

O ensino da Contabilidade de custos voltado às empresas prestadoras de serviços nos cursos de Ciências Contábeis de Santa Catarina

Jorge Eduardo Scarpin

Jefferson Fernando Grande

Resumo:

O controle e a gestão de custos é hoje um ponto crucial para as empresas, inclusive para as de serviço, setor que pode ser considerado o mais dinâmico da economia atual. Porém, as raízes industriais da Contabilidade de custos prejudicaram por muito tempo a sua aplicabilidade nessas empresas, situação refletida também no ensino da disciplina. O objetivo deste estudo é verificar se a aplicação da Contabilidade de custos nas empresas de serviços é abordada nas disciplinas de Contabilidade de custos, nos cursos de Ciências Contábeis oferecidos pelas Instituições de Ensino Superior (IES) de Santa Catarina. O procedimento utilizado na pesquisa foi o levantamento através do envio de um questionário aos professores. Os resultados demonstraram que a aplicação da Contabilidade de custos nas empresas de serviços é abordada durante o ensino da disciplina, seja através de um tópico na ementa ou durante o ensino dos vários assuntos que a compõem e que o assunto é tratado durante vários conteúdos. Quanto aos métodos de custeio, os professores afirmaram que tratam do assunto durante o ensino de vários métodos, com ligeira preferência pelo ABC e ainda afirmaram que usam exemplos e exercícios durante as aulas que são aplicáveis a diversos tipos de empresas e que consideram desnecessária a criação de uma disciplina específica de custos para empresas de serviços. Concluiu-se, portanto, que a aplicação da Contabilidade de custos nas empresas prestadoras de serviços é abordada nas disciplinas de Contabilidade de custos, o que demonstra que os professores estão atualizando o conteúdo que lecionam.

Área temática: Ensino e Pesquisa na Gestão de Custos

O ensino da Contabilidade de custos voltado às empresas prestadoras de serviços nos cursos de Ciências Contábeis de Santa Catarina

Jorge Eduardo Scarpin, Dr. (FURB) – scarpin@furb.br

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

Resumo

O controle e a gestão de custos é hoje um ponto crucial para as empresas, inclusive para as de serviço, setor que pode ser considerado o mais dinâmico da economia atual. Porém, as raízes industriais da Contabilidade de custos prejudicaram por muito tempo a sua aplicabilidade nessas empresas, situação refletida também no ensino da disciplina. O objetivo deste estudo é verificar se a aplicação da Contabilidade de custos nas empresas de serviços é abordada nas disciplinas de Contabilidade de custos, nos cursos de Ciências Contábeis oferecidos pelas Instituições de Ensino Superior (IES) de Santa Catarina. O procedimento utilizado na pesquisa foi o levantamento através do envio de um questionário aos professores. Os resultados demonstraram que a aplicação da Contabilidade de custos nas empresas de serviços é abordada durante o ensino da disciplina, seja através de um tópico na ementa ou durante o ensino dos vários assuntos que a compõem e que o assunto é tratado durante vários conteúdos. Quanto aos métodos de custeio, os professores afirmaram que tratam do assunto durante o ensino de vários métodos, com ligeira preferência pelo ABC e ainda afirmaram que usam exemplos e exercícios durante as aulas que são aplicáveis a diversos tipos de empresas e que consideram desnecessária a criação de uma disciplina específica de custos para empresas de serviços. Concluiu-se, portanto, que a aplicação da Contabilidade de custos nas empresas prestadoras de serviços é abordada nas disciplinas de Contabilidade de custos, o que demonstra que os professores estão atualizando o conteúdo que lecionam.

Palavras-chaves: Contabilidade de custos. Empresas prestadoras de serviço. Ensino.

Área Temática: Ensino e pesquisa na gestão de custos

1 Introdução

Diante da evolução dos mercados, das inovações trazidas pela globalização e do advento da tecnologia, o controle e a gestão de custos, com vistas à redução dos mesmos, se tornou um ponto crucial para a sobrevivência das empresas. Nesse contexto, a Contabilidade de custos, como área do conhecimento contábil, foi assumindo papel relevante, avançando em relação à sua função inicial que era de simplesmente mensurar o valor dos estoques e apurar os resultados, para uma ferramenta importante no campo gerencial.

Devido à sua fase embrionária ter se dado após a Revolução Industrial, percebe-se que a Contabilidade de custos teve seu desenvolvimento voltado à sua aplicação nas empresas industriais. Dessa forma, a sua aplicabilidade nas prestadoras de serviços, assim como em outros setores foi inicialmente prejudicada.

Porém, a aplicação da Contabilidade de custos no setor de serviços vem crescendo significativamente, visto que esse é o setor que mais cresce atualmente na economia mundial. O constante aumento da concorrência e uma clientela cada vez mais exigente fizeram com que as informações relacionadas a custos se tornassem de suma importância no processo de gestão dessas empresas.

Dessa forma, o ensino universitário em Contabilidade, como formador dos profissionais que vão ter que responder a essa nova realidade, deve estar em constante evolução e ser capaz de responder a essas novas questões.

Trabalhos como o de Lopes, Silva e Guerra (2002), que verificaram o conhecimento dos formandos de alguns cursos de Ciências Contábeis e Administração, em relação às terminologias introdutórias de custos e o de Ferreira e Ribeiro (2004), que 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, verificaram o atual estágio do ensino nos Cursos de Ciências Contábeis, especificamente em relação à Contabilidade de Custos.

Diante disso, considerando a necessidade de uma constante melhoria na qualidade do ensino contábil e uma maior aproximação entre a realidade prática e o conteúdo ministrado nas salas de aula, evidencia-se o seguinte problema de pesquisa: *Os cursos de Ciências Contábeis das IES de SC abordam a aplicação da Contabilidade de custos nas empresas prestadoras de serviços?*

Este artigo tem como objetivo verificar se é abordada a aplicação da Contabilidade de custos nas empresas prestadoras de serviços, nas disciplinas de Contabilidade de custos, 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, através do envio de questionários para os professores da respectiva disciplina.

Considerando a crescente importância que vem sendo atribuída à Contabilidade de custos e a relevância do setor de serviços no cenário econômico atual, a pesquisa se justifica por evidenciar se o ensino no curso de Ciências Contábeis, em especial na disciplina Contabilidade de custos vem se adaptando a essa nova realidade.

2 Revisão da literatura

Muitas discussões sempre foram levantadas sobre a verdadeira origem da Contabilidade, mas a verdade é que a necessidade de controle sobre o patrimônio, o que pode ser considerado uma forma rudimentar da Contabilidade, já se faz presente desde os primórdios da humanidade. Conforme Iudícibus (2000, p. 30)

o homem primitivo, ao inventariar número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade.

Assim como acontece com outros ramos do conhecimento, a Contabilidade também teve sua evolução influenciada pelas mudanças ocorridas nas civilizações. Ainda segundo Iudícibus (2000, p. 31), “O grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações.”.

Nesse contexto, a grande atividade mercantil, econômica e cultural vivida em algumas cidades italianas a partir do século XIII, impulsionou uma grande evolução na Contabilidade, tornando o continente europeu, especialmente a Itália, o berço de uma Contabilidade mais estruturada. E nesse cenário é que surge em 1494, a obra do Frei Luca Pacioli, descrevendo o sistema de partidas dobradas.

Sobre a importância dessa obra, Hansen e Mawen (2001, p. 29) afirmam que “A precisão e organização cada vez maiores do sistema de escrituração contábil por partidas dobradas foi um passo importante para o desenvolvimento dos sistemas contábeis.”.

Assim, devido à era mercantilista, onde predominaram as atividades comerciais, a Contabilidade estruturou-se para atender a um processo simplificado de apuração dos resultados e levantamento dos balanços, onde não era necessário calcular o custo de produção.

Conforme Martins (2000, p. 20) “Os bens eram quase todos produzidos por pessoas ou grupos de pessoas que poucas vezes constituíam entidades jurídicas. As empresas propriamente ditas viviam basicamente do comércio, e não da fabricação”.

A partir da Revolução Industrial, com o surgimento dos fatores de produção, a atividade contábil se deparou com um elemento novo: o custo de produção. Segundo Martins (2000, p. 20):

Com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do contador, que, para levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha agora tão facilmente dos dados para poder atribuir valor aos seus estoques; seu valor de “Compras” na empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados.

Dessa forma, a mensuração dos custos assumiu um papel relevante na Contabilidade, impulsionada também por outras transformações resultantes da Revolução Industrial, como a necessidade de investimentos externos, que causou a separação entre gestor e proprietário, fortalecendo também o papel da auditoria externa. Para Hansen e Mawen (2001, p. 29) “A contabilidade de custos se desenvolveu em um ambiente caracterizado pelo aumento da mecanização e padronização.”.

Primeiramente a Contabilidade de custos teve como foco principal o fornecimento de informações financeiras sobre a mensuração dos estoques e a apuração dos resultados, sem se preocupar com a utilização dessas informações para fins gerenciais. Somente a partir da segunda metade do século XX, é que a Contabilidade de custos passou a assumir também o papel gerencial.

Para Martins (2000) a Contabilidade de custos ao assumir o papel gerencial, passa a ter as funções de auxílio ao controle, com o estabelecimento de padrões e orçamentos, e também de ajuda às tomadas de decisões através do fornecimento de informações relevantes quanto ao impacto financeiro do corte de um produto, por exemplo.

Nesse contexto, a evolução da Contabilidade de custos fez com que ela se tornasse um instrumento de gestão não só das empresas industriais, mas de qualquer tipo de organização, dentre elas, as de serviços.

2.1 O setor de serviços e sua importância no cenário econômico

Apesar das atividades de serviços já existirem desde a Grécia clássica, o surgimento da Contabilidade de custos como consequência da Revolução Industrial, fez com que esse ramo da Contabilidade fosse sendo direcionado ao estudo do ramo industrial, com grande ênfase na apuração dos custos de produção. Porém, a partir de meados do século XX, a economia mundial começou a migrar de uma era industrial para a era dos serviços, fazendo com que esse setor se tornasse o responsável pela maior parcela do PIB mundial.

Corrêa e Caon (2002) afirmam que fatores de ordem político-social e tecnológica são os principais responsáveis pelo atual dinamismo do setor de serviços no mundo, como urbanização, mudanças de ordem demográfica, mudanças socioeconômicas, aumento da sofisticação dos consumidores e mudanças tecnológicas. Nessa mesma linha de pensamento, Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005) ao se referirem à evolução do setor de serviços na economia norte-americana, atribuem o crescimento de empregos na área à inovação e às tendências sociais.

Dessa forma, cada vez mais é preciso atender rapidamente as necessidades dos consumidores, que esperam qualidade e especialização dos serviços, exigindo a inovação constante deles. Do mesmo modo o crescente aumento da tecnologia fez com que um número considerável de trabalhadores, que antes se dedicavam às atividades industriais, passasse a se concentrar em atividades de prestação de serviços.

No Brasil a situação não é diferente e vem acompanhando a tendência mundial. Dados do INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE, 2005),

demonstram que em 2004 o setor de serviços já era responsável por 55,7% do valor adicionado a preços básicos, contra 38,9% da indústria.

Ainda sobre a relevância do setor de serviços, conforme Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005, p. 29) “exceto para subsistência básica em que as atividades domésticas são auto-suficientes, os serviços são absolutamente indispensáveis para que uma economia possa funcionar a contento e melhorar a qualidade de vida de uma comunidade.”.

Quanto à definição do que é serviço, Ganesi e Corrêa (1994, p. 32) afirmam que “Os serviços são experiências que o cliente vivencia enquanto que os produtos são coisas que podem ser possuídas.” Os mesmos autores, enfatizam ainda, que as operações de serviços possuem três características básicas, que são: a intangibilidade dos serviços, a necessidade da presença do cliente ou um bem de sua propriedade e o fato de que geralmente os serviços são produzidos e consumidos simultaneamente.

Porém essas características atribuídas aos serviços não podem ser consideradas ao extremo, visto que em alguns casos, como nos serviços hospitalares, é normal que alguns produtos tangíveis como remédios e alimentação acompanhem a prestação do serviço.

Sobre a classificação dos tipos de serviços, Ganesi e Corrêa (1994) afirmam que para a busca de uma tipologia das operações de serviços, é necessário identificar algumas dimensões importantes como o grau de contato com o cliente, sua participação no processo e o grau de tangibilidade do serviço. Nesse contexto, Silvestro (apud GIANESI; CORRÊA, 1994) classificam os serviços em serviços profissionais, loja de serviços e serviços de massa.

Para esses autores, serviços profissionais são aqueles com maior personalização e grande capacitação de quem os presta, como os serviços de advocacia. Já a categoria loja de serviços representa os serviços intermediários, onde há certa padronização dos serviços e um volume maior de clientes processados por dia, tendo como exemplo os serviços bancários. Por fim, os serviços em massa são aqueles com pouca ou quase nenhuma personalização e com alto grau de padronização, como os serviços de transporte urbano.

Portanto, percebe-se a importância e também complexidade desse setor, o que requer uma gestão eficiente que possa ajudar na apuração dos resultados e na tomada de decisões, o que pode ser alcançado através da Contabilidade de custos.

2.2 A Contabilidade de custos no setor de serviços

A gestão eficiente dos custos vem se tornando uma das maiores ferramentas de apoio à gestão das empresas e dos negócios, fazendo com que a Contabilidade de custos assuma papel cada vez mais importante. As pressões competitivas mundiais, advindas de um mercado globalizado, o desenvolvimento do setor de serviços e os avanços tecnológicos exigiram o desenvolvimento de novas técnicas e aplicações de custos nas empresas.

Nesse contexto as empresas de serviços, que por muito tempo não foram consideradas usuárias potenciais dos benefícios trazidos pelas informações de custos, passam também a precisarem conhecer os custos de seus produtos, no caso serviços. Porém, segundo Hansen e Mowen (2001, p. 123) “A contabilidade de custos tradicional enfatizou a manufatura e virtualmente ignorou os serviços.”.

Talvez as peculiaridades das empresas de serviços expliquem essa lacuna existente entre a Contabilidade de custos e o setor de serviços. Uma das principais características de um serviço é a sua intangibilidade, fazendo com que os serviços em geral não sejam estocáveis. Martins (2000) afirma que inicialmente a Contabilidade de custos se preocupou unicamente com a correta mensuração dos estoques e com a apuração dos resultados.

Dessa forma, o fato de praticamente não existirem estoques nas empresas de serviços fez com que por muito tempo a Contabilidade de custos fosse considerada desnecessária a esse tipo de empresas. Conforme Kaplan e Cooper (1998, p. 249) “a maioria das empresas de serviços [...] nunca teve necessidade de medir os custos de seus produtos ou clientes.”.

Outra dificuldade aparente da aplicação da Contabilidade de custos nas empresas de serviços é a dificuldade da definição de um objeto de custo. Hansen e Mowen (2001, p. 61) afirmam que “um objeto de custo é qualquer item, como produtos, clientes, departamentos, processos, atividades, e assim por diante, para o qual os custos são medidos e atribuídos.”

Essa definição de objeto de custo normalmente é um problema nas empresas de serviços. Por exemplo, numa universidade muitos podem considerar que o objeto de custo da instituição é o aluno, ou seja, deverá ser mensurado o custo por aluno, e logo a formação do preço das mensalidades e a rentabilidade por aluno. Para outros, o objeto de custo de uma universidade pode ser a turma de alunos, sendo necessária a mensuração dos custos e o cálculo da rentabilidade por turma.

Portanto, essa dificuldade em saber o que deve ser custeado, aliada com a intangibilidade dos serviços causou a falsa ilusão de que a Contabilidade de custos não se aplicava às empresas desse setor. Porém, com a expansão da Contabilidade de custos como ferramenta de gestão e considerando a relevância do setor de serviços, que é hoje o maior responsável pela geração do PIB mundial, a aplicabilidade das informações de custos em empresas de serviços tem merecido maior atenção tanto do mercado como no meio acadêmico.

Martins (2000, p. 22) afirma que “com o advento da nova forma de usar Contabilidade de Custos, ocorreu seu maior aproveitamento em outros campos que não o industrial.” e ainda complementa afirmando que as empresas prestadoras de serviços passaram a explorar o potencial da Contabilidade de custos como ferramenta de controle e tomada de decisões. Kaplan e Cooper (1998, p. 249) também afirmam que “as empresas de serviços têm exatamente os mesmos problemas gerenciais enfrentados pelas indústrias.”

2.3 O ensino contábil perante os novos cenários econômicos

Diante das mudanças que vêm ocorrendo cada vez mais rapidamente, a Contabilidade requer profissionais que estejam preparados para novos cenários e necessidades. Assim como em outras áreas das ciências, 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.

Dessa forma, o ensino contábil, como formador desses novos profissionais, deve acompanhar as transformações que afetam os processos de gestão e a realidade das empresas. Marion (1996) ao afirmar que as instituições de ensino superior devem levar ao desenvolvimento contábil, evidencia a importância do ensino contábil.

Segundo as Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de Ciências Contábeis, expressas na Resolução n. 10, de 16 de dezembro de 2004, a formação acadêmica desses novos profissionais deve capacitar o aluno à compreensão das questões relacionadas à área contábil, ao domínio de suas responsabilidades funcionais e à capacidade crítico-analítica.

Nesse contexto, a Contabilidade de custos, como parte do conhecimento contábil, também tem papel fundamental na formação de profissionais aptos ao exercício da profissão contábil, principalmente diante das mudanças que impactaram no cenário econômico. Conforme Hernandez, Peleias e Barbalho (2006, p. 73) o professor de Contabilidade “[...] 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”.

Porém devido à sua origem predominantemente industrial, a Contabilidade de custos e consequentemente o seu ensino, foram se desenvolvendo voltados para o setor industrial. Hansen e Mowen (2001) enfatizam que a Contabilidade de custos se desenvolveu para a manufatura e destacam que o setor de serviços foi inicialmente ignorado por esse ramo do conhecimento contábil.

No entanto, o profissional contábil de hoje, precisa ter uma visão holística, e especialmente a Contabilidade de custos deve estar apta para servir de instrumento de gestão não somente nas empresas industriais, mas também nas empresas prestadoras de serviços.

3 Métodos e procedimentos de pesquisa

Como o objetivo da pesquisa é verificar o estudo da aplicação da Contabilidade de custos nas empresas prestadoras de serviços, nos cursos de Ciências Contábeis, descrevendo características do ensino das disciplinas de Contabilidade de custos e estabelecendo relações entre os resultados obtidos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois para Gil (2002) a pesquisa descritiva descreve as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

No processo de 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 (2003) 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 das disciplinas de Contabilidade de custos, através de interrogação por meio de questionários, foi utilizada pesquisa do tipo levantamento, que conforme Gil (2002) é caracterizada 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, 2006) 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, 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 similar, 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, 24 cursos responderam à pesquisa. Desses, 08 pertencem a instituições com estrutura multi *campi*, sendo 03 da UNC e 02 da UNOESC e 03 da UNISUL. Considerando que nessas duas instituições não são os mesmos professores que lecionam a disciplina nos *campi* distintos, cada *campi* será tratado como 01 instituição diferente.

Ainda houve um caso em que dois professores da mesma instituição responderam ao questionário, e para fins de análise, esses questionários serão tratados como se fossem de duas instituições distintas, totalizando 25 questionários.

O Quadro 1 lista as instituições que participaram da pesquisa:

INSTITUIÇÃO	SIGLA	MUNICÍPIO
Centro de Educação Superior	ÚNICA	Florianópolis
Centro Universitário de Brusque	UNIFEBE	Brusque
Centro Universitário de Jaraguá do Sul	UNERJ	Jaraguá do Sul

Faculdade Barddal de Ciências Contábeis	BARDAAL	Florianópolis
Faculdade Concórdia	FACC	Concórdia
Faculdade de Itapiranga	FAI	Itapiranga
Faculdade do Vale do Itajaí Mirim	FAVIM	Brusque
Faculdade Exponencial	FIE	Chapecó
Faculdade Metropolitana de Guaramirim	FAMEG	Guaramirim
Faculdade Pinhalzinho	HORUS	Pinhalzinho
Instituto Blumenauense de Ensino Superior	IBES	Blumenau
Universidade Comunitária Regional de Chapecó	UNOCHAPECÓ	Chapecó
Universidade da Região de Joinville	UNIVILLE	Joinville
Universidade do Contestado	UNC	Curitibanos, Canoinhas e Mafra
Universidade do Oeste de Santa Catarina	UNOESC	Joaçaba e Xanxerê
Universidade do Sul de Santa Catarina	UNISUL	Braço do Norte, Palhoça e Tubarão
Universidade do Vale do Itajaí	UNIVALI	Biguaçu
Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí	UNIDAVI	Taió
Universidade Regional de Blumenau	FURB	Blumenau

Fonte: dados da pesquisa.

Quadro 1 – 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
- Conteúdo em que o assunto é abordado
- Ensino do assunto nos métodos de custeio
- Explicação do conteúdo e aplicação de exercícios
- Criação de uma disciplina específica sobre o assunto

4 Análise de dados

4.1 Abordagem do assunto na ementa da disciplina

Visando identificar a importância dada pelos professores ao ensino da Contabilidade de custos voltada às empresas de serviços, questionou-se a eles se nas ementas das disciplinas que lecionam existe algum tópico que trate exclusivamente do assunto.

A hipótese levantada é que a existência de um tópico específico sobre o assunto mostraria que o ensino da Contabilidade, em especial o da Contabilidade de custos, vem acompanhando as transformações ocorridas no ambiente econômico, onde o setor de serviços vem se consolidando como o mais dinâmico na economia mundial.

A tabela 1 demonstra o resultado obtido:

Tabela 1 – Abordagem do assunto na ementa da disciplina

Resposta	Quantidade	%
Não existe um tópico na ementa	15	60,00
Sim, existe um tópico na ementa	10	40,00
Total	25	100,00

Fonte: dados da pesquisa

O resultado encontrado demonstrou que em 40,00% dos cursos pesquisados os professores já incluíram na ementa da disciplina Contabilidade de custos, ou outra relacionada a ela, um tópico que aborda especificamente o setor de serviços. Porém, apesar do equilíbrio apresentado pela questão, a maioria (60,00%) ainda não incluiu na ementa da disciplina, um tópico específico sobre o assunto.

Considerando a origem histórica da Contabilidade de custos, que se deu num ambiente industrial e ainda que em geral a bibliografia encontrada é voltada ao setor industrial, o resultado pode ser considerado animador, já que 40% dos cursos pesquisados demonstraram que estão atentos à evolução da Contabilidade e atualizaram suas ementas a esse novo cenário.

É importante ressaltar que as ementas dos cursos que participaram do estudo não foram consultadas para averiguação das respostas dadas pelos professores, se atendo a pesquisa somente às informações dadas pelos docentes.

4.2 Abordagem do assunto durante o conteúdo da disciplina

Na seqüência, questionou-se aos professores dos cursos onde a ementa da disciplina não possui nenhum tópico específico sobre custos nas empresas de serviços (60%), se mesmo não estando previsto na ementa, o assunto está presente quando do ensino dos outros conteúdos da disciplina.

Os resultados estão expostos na tabela 2:

Tabela 2 – Abordagem do assunto durante o conteúdo da disciplina

Resposta	Quantidade	%
Sim, o assunto é abordado durante o conteúdo da disciplina	13	86,67
Não, o assunto não é abordado durante o conteúdo da disciplina	2	13,33
Total	15	100,00

Fonte: dados da pesquisa

A resposta foi positiva, já que a grande maioria (86,67%) dos entrevistados afirmou que aborda de alguma forma o assunto quando do ensino dos conteúdos previstos na ementa da disciplina e apenas dois professores afirmaram que além de não colocar o assunto na ementa também não o ensina durante os demais conteúdos da disciplina.

Portanto, evidencia-se a relevância do assunto, já que considerando os que incluíram o assunto na ementa da disciplina e os que tratam do assunto durante outros conteúdos da disciplina, verifica-se que 92% dos professores pesquisados tratam da Contabilidade de custos nas empresas de serviços quando do ensino dos assuntos pertinentes à disciplina.

4.3 Justificativa para a falta de abordagem do assunto

Em relação aos professores que declararam não tratarem do setor de serviços em nenhum conteúdo da disciplina, indagou-se aos mesmos qual o motivo da ausência desse assunto relevante durante o andamento das aulas. Entre as razões possíveis foram colocadas as seguintes alternativas: ausência de bibliografia, falta de tempo no programa da disciplina, desconhecimento do assunto pelo professor e também pelo professor considerar o tema irrelevante.

As razões apontadas pelos professores foram a ausência de bibliografia, por um deles, e a falta de relevância do tema, por outro, conforme demonstrado na tabela 3.

Tabela 3 – Justificativas para a falta de abordagem da Contabilidade de custos nas empresas prestadoras de serviços

Justificativa	Quantidade	%
Ausência de bibliografia	1	50,00
Falta de tempo no programa	0	0,00
Desconhecimento do assunto	0	0,00
Falta de relevância do tema	1	50,00
Total	2	100,00

Fonte: dados da pesquisa

Realmente, a ausência de bibliografia que trate especificamente sobre Contabilidade de custos nas empresas de serviços é notável. Até em razão do desenvolvimento desse ramo do conhecimento contábil ter sido voltado às processos industriais, o próprio ensino da disciplina foi direcionado para atender às necessidades das empresas comerciais e principalmente industriais, sendo comum nos livros, por exemplo, os termos Custo das Mercadorias Vendidas, Custos dos Produtos Vendidos e raramente Custos dos Serviços Prestados.

Schultz et al. (2006) analisaram as publicações de pesquisas no Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação em Administração (ENANPAD) e em periódicos na área de administração, durante o período de 2000 a 2004 e concluíram sobre a escassez de artigos sobre custos nas empresas de serviços. Os autores encontraram apenas 4,21% de artigos publicados no ENANPAD na área de Contabilidade e Controle Gerencial, sobre custos nas empresas de serviços.

Mesmo assim, conforme as questões anteriores, percebe-se que os professores vêm superando essa dificuldade e abordam o assunto durante as disciplinas de Contabilidade de custos, seja num tópico específico da disciplina ou no decorrer dos outros assuntos.

4.4 Conteúdo em que o assunto é abordado

O estudo questionou aos professores que abordam a Contabilidade de custos nas empresas de serviços durante os conteúdos da disciplina, durante qual assunto isso é feito. Ressalta-se que esses professores, são aqueles dos cursos onde não existe na ementa da disciplina um tópico específico sobre o assunto.

As alternativas apresentadas identificavam se os professores abordam o setor de serviços durante o ensino de custos na apuração dos resultados, da contabilização dos custos, da departamentalização, dos sistemas de custeio ou ainda durante diversos assuntos. A tabela 4 apresenta os resultados:

Tabela 4 - Assuntos em que a Contabilidade de custos nas empresas prestadoras de serviços é abordada

Assuntos	Quantidade	%
Durante vários assuntos	8	61,54
Sistemas de custeio	3	23,08
Departamentalização	2	15,38
Custos na apuração dos resultados	0	0,00
Contabilização dos custos	0	0,00
Total	13	100,00

Fonte: dados da pesquisa

Segundo os resultados demonstram, a maioria dos professores (61,54%) afirmou que aborda o setor de serviços na disciplina Contabilidade de custos durante o ensino de vários assuntos da disciplina.

Já 23,08% dos professores responderam que somente abordam custos nas empresas de serviços durante o ensino dos sistemas de custeio e ainda 15,38% destacaram que abordam

custos nas empresas de serviços durante o ensino da departamentalização. Destaca-se também que um professor respondeu que além de abordar as empresas de serviços durante vários assuntos, o faz com mais ênfase quando do ensino da departamentalização. O resultado pode ser explicado pela peculiaridade das empresas de serviços que em muitos casos podem apresentar departamentos com características diferentes, como é o caso de um hotel, que apresenta departamentos com características industriais, comerciais e claro de serviços, sendo que alguns trabalhos como o de Alves (2002), já estudaram a aplicação da departamentalização no setor hoteleiro.

Quanto à abordagem do setor de serviços durante o ensino dos métodos de custeio, o resultado pode ser considerado normal, visto que em geral os artigos que são produzidos sobre custos nas empresas de serviços, estudam a aplicação de algum método de custeio em determinado tipo de empresa de serviços. Os recentes trabalhos de Camalho e Rocha (2006) que estudaram a aplicação do custeio alvo nos serviços hospitalares e de Leitão e Silva (2006) que estudaram a aplicação do custeio variável no setor hoteleiro, são exemplos desses estudos.

Ainda evidenciou-se que nenhum professor dá ênfase ao setor de serviços quando do ensino da contabilização dos custos, o que pode levar a duas hipóteses: o ensino da contabilização dos custos de forma geral serve tanto para empresas industriais e comerciais como de serviços ou a contabilização de custos nas empresas de serviços não é abordada.

4.5 Ensino do assunto nos métodos de custeio

Em seguida, foi perguntado aos professores se eles tratam da Contabilidade de custos nas empresas de serviços durante o ensino dos métodos de custeio e em qual método eles o fazem. A questão foi dirigida tanto para os professores dos cursos onde existe na ementa da disciplina um tópico que trata sobre custos nas empresas de serviços como para os professores dos cursos onde não existe um tópico específico na ementa e o assunto é abordado durante o ensino de outros conteúdos da ementa.

A tabela 5 demonstra o resultado da questão:

Tabela 5 – Métodos de custeio em que a Contabilidade de custos nas empresas prestadoras de serviços é abordada

Sistemas de custeio	Quantidade	%
Em diversos sistemas de custeio	9	39,13
Custeio ABC	5	21,74
Custeio por absorção	3	13,04
Custeio variável	2	8,70
Custeio por absorção e variável	1	4,35
Não responderam	3	13,04
Total	23	100,00

Fonte: dados da pesquisa

Nessa questão se observou certo equilíbrio nas respostas, pois nenhum método de custeio se destacou demasiadamente. O método de custeio mais observado quando do ensino voltado às empresas de serviços, foi o Custeio Baseado em Atividades (ABC), 21,74%, seguido pelo custeio por absorção e variável. Já 39,13% dos professores responderam que tratam do setor de serviços quando do ensino de diversos sistemas de custeio.

Os resultados demonstram que quando da abordagem da contabilidade de custos nas empresas de serviços, nenhum método de custeio é considerado como específico para as empresas de serviços, já que nenhum dos métodos recebeu a grande maioria das opiniões, pois a maioria dos professores aborda o assunto durante o ensino de vários métodos de custeio.

4.6 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 nas disciplinas de Contabilidade de custos, independente do assunto ensinado, eles utilizam exemplos voltados a empresas industriais, comerciais ou de serviços.

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	15	60,00
Empresas industriais	4	16,00
Empresas industriais e comerciais	3	12,00
Empresas industriais e prestadoras de serviços	3	12,00
Empresas prestadoras de serviços	0	0,00
Total	25	100,00

Fonte: dados da pesquisa

A grande maioria dos professores (60%) respondeu que utiliza exemplos voltados a diversos tipos de empresas, sendo que as empresas de serviços estão incluídas nessa alternativa. Somente 16% responderam que utilizam exemplos voltados apenas a empresas industriais e 12% a empresas industriais e comerciais e a empresas industriais e prestadoras de serviços e nenhum professor respondeu que utiliza apenas exemplos voltados a empresas prestadoras de serviços.

O resultado confirma os números obtidos nas questões anteriores, demonstrando que os professores vêm de alguma forma tratando da Contabilidade de custos nas empresas de serviços durante suas aulas, seja na criação de um tópico específico sobre o assunto, seja no ensino durante diversos assuntos ou na utilização de exemplos e na explicação da disciplina.

4.7 Criação de uma disciplina específica sobre o assunto

Por fim, a última questão identificou se os professores consideram necessária a criação de uma nova disciplina nos cursos de Ciências Contábeis que trate especificamente de Contabilidade de custos nas empresas de prestação de serviços.

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	19	76,00
Sim, é necessária a criação de uma disciplina específica	6	24,00
Total	25	100,00

Fonte: dados da pesquisa

As respostas demonstraram que a grande maioria dos professores considera desnecessária a criação de uma nova disciplina, já que 76,00% foram contra essa alternativa e somente 24,00% foram a favor.

Esse resultado leva a crer que os professores consideram que apesar da relevância do setor de serviços e da aplicação da Contabilidade de custos nesse setor, o seu ensino não enseja a criação de uma nova disciplina, sendo suficiente a sua abordagem dentro das disciplinas de Contabilidade de custos num âmbito geral.

5 Conclusões

Esse estudo verificou se é abordada a aplicação da Contabilidade de custos nas empresas prestadoras de serviços, nas disciplinas de Contabilidade de custos, nos cursos de Ciências Contábeis oferecidos pelas IES do Estado de Santa Catarina.

Os resultados da pesquisa demonstraram que o assunto recebe atenção dos professores e que o mesmo é tratado com destaque no ensino da disciplina Contabilidade de custos.

Em 40% dos cursos pesquisados a Contabilidade de custos nas empresas prestadoras de serviços tem inclusive um tópico próprio na ementa da disciplina e no restante (60%) mesmo não existindo um tópico específico, os professores declaram que tratam do assunto durante o ensino dos vários tópicos que formam a ementa da disciplina.

Também se verificou que o setor de serviços é estudado quando do ensino de diversos assuntos relacionados à disciplina Contabilidade de custos, com ênfase nos sistemas de custeio e na departamentalização, que inclusive já foi apontada por alguns autores como um grande instrumento de gestão para as empresas de serviços.

No que diz respeito aos métodos de custeio aplicáveis às empresas de serviços, os professores declaram que tratam desse setor quando do ensino dos diversos métodos de custeio, não prevalecendo nenhuma grande preferência por determinado método, mesmo assim é importante ressaltar que o método ABC se destacou um pouco mais do que os outros.

Os professores ainda declararam 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. Os professores também se mostraram contrários à criação de uma disciplina específica de Contabilidade de custos nas empresas prestadoras de serviços, até porque conforme os resultados obtidos nas questões anteriores, os professores já tratam do assunto no decorrer da disciplina Contabilidade de custos.

Portanto, considerando a importância do setor de prestação de serviços e considerando também que o ensino da Contabilidade deve estar em sintonia com as transformações tanto econômicas, sociais e tecnológicas, o estudo demonstrou que apesar de ter raízes industriais, a Contabilidade de custos vem evoluindo e sendo abordada não só visando sua aplicação à empresas industriais e comerciais, mas também nas empresas prestadoras de serviços.

Referências

ALVES, L. N. **Relatórios gerenciais nas empresas hoteleiras com enfoque na divisionalização**. 2002. 113f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002. Disponível em: <<http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/9404.pdf>>. Acesso em: 12 out 2006.

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.

CAMALHO, R. R., ROCHA, W. **Custeio alvo em serviços hospitalares um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos**. In: 6º CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2006, São Paulo (SP). Anais em CD-ROM, 27 a 28 de jul. 2006.

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.

CORRÊA, Henrique Luiz; CAON, Mauro. **Gestão de serviços: lucratividade por meio de operações e de satisfação.** São Paulo : Atlas, 2002. 479p, il.

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.

FITZSIMMONS, James A; FITZSIMMONS, Mona J. **Administração de serviços: operações, estratégia e tecnologia de informação.** 4. ed. Porto Alegre : Bookman, 2005. 564 p, il.

GIANESI, Irineu G. N; CORRÊA, Henrique Luiz. **Administração estratégica de serviços: operações para a satisfação do cliente.** São Paulo : Atlas, 1994. 233p, il.

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

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Comunicação Social.** Contas Nacionais Trimestrais – Indicadores de Volume e Valores Correntes. Disponível em:

<http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=337&id__pagina=1>. Acesso em: 20 out. 2006.

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: 20 out. 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 6. ed. São Paulo : Atlas, 2000. 336p, il.

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.

LEITÃO, C. R. S., SILVA, J. D. G. **Utilização do Custeio Variável no Gerenciamento de Hotéis: Uma Pesquisa no Setor Hoteleiro do Nordeste Brasileiro.** In: 6º CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2006, São Paulo (SP). Anais em CD-ROM, 27 a 28 de jul. 2006.

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.

MARION, Jose 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.

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

SCHULTZ, C. A., ZANIEVICZ, M., BORGERT, A. e LAFFIN, M. **Produção científica na área de custos no setor de serviços no período de 2000 a 2004.** In: 6º CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2006, São Paulo (SP). Anais em CD-ROM, 27 a 28 de jul. 2006.