

# Ensino de Custos No Brasil: evidências Empíricas Coletadas Pela Internet

**Paulo Schmidt**

**Juliana Matos De Meira**

**Cláudio De Araújo Wanderley**

## **Resumo:**

*Este trabalho é parte de uma pesquisa mais ampla que investiga o ensino de custos no Brasil. O objetivo deste artigo é verificar como o Custeio Baseado em Atividades (ABC - Activity Based Costing) está sendo apresentado para os alunos do curso de Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior do Brasil. Foi realizada uma pesquisa através de questionário disponibilizado na internet para os professores que ensinam assuntos relacionados a custos em curso de graduação em Ciências Contábeis no Brasil. Foram obtidas 58 respostas. A pesquisa revela que grande parte dos professores (81%) ensina o Custeio Baseado em Atividades na graduação do Curso de Ciências Contábeis, o que demonstra que esse assunto já está consolidado como um tópico importante do ensino de Custos. Com relação ao nível de escolaridade dos professores que ensinam custos pode ser observado que grande parte dos professores (87%) possui formação acadêmica de mestrando em diante. A maioria dos professores é favorável ao ABC, pois julgam que o ABC é um sistema moderno e capaz de melhorar a performance das empresas. No entanto, existem duas evidências encontradas na pesquisa que podem prejudicar um melhor entendimento por parte dos alunos sobre o funcionamento do ABC que são as seguintes: (a) Grande parte dos professores (74%) tem apenas conhecimento teórico do ABC; e (b) Metade dos professores ensinam o ABC aplicado apenas em indústrias. O conhecimento apenas teórico sobre o ABC induz os professores ensinarem este sistema de custeio apenas utilizando exemplos dos livros, a maioria aplicados ao setor industrial, o que foi confirmado através de teste de hipótese realizado.*

**Área temática:** *Ensino na Área de Custos*

**ENSINO DE CUSTOS NO BRASIL:  
EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS COLETADAS PELA INTERNET  
TRABALHO 17.191**

**RESUMO**

Este trabalho é parte de uma pesquisa mais ampla que investiga o ensino de custos no Brasil. O objetivo deste artigo é verificar como o Custeio Baseado em Atividades (ABC - Activity Based Costing) está sendo apresentado para os alunos do curso de Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior do Brasil. Foi realizada uma pesquisa através de questionário disponibilizado na internet para os professores que ensinam assuntos relacionados a custos em curso de graduação em Ciências Contábeis no Brasil. Foram obtidas 58 respostas. A pesquisa revela que grande parte dos professores (81%) ensina o Custeio Baseado em Atividades na graduação do Curso de Ciências Contábeis, o que demonstra que esse assunto já está consolidado como um tópico importante do ensino de Custos. Com relação ao nível de escolaridade dos professores que ensinam custos pode ser observado que grande parte dos professores (87%) possui formação acadêmica de mestrando em diante. A maioria dos professores é favorável ao ABC, pois julgam que o ABC é um sistema moderno e capaz de melhorar a performance das empresas. No entanto, existem duas evidências encontradas na pesquisa que podem prejudicar um melhor entendimento por parte dos alunos sobre o funcionamento do ABC que são as seguintes: (a) Grande parte dos professores (74%) tem apenas conhecimento teórico do ABC; e (b) Metade dos professores ensinam o ABC aplicado apenas em indústrias. O conhecimento apenas teórico sobre o ABC induz os professores ensinarem este sistema de custeio apenas utilizando exemplos dos livros, a maioria aplicados ao setor industrial, o que foi confirmado através de teste de hipótese realizado.

**PALAVRAS CHAVE:** ensino de custos, custeio baseado em atividades e ensino de contabilidade.

Área temática: Ensino na área de custos

## **ENSINO DE CUSTOS NO BRASIL: EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS COLETADAS PELA INTERNET**

### **1. INTRODUÇÃO**

Este trabalho é parte de uma pesquisa mais ampla que investiga o ensino de custos no Brasil. O objetivo deste artigo é verificar como o Custeio Baseado em Atividades (ABC - *Activity Based Costing*) está sendo apresentado para os alunos do curso de Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior do Brasil.

Foi realizada uma pesquisa através de questionário disponibilizado na internet para os professores que ensinam assuntos relacionados a custos em curso de graduação em Ciências Contábeis no Brasil.

Este trabalho justifica-se devido à importância do custeio ABC, que pode ser confirmada através das observações de diversos autores (Martins, 2000; Atkinson et al., 2000; Garrinson e Noreen, 2001; Horngren, Foster, e Datar, 2000; e Maher, 2001) de livros didáticos de custos e contabilidade gerencial que acrescentaram capítulos sobre o assunto em seus livros por este ser um sistema de custeio moderno e com boa aceitação prática.

O trabalho está estruturado em mais seis seções, além desta introdução e da lista de referências bibliográficas: Custeio Baseado em Atividades, onde são apresentados conceitos do referido sistema de custeio; Ensino de Custos nos Cursos Superiores, onde são abordados trabalhos que tratam do assunto; Metodologia, que traz explicações sobre como foi realizada a pesquisa junto aos professores; Análise dos Resultados, onde são descritos e discutidos os resultados obtidos com a pesquisa; Análise das hipóteses, que mostra os resultados dos testes de hipóteses realizados; e Conclusões, onde são expostos os comentários finais e as limitações do estudo.

### **2. CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES**

O custeio baseado em atividades - ABC - surge em virtude do avanço tecnológico e crescente complexidade dos sistemas de produção com uma grande diversidade de produtos e modelos fabricados pelas empresas. De acordo com Martins (2000), em virtude do exposto acima é importante um tratamento na alocação dos custos fixos de fabricação aos produtos, pois os mesmos graus de arbitrariedade e de subjetividade eventualmente tolerados no passado podem provocar hoje enormes distorções. Essas dependerão dos dois fatores citados: proporção dos custos indiretos no total e diversificação das linhas de produto.

O sistema de custeio tradicional, conforme aponta Kaplan e Cooper (1998) só responde à seguinte pergunta: “Como a organização pode alocar custos para a geração de relatórios financeiros e controle de custos departamentais?”.

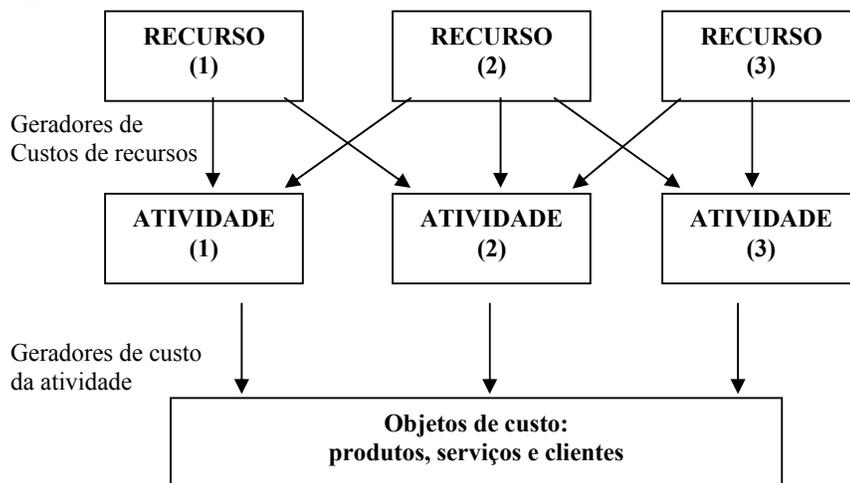
Segundo Kaplan e Cooper (1998, p.93-94), o ABC pretende responder as seguintes perguntas:

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

O foco do ABC não é alocar os custos aos produtos para fim de apuração do valor do estoque. O ABC tem como foco identificar as razões que justificam os recursos consumidos pela organização.

De acordo com Miranda (1999), o sistema ABC é baseado no pressuposto de que custos são direcionados por atividades requisitadas pelo processo produtivo e levados aos produtos. Nesse sistema, os custos indiretos são, num primeiro estágio, associados às atividades e num segundo estágio são alocados aos produtos através de direcionadores de custos. No segundo estágio está a característica mais importante do ABC, não apenas a natureza da alocação (através de atividades no ABC) diferente do tradicional sistema de custeio, mas também o número de bases de alocações usadas é bem maior.

O sistema de custeio baseado na atividade relaciona custos relativos a recursos com atividade e usam geradores de custo da atividade para relacionar custos da atividade a objetos. Esse processo pode ser observado através da figura 1 apresentada por Cogan (1997), adaptada para esse trabalho, que representa um modelo conceitual do ABC.



Fonte: Adaptado de Cogan (1997)

**Figura 1. Modelo do ABC**

### 3. O ENSINO DE CUSTOS NOS CURSOS SUPERIORES

Shank e Govindarajan (1997) acreditam que a transição da contabilidade de custos para a análise gerencial de custos levou ao destaque que a contabilidade gerencial desfruta atualmente na indústria, comércio e nos meios acadêmicos. De acordo com estes autores, o próximo passo é a mudança para a gestão estratégica de custos. Eles acrescentam que nos Estados Unidos, desde o início da década de 1970, os grandes periódicos acadêmicos começaram a publicar regularmente artigos sobre estratégia e também foram lançados novos periódicos, tanto acadêmicos quanto de negócios, que publicam regularmente artigos sobre estratégia.

No entanto, destacam que neste mesmo período, pouca atenção foi dada a este assunto nos grandes periódicos de pesquisa em contabilidade, o que reflete nos livros didáticos de contabilidade gerencial.

Maher (2000) faz uma retrospectiva do ensino de custos nos Estados Unidos nos últimos 50 anos. Ele mostra que houve um crescimento da participação de temas mais atuais nos livros textos adotados nos cursos superiores de contabilidade nos Estados Unidos, especialmente o custeio ABC. O artigo evidencia que a principal fonte de inovação dos livros textos foi a prática das empresas e a pesquisa empírica. Examinando

duas diferentes edições do livro de Horngren (1982 e 2000), Maher (2000) verifica que o custeio ABC é o tópico que recebeu o maior número de páginas adicionais.

Ainda segundo Maher (2000), os professores de contabilidade gerencial continuam diminuindo a ênfase na contabilidade de custos tradicional e passando a enfatizar cada vez mais o ensino de custos para fins gerenciais e de contabilidade gerencial.

No Brasil, a literatura sobre ensino de contabilidade, e mais especificamente, sobre o ensino de custos, é escassa. Dentre os poucos autores que se dedicaram ao assunto devem ser citados: Koliver, 1997; Marion e Marion, 1999; Marion, 1986; Marion, 1985; Marion, 1983; Marion, 1986; Oliveira, Espíndola e Arquirusal, 1999; Schwez, 1998; Schwez, 1995; Silva, 1994; Souza, 1999; e Vaini, 1994.

### 3. METODOLOGIA

A pesquisa foi conduzida no segundo semestre de 2001. O questionário foi elaborado com base na experiência didática dos professores líderes da pesquisa. O questionário foi disponibilizado na *home page* do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS ([www.ufrgs.br/dcca/](http://www.ufrgs.br/dcca/)). Para atrair professores para a *home page* do questionário, foram enviados e-mails a todas as instituições de ensino superior que ofereciam curso de Ciências Contábeis. A lista foi obtida na Secretaria de Educação Superior (MEC). O e-mail foi endereçado aos coordenadores do curso e solicitava que este divulgasse a pesquisa junto aos professores das disciplinas que contemplassem o ensino de custos, no curso de Ciências Contábeis.

Os questionários analisados nesta pesquisa foram obtidos ao longo de 6 meses em que a *home page* foi disponibilizada.

### 4. PRINCIPAIS RESULTADOS DA PESQUISA

Nesta seção são apresentados os principais resultados da pesquisa, através de análise descritiva. Foram obtidas 58 respostas de professores do curso de Ciências Contábeis que lecionam assuntos relacionados a Custos em diversas instituições de ensino superior do Brasil, as quais não serão citadas neste trabalho. Dos questionários respondidos, 42 permitiam identificar o Estado da instituição de ensino do professor respondente. A tabela 1 mostra o número de questionários respondidos por Estado e a tabela 2 o número de questionários por Região.

Estados	Frequência	Percentual
		Válido (%)
Rondônia	2	4,76
Mato Grosso	1	2,38
Minas Gerais	3	7,14
Pernambuco	4	9,52
Rio Grande do Norte	2	4,76
Paraíba	1	2,38
Espírito Santo	3	7,14
São Paulo	10	23,81
Rio Grande do Sul	8	19,05
Santa Catarina	5	11,90
Paraná	3	7,14

**Tabela 1: Estados dos respondentes**

Regiões	Frequência	Percentual Válido (%)
Norte	2	4,76
Centro-oeste	4	9,52
Nordeste	7	16,67
Sudeste	13	30,95
Sul	16	38,10
Total	42	100,00

Tabela 2: Regiões dos respondentes

Na tabela 3 são apresentados os resultados referentes à formação acadêmica dos respondentes. Pelo percentual acumulado, observa-se que 24% dos professores que responderam esta questão têm formação superior ou especialização. Os demais 76% estão distribuídos da seguinte forma: Mestrandos em Ciências Contábeis ou em outras áreas, 26%; Mestres em Ciências Contábeis ou em outras áreas, 30%; Doutorandos em Ciências Contábeis e em outras áreas, 15%; Doutores em Ciências Contábeis e em outras áreas, apenas 5%.

Formação Acadêmica	Freqüência	Freqüência Acumulada	Percentual Válido (%)	Percentual Acumulado (%)
Graduado em Ciências Contábeis	3	3	5,56	5,56
Graduado em Outra Área	1	4	1,85	7,41
Especialista em Ciências Contábeis (cursando)	1	5	1,85	9,26
Especialista em Outra Área (cursando)	1	6	1,85	11,11
Especialista em Ciências Contábeis (concluído)	7	13	12,96	24,07
Especialista em Outra Área (concluído)	0	13	0	24,07
Mestre em Ciências Contábeis (cursando)	11	24	20,37	44,44
Mestre em Outra Área (cursando)	3	27	5,56	50,00
Mestre em Ciências Contábeis (concluído)	9	36	16,67	66,67
Mestre em Outra Área (concluído)	7	43	12,96	79,63
Doutor em Ciências Contábeis (cursando)	4	47	7,41	87,04
Doutor em Outra Área (cursando)	4	51	7,41	94,44
Doutor em Ciências Contábeis (concluído)	2	53	3,70	98,15
Doutor em Outra Área (concluído)	1	54	1,85	100,00
Não respondeu	4	58	7,41	

Tabela 3: Formação acadêmica

A tabela 4 resume os resultados sobre os professores que ensinam custeio ABC. A pesquisa revela que 46 respondentes ensinam o ABC em suas aulas sobre custos, o que representa 81% do total de respostas válidas.

<b>Ensino do Custeio ABC</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual Válido (%)</b>
Sim	46	81
Não	11	19
Não respondeu	1	

Tabela 4: Ensino do ABC

Solicitou-se aos respondentes que assinalassem como haviam conhecido o custeio ABC. Permitiu-se múltipla resposta, uma vez que poderia haver casos de o respondente ter tomado conhecimento do ABC através de mais de uma fonte, simultaneamente. A Tabela 5 resume as respostas fornecidas pelos 43 professores que responderam esta questão. Os principais resultados foram: 69,77% destes professores tomaram conhecimento do ABC através da literatura; 46,51% em curso de mestrado; e 34,88% através da participação em congresso.

<b>Como conheceu o ABC</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual Válido (%)</b>
Através da literatura	30	69,77
Informação de outro professor	4	9,3
Em curso de especialização	9	20,93
Em curso de mestrado	20	46,51
Através da participação em congresso	15	34,88
Na empresa em que trabalho	6	13,95
Total de respondentes	43	

Tabela 5: Como conheceu o ABC

A pesquisa revela que a maioria (74,14%) dos professores que participaram da pesquisa tem apenas conhecimento teórico do ABC, conforme pode ser visto na tabela 6.

<b>Conhecimento do ABC</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual Válido (%)</b>
Apenas teórico	43	74,14
Teórico e prático	15	25,86

Tabela 6: Conhecimento do ABC

Dos 58 respondentes, 52 revelaram ser favoráveis ao ABC, conforme pode ser visto na tabela 7.

<b>Opinião em relação ao ABC</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual Válido (%)</b>
Favorável	52	89,66
Desfavorável	6	10,34

Tabela 7: Opinião em relação ao ABC

Outra questão pesquisada buscou saber se os professores conheciam alguma empresa em sua região que tivesse aplicado o ABC. Constatou-se que 62% conheciam, enquanto que os demais 38% não conheciam, como pode ser observado na tabela 8.

<b>Conhecimento de empresa que aplicou o ABC</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual Válido (%)</b>
Sim	36	62,07
Não	22	37,93

**Tabela 8: Conhecimento de empresa que aplicou o ABC**

Em seguida foi perguntado se a aplicação havia sido bem sucedida. O resultado foi o seguinte: 72% dos 36 professores, que conheciam alguma empresa da região que havia aplicado o ABC, afirmaram que a aplicação foi bem sucedida; 19% indicaram desconhecer o resultado da aplicação; e 8% revelaram que a implantação do ABC não havia sido bem sucedida (vide tabela 9).

<b>Sucesso da aplicação do ABC</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual Válido (%)</b>
Sim	26	72,22
Não	3	8,33
Desconheço	7	19,44

**Tabela 9: Sucesso da aplicação do ABC**

Solicitou-se que os professores citassem vantagens e desvantagens de ensinar o ABC (tabelas 10 e 11). Para os dois casos, o questionário oferecia 4 opções pré-definidas e permitia que os respondentes indicassem mais outras três, livremente. Com relação às vantagens (vide Tabela 10), dos 43 professores respondentes desta questão, 56% apontaram que o ABC é um sistema de custeio moderno e 34,88% indicaram que o ABC é um sistema de custeio muito útil às empresas da região.

<b>Vantagens de ensinar o ABC</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual Válido (%)</b>
É um sistema de custeio muito útil às empresas da região	15	34,88
É fácil de ser aplicado	5	11,63
É um sistema de custeio moderno	24	55,81
É fácil de ser ensinado	6	13,95
Outros	23	53,49
Total de respondentes	43	

**Tabela 10: Vantagens de ensinar o ABC**

A questão referente às desvantagens (vide Tabela 11) foi respondida por 41 professores. Dentre as desvantagens apontadas, merecem destaque: o fato do ABC ser um sistema muito complexo e caro (alternativa assinalada por 38% dos respondentes); o fato do ABC ser muito difícil de ser aplicado (alternativa assinalada por 17% dos respondentes).

<b>Desvantagens de ensinar o ABC</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual Válido (%)</b>
Não é um sistema de custeio muito útil às empresas da região	6	14,63
É difícil de ser aplicado	7	17,07
É muito complexo e caro	15	37,59
É difícil de ser ensinado	4	9,76
Outros	22	53,66
Total de respondentes	41	

**Tabela 11: Desvantagens de ensinar o ABC**

Os respondentes foram questionados se os conteúdos de ABC apresentados em aula concentram-se na aplicação em indústrias ou também são apresentadas aplicações em vários setores, por exemplo: serviços, construção civil, hospitais, agronegócios, etc?". A tabela 12 resume as respostas. Excluiu-se da análise as respostas dos professores que, embora tenham indicado não ensinar custos, assinalaram uma das duas alternativas. Observa-se que dos 46 professores que ensinam o ABC, 50% assinalaram a alternativa "somente indústria", enquanto que os demais 50% assinalaram a outra alternativa: "também em outros setores".

<b>Setores de ensino da aplicação do ABC</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual Válido (%)</b>
Somente indústria	23	50,00
Também em outros setores	23	50,00

**Tabela 12: Setores de ensino da aplicação do ABC**

Perguntou-se aos professores como eles lecionavam o custeio ABC. Também nesta análise foram desconsideradas as respostas de professores que indicaram não ensinar custos. A tabela 13 revela que 72,73% dos 44 professores que ensinam custos e responderam a esta questão utilizam "conceitos com exercícios práticos em sala de aula". Os demais 27,27% apenas fazem "apresentação e discussão dos conceitos".

<b>Como o ABC é lecionado</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual Válido (%)</b>
Apresentação e discussão dos conceitos	12	27,27
Conceitos com exercícios práticos em sala de aula	32	72,73
Não respondeu	2	

**Tabela 13: Como o ABC é lecionado**

Para os 32 respondentes que indicaram aplicar exercícios, foi solicitado que informassem se os mesmos elaboravam os exercícios, ou se os exercícios eram extraídos de livros. O questionário deixou uma alternativa aberta para que os respondentes indicassem outra alternativa. A pesquisa mostra que 69% dos professores indicaram elaborar os exercícios por conta própria e 72% indicaram extrair os exercícios dos livros.

Quem elabora os exercícios	Frequência	Percentual Válido (%)
Eu mesmo	22	68,75
Extraio dos livros	23	71,88
Outros	6	18,75
Total de respondentes	32	

Tabela 14: Elaboração dos exercícios

## 5. ANÁLISE DAS HIPÓTESES

Além da análise descritiva dos resultados obtidos, realizou-se um estudo estatístico com a finalidade de testar algumas hipóteses de pesquisa. Foram testadas 6 hipóteses com a utilização do Teste Exato de Fisher, que segundo Lwanga e Lemeshow *apud* Nascimento Neto (2002), é uma técnica não paramétrica extremamente útil para analisar dados discretos (nominais ou ordinais), quando o tamanho das amostras é pequeno. É utilizado quando os escores se enquadram todos em uma ou outra de duas classes mutuamente exclusivos.

É necessário lembrar que o pequeno número de respostas num dos quadrantes (abaixo de 4 respostas) prejudica a análise, o que ocorreu na maioria dos testes realizados.

### 1ª Hipótese:

**H<sub>0</sub> – Não há relação entre os professores que têm conhecimento teórico e/ou prático e os que têm opinião favorável ou desfavorável em relação ao ABC**

**H<sub>1</sub> – Há relação entre os professores que têm conhecimento teórico e/ou prático e os que têm opinião favorável ou desfavorável em relação ao ABC**

Conhecimento do ABC	Opinião sobre o ABC		Total
	Favorável	Desfavorável	
Apenas Teórico	38	05	43
Teórico e Prático	14	01	15
Total	52	06	58
Teste Exato de Fisher			
Nível de Significância Caldal		0,5074	
Nível de Significância Bicaldal		1,0000	

O teste revela que não há significância estatística entre a associação de professores que têm conhecimento apenas teórico ou teórico e prático e os professores que são favoráveis ou desfavoráveis em relação ao ABC. Assim, a hipótese nula não pode ser rejeitada.

### 2ª Hipótese:

**H<sub>0</sub> – Não há relação entre os professores que têm conhecimento teórico e/ou prático e os que ensinam apenas a aplicação do ABC na indústria e os que ensinam a aplicação do ABC também em outros setores**

**H<sub>1</sub> – Há relação entre os professores que têm conhecimento teórico e/ou prático e os que ensinam apenas a aplicação do ABC na indústria e os que ensinam a aplicação do ABC também em outros setores**

Conhecimento do ABC	Setores de aplicação do ABC		Total
	Somente indústria	Também em outros setores	
Apenas Teórico	21	12	33
Teórico e Prático	02	11	13
Total	23	23	46
Teste Exato de Fisher			
Nível de Significância Caldal	0,0037		
Nível de Significância Bicaldal	0,0074		

Ainda com relação aos professores que têm conhecimento apenas teórico e teórico e prático, verificou-se significância estatística ( $p=0,004$ ) entre estes professores e os que ensinam o ABC somente na indústria ou também em outros setores.

Neste caso, a hipótese nula pode ser rejeitada e a hipótese alternativa aceita. O teste foi realizado apenas com as respostas dos professores que ensinam o ABC. Uma das possíveis causas é o fato de que a maioria dos livros usados por professores com conhecimentos apenas teóricos enfatizam apenas a indústria.

### **3ª Hipótese:**

**$H_0$  – Não há relação entre os professores que têm conhecimento teórico e/ou prático e os que lecionam o ABC apenas com apresentação e discussão dos conceitos e os que utilizam conceitos com exercícios práticos em sala de aula.**

**$H_1$  – Há relação entre os professores que têm conhecimento teórico e/ou prático e os que lecionam o ABC apenas com apresentação e discussão dos conceitos e os que utilizam conceitos com exercícios práticos em sala de aula.**

Conhecimento do ABC	Como leciona o ABC		Total
	Apresentação e discussão dos conceitos	Conceitos com exercícios práticos em sala de aula	
Apenas Teórico	11	20	31
Teórico e Prático	01	12	13
Total	12	32	44
Teste Exato de Fisher			
Nível de Significância Caldal	0,0589		
Nível de Significância Bicaldal	0,0748		

Um terceiro teste foi realizado com os professores que têm conhecimento apenas teórico e teórico e prático. Neste teste, não foi encontrada significância estatística entre estes professores e os que apenas apresentam e discutem os conceitos do ABC e aqueles que, além dos conceitos, utilizam também exercícios práticos em sala de aula para lecionar o ABC. Então, a hipótese nula não pode ser rejeitada. O teste foi realizado apenas com as respostas dos professores que ensinam o ABC.

### **4ª Hipótese:**

**$H_0$  – Não há relação entre os professores que têm opinião favorável ou desfavorável em relação ao ABC e os que conhecem ou não conhecem empresa da região que tenha aplicado o ABC**

**H<sub>1</sub> – Há relação entre os professores que têm opinião favorável ou desfavorável em relação ao ABC e os que conhecem ou não conhecem empresa da região que tenha aplicado o ABC**

Conhecimento de empresa na região que aplicou o ABC	Opinião sobre o ABC		Total
	Favorável	Desfavorável	
Conhece	33	19	52
Não conhece	03	03	06
Total	35	22	58
Teste Exato de Fisher			
Nível de Significância Caldal	0,4108		
Nível de Significância Bicaldal	0,6638		

Como pode ser observado, neste teste não houve significância estatística entre os professores que conhecem e os que não conhecem empresa na região que tenha aplicado o ABC e aqueles que são favoráveis ou desfavoráveis em relação ao ABC. Assim, a hipótese nula não pode ser rejeitada.

**5ª Hipótese:**

**H<sub>0</sub> – Não há relação entre os professores que são mestrandos, mestres, doutorandos ou doutores e os professores que ensinam ou não o ABC.**

**H<sub>1</sub> – Há relação entre os professores que são mestrandos, mestres, doutorandos ou doutores e os professores que ensinam ou não o ABC.**

Formação acadêmica	Ensina o ABC		Total
	Sim	Não	
Até especialista	7	3	10
A partir de mestrando	35	8	43
Total	42	11	53
Teste Exato de Fisher			
Nível de Significância Caldal	0,3401		
Nível de Significância Bicaldal	0,4155		

O teste revela que não há significância estatística entre a formação acadêmica dos professores e os que ensinam ou não o ABC. Assim, a hipótese nula não pode ser rejeitada.

**6ª Hipótese:**

**H<sub>0</sub> – Não há relação entre os professores que são mestrandos, mestres, doutorandos ou doutores e os professores que têm apenas conhecimento teórico ou teórico e prático do ABC.**

**H<sub>1</sub> – Há relação entre os professores que são mestrandos, mestres, doutorandos ou doutores e os professores que têm apenas conhecimento teórico ou teórico e prático do ABC.**

Formação acadêmica	Conhecimento do ABC		Total
	Apenas teórico	Teórico e prático	
Até especialista	5	5	10
A partir de mestrando	34	10	44
Total	39	15	54
Teste Exato de Fisher			
Nível de Significância Caldal	0,0921		
Nível de Significância Bicaldal	0,1127		

Neste caso, não há significância estatística entre a formação acadêmica dos professores e os que têm conhecimento apenas teórico ou teórico e prático do ABC. Então, a hipótese nula não pode ser rejeitada.

## 6. CONCLUSÕES

A pesquisa revela que grande parte dos professores (81%) ensina o Custeio Baseado em Atividades na graduação do Curso de Ciências Contábeis, o que demonstra que esse assunto já está consolidado como um tópico importante do ensino de Custos.

Com relação ao nível de escolaridade dos professores que ensinam custos pode ser observado que grande parte dos professores (87%) possui formação acadêmica de mestrando em diante. Isso pode ser interpretado como uma busca dos professores em melhor se qualificarem, pois dos professores pesquisados 41% estão fazendo um curso de mestrado ou doutorado.

A maioria dos professores é favorável ao ABC, pois julgam que o ABC é um sistema moderno e capaz de melhorar a performance das empresas. No entanto, existem duas evidências encontradas na pesquisa que podem prejudicar um melhor entendimento por parte dos alunos sobre o funcionamento do ABC que são os seguintes: (a) Grande parte dos professores (74%) tem apenas conhecimento teórico do ABC; e (b) Metade dos professores ensinam o ABC aplicado apenas em indústrias. Observou-se através dos testes de hipóteses realizados que o nível de conhecimento apenas teórico sobre o ABC faz com que os professores ensinem este sistema de custeio apenas utilizando exemplos aplicados ao setor industrial. Uma das causas mais prováveis para isso é que grande parte da literatura destinada ao ensino do ABC dedica-se apenas ao setor industrial.

No tocante ao processo de ensino do ABC constatou-se que boa parte dos professores (73%) ensina o ABC não apenas com a apresentação e discussão dos conceitos, mas também utilizando exercícios práticos em sala de aula.

Uma possível limitação do trabalho é o tamanho da amostra, relativamente pequena em relação ao número de professores que ensinam custos nos cursos superiores no Brasil. A amostra também é falha no que diz respeito à representatividade em termos geográficos, uma vez que não foram obtidas respostas de todos os Estados do País.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

COGAN, Samuel. **Modelos de ABC/ABM**: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para o ABC/ABM. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

COOPER, Robin e KAPLAN, Robert S. **The design of cost management systems**. New Jersey: Prentice Hall, 1998.

ATTKINSON, Anthony A., BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

GARRINSON, Ray H., NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George e DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KAPLAN, Robert S e COOPER, Robin. **Custo e desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. Tradução O.P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

KOLIVER, Olivio. A Educação Contábil no Brasil: Panorama, desafios e desenvolvimentos futuros. *Revista Brasileira de Contabilidade*, ano XXVI, nº108, p. 18-21, 1997.

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

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

MARION, José Carlos, MARION, Márcia Maria Costa. A importância da Pesquisa no Ensino da Contabilidade. **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**, ano III, nº7, p. 20-25, 1999

MARION, José Carlos. As Faculdades de Ciências Contábeis e a Formação do Contador. **Revista Brasileira de Contabilidade**, ano XVI, nº56, p. 50-56. 1986.

MARION, José Carlos. Efeitos do Ensino de Contabilidade na Qualidade do Profissional. **Revista Brasileira de Contabilidade**, ano XV, nº52, p. 30-32. 1985.

MARION, José Carlos. Metodologia do Ensino da Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, ano XIII, nº13, p. 34-39. 1983.

MARION, José Carlos. Metodologia do Ensino da Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, ano XVI, nº57, p. 07-09. 1986

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MIRANDA, Luiz Carlos. **Can agribusiness companies benefit from activity-based cost accounting**. VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, 1999.

NASCIMENTO NETO, Renata Valeska do. **Identificação dos métodos de custeio de indústrias brasileiras**. Universidade Federal de Pernambuco, Dissertação de Mestrado, 2002.

OLIVEIRA, C. G. de, ESPÍNDOLA, N.M. de, ARQUIRUSAL, S.C.S.. Uma nova visão do curso de Ciências Contábeis. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**, ano IV, nº 10, p.68-74, 1999

SCHWEZ, Nicolau. A questão da qualidade do ensino da contabilidade: os pequenos segredos de um bom desempenho do professor. **Revista Brasileira de Contabilidade**, ano 27, n. 109 pags. 74,79, jan./fev.1998

SCHWEZ, Nicolau. Reflexão sobre o papel do professor na área contábil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, ano XXIV, nº9, p. 12-15, 1995.

SHANK, Jonh K.; GOOVINDARAJAN, Vijav. **A Revolução dos Custos**. São Paulo: Campus, 1997.

SILVA, Joaquim Alceu Leite. Projeto Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis. **Revista Brasileira de Contabilidade**, ano XXIII, nº89, p. 32-41. 1994

SOUZA, Edmar Aparecido de. **Aspectos metódicos da utilização do método do caso no ensino da contabilidade**. Marília: UNIMAR – Universidade de Marília – Dissertação de Mestrado, 1999.

VAINI, Luiz Carlos. A reengenharia do ensino de contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, ano XXIII, nº89, p. 55-57, 1994.