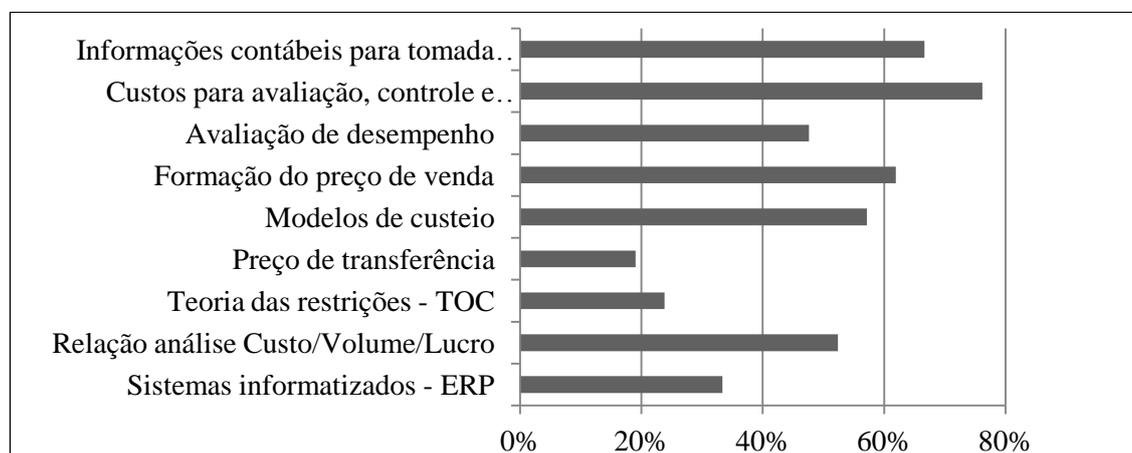


Figura 2 – Temas mais relevantes para a disciplina

Nenhum dos conteúdos foi 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 2 demonstra o percentual de professores que assinalaram cada tipo de usuário. Cabe destacar que nesta questão os respondentes poderiam assinalar mais de uma opção e ainda sugerir outros usuários não mencionados nos itens apresentados.

Tabela 2 – Usuários da informação gerada pela Contabilidade de Custos

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%

Todos os respondentes consideram que as informações geradas pela Contabilidade de Custos são utilizadas principalmente 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.

Em outra questão, que aborda a necessidade de se utilizarem dois subsistemas de informação contábil nas organizações, um financeiro e outro gerencial, em torno de 66% dos respondentes afirmam ser necessário. Esta informação pode auxiliar na compreensão de por que o Governo não é considerado um usuário relevante de informações geradas pela Contabilidade de Custos, já que as informações do sistema financeiro é que costumam ser prestadas ao Governo.

Em relação ao conceito para modelo de custeio, são apresentados três conceitos aos respondentes, como apresenta-se no Quadro 4.

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%

Quadro 4 - Conceito de modelo de custeio mais relevante

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

Além disso, questiona-se a existência de modelos de custeio mais importantes que outros. Cabe destacar que aproximadamente 80% dos respondentes afirmam haver uma ordem de relevância. Para estes, foram apresentados os modelos de custeio mais recorrentes na literatura, a fim de que os ordenassem conforme a importância percebida. Essa ordem pode

ser observada na Figura 3, que apresenta o percentual de respondentes que consideram os modelos como muito importantes (nível 5 na escala semântica).

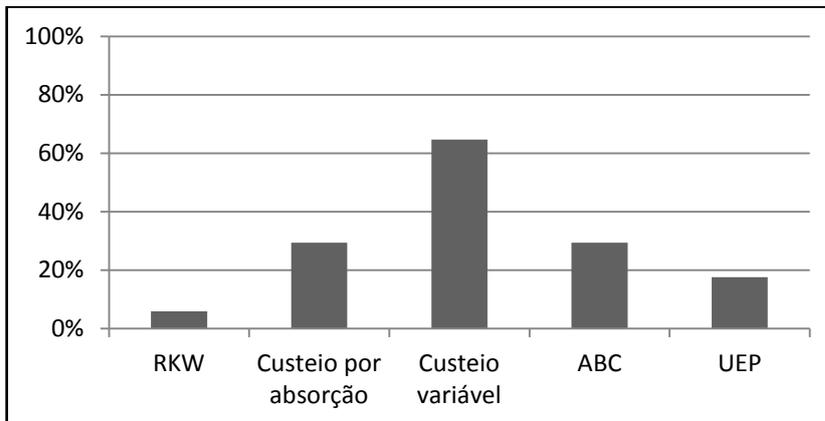


Figura 3 – Qual a ordem de importância dos modelos?

Dentre os cinco apresentados, o modelo de custeio considerado mais importante é o Custeio variável, ou seja, aproximadamente 65% dos respondentes assinalaram a opção 5 (muito importante). O modelo RKW, com o menor percentual foi considerado muito importante por cerca de 6% dos respondentes.

Ainda em relação aos modelos de custeio, questiona-se se o desempenho de uma organização é influenciado pelo modelo de custeio utilizado. Dos respondentes, 76% afirmam que sim. Foram selecionadas algumas justificativas apresentadas pelos respondentes para tal posicionamento, conforme o Quadro 5.

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”.

Quadro 5 - 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 custos estão fortemente 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, o que condiz com as conclusões de Martins e Rocha (2010).

O último questionamento se refere à ideia de que o custeio por absorção é o único aceito pela legislação. Nesta questão de múltipla escolha, os professores poderiam 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 método aceito pela legislação. No Quadro 6 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”.
	“O fisco aceita o custeio absorção em decorrência da legislação”.
Não	“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”.

Quadro 6 - 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 tem base principalmente na própria legislação, Regulamento do Imposto de Renda e nos princípios contábeis. Porém, segundo o artigo de Borgert et al. (2008), podem-se utilizar outros métodos de custeio além do Custeio por Absorção, desde que todos os custos, e somente eles, sejam alocados aos produtos.

O custeio por absorção é configurado para se adaptar a legislação, da mesma forma, outros modelos também podem ser estruturados para o mesmo fim. Desta maneira, podem ser utilizados com o objetivo de absorver os custos, ou seja, alocar todos os custos aos produtos. A legislação determina os itens que compõem custos e quais compõem despesas, em um ponto de vista predominantemente contábil e legalista. As normas apenas exigem que todos os custos de produção sejam alocados aos produtos e, em sequência, aos estoques.

5 Conclusões

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

A análise dos questionários permite 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 sobre sua postura e compromisso com o processo de formação, cujo resultado influencia a atuação dos egressos no mercado de trabalho (DIXON; SMITH, 1993; 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 ficou em terceiro lugar, junto de formação do preço de venda. Isto 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; ROSA, 2006). Em tal definição, o foco está na necessidade do tomador de decisão.

Grande parte dos professores, 80% do total, 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, ABC (ambos considerados muito importantes por 29% dos respondentes), UEP e, por fim, o RKW. Além disso, 76% dos respondentes afirmam que o desempenho de uma organização é influenciado pelo modelo de custeio utilizado, o que contrapõe a visão de Martins e Rocha (2010), 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.

Ainda em relação aos modelos de custeio, é abordada a noção de que o custeio por absorção é o único aceito pela legislação, neste ponto as opiniões são divergentes. Neste caso, 52% dos professores afirmam que é o único aceito, o que contesta o estudo de Borgert et al. (2008), o qual afirma que o modelo não é o único aceito pela legislação. Mesmo com estudos publicados sobre o tema, há profissionais com uma visão distorcida do texto legal. A lei não se refere a um modelo, mas a uma forma de tratamento dos custos, que não está atrelada a um único modelo em especial.

Por fim, como sugestão para futuros trabalhos, pode ser interessante confrontar a percepção dos professores com a percepção dos alunos, ou ampliar a amostra pesquisada. Pode-se replicar o estudo em outras regiões para fins de comparação entre percepções.

Referências

AIDA, M. 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, 1º semestre de 2002.

ANTONELLI, V., BOYNS, T., CERBIONI, F. The development of cost accounting in Italy, c.1800 to c.1940. **Accounting History**. v. 14, issue 4, dec., p. 465-507, 2009.

ARANTES, N. **Sistemas de gestão empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, S. M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BERNARDI, L. A. **Política e formação de preços: uma abordagem competitiva sistêmica e integrada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BORGERT, A.; SILVA, M. Z.; SCHULTZ, C. A. É o custeio por absorção o único método aceito pela contabilidade?. In: XV Congresso Brasileiro de Custos (2008, Curitiba). **Anais...** Curitiba: ABC, 2008.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos – Aplicação em Empresas Modernas**. São Paulo: Bookman, 2002.

BRASIL. **Decreto-lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/De1598.htm>>. Acesso em: 10 de maio de 2012.

BRASIL. **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. **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. **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. **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. **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. **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. Applying citation analysis to evaluate the research contributions of accounting faculty and doctoral programs. **The Accounting Review**. v. 45, p. 262–277, 1985.

BROWN, L. D., GARDNER, J. C. VASARHELYI, M. A. An analysis of the research contributions of Accounting, Organizations and Society, 1976–1984. **Accounting, Organizations and Society**. v. 12, p. 193–204, 1987.

CARDOSO, R. L.; PEREIRA, C. A.; GUERREIRO, R. Perfil das pesquisas em contabilidade de custos apresentadas no EnANPAD no período de 1998 a 2003. **Revista adm. contemp.** v.1, n. 3, Curitiba, 2007.

COAD, A. Smart work and hard work : explicating a learning orientation in strategic management accounting. **Management Accounting Research** , v. 7 , p. 387 – 408, 1996.

COGAN, S. **Custos e Preços–Formação e Análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.

DAVENPORT, T. H. **Ecologia da Informação**: por que só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação. São Paulo: Futura, 1998.

DAVENPORT, T. H. **Reengenharia de processos**: como inovar na empresa através da tecnologia da informação. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

DIXON, R.; SMITH, D. R. Strategic Management Accounting. **OMEGA Int. J. of Mgmt Sci.**, v. 21, n. 6, p. 605-618, 1993.

GARRISON, R. H.; NOREEN E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9.ed. Rio de Janeiro: LCT, 2001.

GLAUTIER, M. W. E., UNDERDOWN, B. **Accounting**: theory and practice. London, Pitman Publishing Limited, 1976.

GOLDRATT, E.M. **A Síndrome do Palheiro** - garimpando informação num oceano de dados. São Paulo: C. Fullmann, 1991.

GONÇALVES, C. A.; MEIRELLES, A. M. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2004.

GOVINDARAJAN, V. SHANK, K. Strategic Cost Management: tailoring controls to strategies. **Journal of Cost Management**. Fall, p. 14-24, 1992.

GRUNDY, T. Cost is a strategic issue. **Long Range Planning**. v. 29, i. 1, p. 58-68, 1996.

GUERREIRO, R. **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, 1984.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Cost management**. 2nd. edition, Cincinnati, Ohio: South-Western College Publications, 1997.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira, 2001.

HENDRIKSEN, E. S.; BRENDA, M. F. V. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HESFORD, J.W. et al. 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, 2007.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. 11 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

HORNGREN, C. T.; SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. O. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação** – Balanced Scorecard. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LIMA, M. S.; CARRIERI, A. P.; PIMENTEL, T. D. 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. 2007.

LUNKES, R.J.; RIPOLL FELIU, V.M.; ROSA, F.S. Redes sociais e internacionalização da contabilidade gerencial: um estudo em publicações de língua espanhola. **In**: XIII Congresso de Contabilidade e Auditoria (2011, Porto). **Anais...** Porto, 2011.

MACHADO.D. G.; SOUZA, M. A. 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. 2006.

MAHER, M. **Contabilidade de Custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MORGAN, B. F.; ROSA, M. S. 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. 2006.

MORGAN, G. **Imagens da Organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

MORGAN, G. 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, 2007. p. 12-33.

NASCIMENTO, D. T.; VARTANIAN, G. H. O método de custeio pleno: uma abordagem conceitual. **Revista de Contabilidade do CRCSP**, São Paulo, v. 9, n. 9, p. 34-41, 1999.

PEREIRA, M. V. G.; LOPES, J. E. G.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; MULATINHO, C. E. S. 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, (2005, São Paulo). **Anais...**São Paulo: 2005.

PÉREZ, B. E.; GALLARDO, A. L, PEÑA, C. R. 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, 2005.

PORTAL DA EDUCAÇÃO. **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.; LARRINAGA-GONZÁLEZ, C. Cost accounting in eighteenth century Spain: The Royal Textile Factory of Ezcaray. **Accounting History**, v. 6, issue 2, nov., p. 59-90, 2001.

SANTOS, R. V. Modelagem de Sistemas de Custos. **Revista de Contabilidade do CRCSP**, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 62-74, 1998.

SCHEKAIBAN, N. F. C. Estudio comparativo sobre investigación en contabilidad de gestión a partir de publicaciones en España y México. In, IX Congresso Internacional de Custos, Santa Catarina, **Anais...** 2005.

SHIELDS, M. D. Research in management accounting by North Americans in the 1990s. **Journal of Management Accounting Research**, v. 5, p. 3-61, 1997.

TEDESCO, K. V. **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. et. al. O ensino da teoria da contabilidade no Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 11, n. 3, p. 3-10, dez. 2000.

WARREN, C. S.; REEVE, J.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Thomson, 2001.

WERNKE, R. **Gestão de custos** – Uma abordagem prática. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.