

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO
Mestrado em Administração de Empresas

**ANÁLISE DAS DISCIPLINAS DA ÁREA DE
CUSTOS NO CONTEXTO DA ESTRUTURA
CURRICULAR DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO
EM ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS.**

Hélio Alves da Silva

Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP, para obtenção do título de Mestre em Administração de Empresas. (Área de Concentração: Ensino de Administração).

Orientadora: Profa. Dra. Arilda S. Godoy

São Paulo

U
d
378.81
S586a
2002
Ex.2 BC

N.Cham. d 378.81 S586a 2002
Autor: Silva, Hélio Alves da
Título: Análise das disciplinas da área



44223

Ac. 31834

Ex.2 BC U

d. 378.81
S586a

44223

**O temor do Senhor é o princípio da sabedoria, só os
insensatos desprezam a sabedoria e a instrução.**

Salomão - sábio judeu

5. METODOLOGIA	52
6. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	56
6.1 ANÁLISE DOS PLANOS DE ENSINO :	56
6.1.1 Objetivos da disciplina.....	57
6.1.2 Conteúdo programático.....	59
6.1.3 Bibliografia	61
6.1.4 Formas de avaliação.....	61
6.2 A OPINIÃO DOS PROFESSORES :	61
6.2.1 Importância da disciplina Contabilidade de Custos na formação do Administrador de Empresas.....	62
6.2.2 Integração da disciplina.....	64
6.2.3 Conteúdo programático da disciplina.....	66
6.2.4 Estratégias de ensino utilizadas	67
6.2.5 Formas de avaliação do aluno pelo professor	68
6.2.6 Formas de desenvolvimento dos programas da disciplina.....	69
6.2.7 Pré requisitos da disciplina.....	70
6.2.8 Bibliografia da disciplina	71
6.2.9 Integração entre os professores que ministram a disciplina.....	72
6.2.10 Influência exercida sobre os planos de ensino por técnicas recentemente desenvolvidas	73
6.3 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS POR INSTITUIÇÃO :	75
6.3.1 Instituição A.....	75
6.3.2 Instituição B	76
6.3.3 Instituição C	78
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	80
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:	84

LISTA DE FIGURAS

Figura 1.1	Distribuição percentual do número de cursos por área de conhecimento:	20
Figura 3.1	Comparação entre custeio variável e custeio por absorção	32
Figura 3.2	Evolução dos componentes do valor agregado	34

LISTA DE TABELAS

Tabela 1.1	Participação dos 10 maiores cursos em relação ao total de matrícula, concluintes, vagas e inscrições no vestibular	21
Tabela 1.2	Número e percentual de cursos de administração por dependência administrativa, tipo de instituição (natureza) e situação legal, segundo a região.....	22
Tabela 6.1	Objetivos da disciplina.....	58
Tabela 6.2	Itens abordados nos planos da disciplina	60

RESUMO

A intensificação e o aprofundamento de mudanças substantivas na dinâmica do mundo atual, que transcendem os fenômenos meramente econômicos, invadindo as dimensões políticas, sociais e culturais, ocorridas nas últimas décadas têm afetado fortemente o processo educacional. O conhecimento já não mais se caracteriza por ser estável e duradouro. Neste contexto, torna-se necessário avaliar constantemente nossas atividades, e entre elas o processo educacional. O objetivo deste trabalho é avaliar o ensino de custos nos cursos de graduação em Administração de Empresas. Para tanto, fez-se uma pesquisa qualitativa em três universidades da cidade de São Paulo. Os dados foram coletados através de entrevistas semi-estruturadas com sete professores e três coordenadores do curso de Administração de Empresas. Foram também coletados e analisados os planos de ensino das instituições pesquisadas. A análise dos dados foi realizada pelo método de análise de conteúdo com base na análise temática do texto. Os resultados obtidos mostram o reconhecimento, pelas três instituições, da importância do conhecimento das técnicas de custeio pelos alunos, mas demonstram que as instituições possuem diferentes dificuldades em se adequar às novas necessidades, geradas pelas rápidas modificações no cenário externo às instituições de ensino. As ações das universidades em prol da atualização do ensino da disciplina são, em diferentes graus, ainda limitadas. Mesmo com algum espaço ganho, ainda há muito que ser conquistado. Os estudos que analisam questões curriculares pretendem oferecer uma contribuição nesse sentido, fornecendo dados e informações que auxiliem as instituições, através dos coordenadores de cursos e professores, a refletirem sobre a pertinência, atualidade e adequação dos conteúdos ensinados na área de custos, na formação dos administradores de empresas.

ABSTRACT

The educational process has been strongly affected by the intensification and deepening of substantive changes in the current world dynamics, which exceed the phenomenon merely economical invading the politics, social and cultural dimensions that occurred in the last decades. The knowledge is not characterized anymore for being steady and lasting. In this context, becomes necessary to evaluate our activities constantly, including the educational process. The objective of this work is to evaluate the education of costs in the graduation's courses. This study it is characterized as a qualitative research that intends to analyze the education of costs in the graduation's courses in three universities in São Paulo City. The data were collected through semi-structured interviews with seven professors and three coordinators of Business Administration Course. Also, the plans of education of the searched institutions had been collected and analyzed. Data analysis was executed by the content analysis method, based on the text's thematic observation. The results show the recognition, by the three institutions, of the importance of the knowledge of costs techniques by the students of Business Administration courses, but they demonstrate that the institutions have different difficulties to adjust to the new necessities, that was generated for the fast modifications in the external scene to the education institutions. The actions of the universities to improve and update of the learning of discipline are, in different degrees, still limited. Despite the conquered space, there is more to achieve. The studies that analyze curricular questions intend to offer a contribution in this direction, supplying data and information that assist the institutions, through the courses coordinators and professors to reflect on the relevancy, nowadays and adequacy of the contents taught in the area of costs, in the formation of the business administrators.

INTRODUÇÃO:

Vivemos uma época de transformação, em que as constantes inovações tecnológicas têm afetado, em diferentes graus, toda a estrutura social e suas instituições. A multiplicação do saber torna-se cada vez mais acentuada e rápida, afetando os diferentes setores do conhecimento humano. A globalização econômica e cultural faz da adaptação às mudanças não uma opção, mas uma exigência. Estas modificações nos obrigam a avaliar continuamente nossas atividades. Vianna (2000) afirma que tais transformações, iniciadas na primeira década do século XX, estão se acelerando e tornando os currículos e programas precocemente envelhecidos, e conseqüentemente inúteis para um ensino eficiente e de qualidade, transformando-se em obsolescências incompatíveis com a vida moderna.

Hamel e Prahalad (1997) descrevem a situação atual como uma revolução tão importante em suas conseqüências quanto a Revolução Industrial, e citam a educação como um dos setores que certamente sofrerão profundas transformações.

O conhecimento, nesse contexto, já não mais possui a durabilidade e a estabilidade de outrora. Um egresso de um curso superior podia, antigamente, utilizar o conhecimento adquirido durante seus anos de estudo por praticamente toda a sua vida profissional. Com a atual escalada do conhecimento, torna-se essencial, tanto para a vida profissional como para a pessoal, a contínua reciclagem e atualização dos conhecimentos. Por tudo isto o aluno deve hoje ser levado a “aprender a aprender”. Segundo Delors et al (1996) “nada pode substituir o sistema formal de educação, que nos inicia nos vários domínios das disciplinas cognitivas” (p.18), como forma de adaptação a um ambiente em mutação e a exigência de uma educação ao longo de toda a vida só será satisfeita quando todos aprendermos a aprender.

A importância do sistema formal de educação, aliada às rápidas mudanças no cenário em que as escolas se inserem, tornam imperativa a análise de cada etapa do processo educacional. Conforme Schwartzman (1998), ainda que o reconhecimento desta necessidade não implique em um consenso quanto aos métodos de avaliação, o Brasil tem se tornado consciente, de forma crescente, da necessidade de desenvolver sistemas eficientes de avaliação do ensino superior.

A avaliação é componente fundamental de qualquer processo ou instituição cujo trabalho seja educação. Scriven (apud Willis, 1994) define avaliação como sendo:

"O processo de determinar o mérito ou a adequação ou o valor de alguma coisa; ou do produto deste processo. A característica especial da avaliação, como uma forma especial de investigação (distinta, por exemplo de pesquisa empírica tradicional das ciências sociais) inclui a preocupação característica com custos, comparações, necessidades, ética, a própria política da instituição, a imagem pública e dimensões dos custos; e ainda deve apontar caminhos e ser sólida o suficiente para ser base de decisões, mais do que testar hipóteses."

O mesmo autor define ainda dois tipos de avaliação:

- **Formativa** - processo em andamento a ser considerado em todos os estágios da instrução que permite ao instrutor aprimorar o curso em andamento, facilita a adaptação do curso e do conteúdo e identifica falhas no planejamento e necessidade de ajustes.
- **Somativa** - avalia a eficácia global de um produto ou curso, possibilitando alavancar o desenvolvimento de um plano de revisão. Pode ser a base de informação para o planejamento de um novo curso ou programa mas não vai afetar os estudantes do curso em questão, uma vez que é feito após o seu término.

Em relação às disciplinas, Gatti, Lawrence e Waltman (1998) consideram a avaliação como um julgamento através do qual se procura identificar e quantificar se uma pessoa ou programa consegue atingir seus objetivos e ressaltam que a avaliação de disciplinas no Brasil não é uma prática desenvolvida de modo consistente e continuado, embora seja uma prática em crescimento na Europa. Nos Estados Unidos da América, as instituições de ensino superior são pressionadas a justificar o ensino de cada disciplina, demonstrando o efeito de cada uma delas em mensurações gerais de resultados, tais como testes de licenciamento ou de admissão em cursos de pós-graduação.

O sistema educacional precisa estar adaptado ao momento que uma sociedade atravessa. O processo de globalização está trazendo grandes transformações para a sociedade contemporânea e o acelerado desenvolvimento tecnológico e cultural, bem como as mudanças percebidas em todas as áreas do conhecimento, têm gerado profundas mudanças em todas as esferas da sociedade.

Como não é possível desvincular a atividade educacional do contexto histórico no qual ela está inserida, a amplitude, profundidade e rapidez com que este processo de transformação ocorre, exige que as escolas repensem seus planos de ensino, incorporando e excluindo deles determinados conteúdos e objetivos específicos, para que seus alunos desenvolvam as habilidades, competências e atitudes requeridas por esta nova realidade. A análise da estrutura do programa de uma disciplina reveste-se, assim, de importância vital, para o sucesso deste processo. Segundo Andrade & Amboni (2001):

"É sabido que a complexidade das exigências profissionais e a rapidez das transformações e inovações científicas e tecnológicas requerem uma constante atualização do currículo em função do perfil profissional do aluno às reais expectativas e necessidades da sociedade." (p.53)

O ensino superior de administração tem sido afetado diretamente por estas circunstâncias, tanto em sua teoria como na prática. Torna-se necessário, portanto, avaliar o conteúdo programático e o papel de cada disciplina no currículo estabelecido para estes cursos.

Outro fator que enseja uma análise dos programas de ensino dos cursos de administração é o seu crescimento, sendo que ele representa atualmente parcela significativa dos cursos oferecidos. Segundo dados fornecidos pelo MEC (Ministério de Educação e da Cultura), em 1998 os alunos matriculados em cursos de nível superior eram 2.125.958, sendo que destes, 257.408 alunos estavam matriculados em cursos de Administração.

A área de Custos foi escolhida por sua relevância na formação do administrador, sendo uma ferramenta muito utilizada para o processo de tomada de decisão.

A pesquisa tem como objetivo geral analisar os programas de ensino utilizados para o ensino das disciplinas da área de custos (normalmente denominadas Gestão de Custos ou Contabilidade de Custos ou ainda Contabilidade Gerencial), visando à formação do administrador de empresas, bem como examinar as opiniões dos professores e coordenadores de cursos sobre o ensino destas mesmas disciplinas. Para atingir os objetivos acima, e como desdobramento deles, foram determinados alguns objetivos específicos:

- Verificar a integração da disciplina dentro do currículo de administração de empresas, ou seja, avaliar a capacidade do conteúdo da disciplina de facilitar a absorção de conhecimento de disciplinas correlatas;
- Avaliar o auxílio da disciplina no desenvolvimento de habilidades e conhecimentos requisitados para a prática profissional;
- Avaliar o impacto das técnicas recentemente desenvolvidas na área de custos nos programas de ensino da disciplina;
- Verificar a relevância atribuída ao ensino da disciplina para a formação do administrador de empresas.

Para atingir estes objetivos o trabalho será organizado em seis capítulos.

A partir de algumas implicações da globalização no processo educacional, especialmente em relação à necessidade de reavaliá-lo constantemente, é feita a introdução geral, em que se apresentam a relevância do trabalho, os objetivos gerais e específicos e a estruturação da pesquisa.

O primeiro capítulo trata da evolução dos cursos de administração no país, desde os fatores que influenciaram a criação dos primeiros cursos até a situação atual.

No segundo capítulo é descrito o desenvolvimento dos currículos dos cursos de graduação em Administração de Empresas e procura-se indicar as tendências atuais destes currículos.

O terceiro capítulo descreve as origens da Contabilidade de Custos, os sistemas de custeio tradicionais e os recentemente desenvolvidos, e sua relevância na formação de um administrador capacitado a responder às demandas da realidade mercadológica atual.

O quarto capítulo descreve o planejamento educacional como instrumento essencial a um processo de ensino eficaz, que se formaliza nos planos de ensino, em que devem ser definidos os objetivos, o conteúdo, as estratégias de ensino que serão utilizadas e a maneira pela qual será feita a avaliação de aprendizagem.

O quinto capítulo apresenta a metodologia e o instrumento de pesquisa. Descreve ainda o tratamento previsto dos dados que serão obtidos.

O sexto capítulo foi reservado para a apresentação e análise dos dados, sendo em seguida expostas as conclusões e recomendações para trabalhos futuros.

CAPÍTULO 1

HISTÓRICO DA EVOLUÇÃO DO ENSINO DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS NO BRASIL

Este item descreve o histórico da evolução do ensino de Administração de Empresas no Brasil, partindo dos cursos que possibilitaram o desenvolvimento dos primeiros cursos superiores de Administração de Empresas até a situação atual dos mesmos.

O ensino de Administração no Brasil teve sua origem ainda no período colonial, embora os cursos não fossem necessariamente de nível superior, sendo ministrados em diferentes níveis, muitas vezes difíceis de identificar. A dificuldade em enquadrar um curso de Administração como sendo ou não de nível superior durante este período não é única. De fato, conforme Goldemberg (2001), até finais do século XIX, os cursos de Engenharia eram ensinados em escolas técnicas e nem mesmo a Medicina possuía um *status* muito elevado.

Em relação aos cursos de Administração, estas características permearam não apenas o período colonial, como também o Império e a Primeira República. Durante estes períodos não existiam cursos específicos de administração, mas podemos identificar o ensino de Administração e Economia em diversos cursos, como as Aulas de Comércio (1809), as Faculdades de Direito (1827), as Faculdades de Engenharia (1873), e as Faculdades de Filosofia (1934). É importante notar que muitos dos conhecimentos necessários à atividade de administrar integravam a disciplina de Economia Política.

As Aulas de Comércio, criadas em 1809, eram destinadas à formação de comerciantes de alto nível, mas não são conhecidos os conteúdos ministrados. Nos anos de 1845 e 1846 ocorre uma reformulação do currículo nas Aulas de Comércio do Rio de Janeiro, e constam como integrantes do exame final noções de, entre outras, Comércio, Bancos e Escrituração Mercantil. Em 1856 as Aulas de Comércio da Corte são transformadas no Instituto Comercial do Rio de Janeiro e passam a ser definidas, de forma mais clara, as áreas de estudo. Dentro dos objetivos da reformulação estava a adequação do ensino às novas exigências da “importante carreira de negociante”.

Canabrava (1984) associa o ensino de Administração ao de Economia e Contabilidade, e o descreve ensino como existente também em algumas faculdades de Direito, assinalando que:

"Desde 1827 até o estabelecimento do Instituto Comercial do Rio de Janeiro, em 1856, apenas as duas Faculdades de Direito, criadas naquela data, em São Paulo e Recife, ministravam o ensino de Economia Política, dentro do painel de disciplinas que distinguia a organização dos cursos jurídicos e sociais no Brasil. De interesse, também, para a compreensão da atividade econômica, há a assinalar o ensino de Ciência da Administração. Posteriormente instituiu-se, no mesmo âmbito, o ensino da Ciência das Finanças e Contabilidade do Estado." Pg. 25

A partir de 1873, com a inclusão de disciplinas como Economia Política e Direito Administrativo no currículo do curso de Engenharia Civil da Escola Politécnica do Rio de Janeiro, temos a inclusão de uma nova vertente no ensino de Administração. Seguindo esta tendência, a Escola de Minas de Ouro Preto e a Escola Politécnica de São Paulo também incluíram em seus currículos as citadas disciplinas. Várias reformas ocorreram posteriormente, com a inclusão cada vez maior de disciplinas que hoje constam do currículo dos cursos de Administração de Empresas nos cursos de Engenharia, tais como: Contabilidade Pública e Industrial, Organização do Tráfego das Indústrias, em 1930, e Organização das Indústrias, em 1931.

No início do governo Vargas, as exportações brasileiras foram fortemente afetadas pela depressão dos anos 30. O café, principal produto de exportação brasileiro durante este período, já não conseguia movimentar a economia do país, revelando a necessidade de modificações na economia, baseada na agricultura. Vargas iniciou um processo de industrialização do país, incentivando a criação de um parque industrial nacional que substituísse parte dos produtos importados. Começa, então, um período de urbanização e industrialização do país, especialmente no estado de São Paulo. Estas mudanças levam o governo a repensar o ensino superior e reorganizá-lo.

Em 1931, foi criado o Conselho Nacional de Educação e elaborado o Estatuto das Universidades Brasileiras (decreto 19851/31), de autoria de Francisco Campos, que norteou o ensino superior por 30 anos. O núcleo do projeto de Francisco Campos deveria ser a criação da Universidade do Brasil, uma continuação da antiga Universidade do Rio de Janeiro. As quatro principais atividades do projeto eram, segundo Schwartzman, Bomeny, e Costa

(1984), a criação de uma cidade universitária, que integraria fisicamente as faculdades; a criação de algumas novas faculdades e institutos, especialmente uma faculdade nacional de Economia e Política; a criação de uma faculdade de Filosofia, Ciências e Letras, que seria o núcleo de integração de todo o conjunto e o desenvolvimento do próprio conceito de universidade.

A Faculdade de Ciências Políticas e Econômicas estava prevista no decreto n.º 19.852, de 11 de abril de 1931, que organizava a Universidade do Rio de Janeiro. O decreto pretendia criar um instituto possibilitando a formação de técnicos que se destinassem ao desempenho de atividades administrativas públicas e privadas. Embora jamais tenha sido criado com este nome, sua realização foi objeto de ampla discussão. As pressões existentes para sua criação levaram à Faculdade Nacional de Ciências Econômicas da Universidade do Brasil, já ao final do Estado Novo. Diversos grupos tinham interesse em sua criação, por motivos diferentes e com propostas diferentes.

Parte da elite brasileira entendia que a nova faculdade deveria servir para a formação de quadros políticos e administrativos de alto nível, que viriam a ser os futuros dirigentes dos destinos da nação. Os contabilistas, administradores e economistas viam na nova faculdade a oportunidade de terem sua profissão reconhecida, porque até então eles eram formados em cursos técnicos de segundo grau, em escolas privadas. Estes cursos técnicos não permitiam o acesso de seus alunos aos cursos superiores, que eram restritos aos alunos oriundos do segundo grau propriamente ditos, o que levou a comissão formada pela Universidade do Rio de Janeiro a uma ampla discussão sobre a forma de acesso aos cursos. Havia também os que viam os novos cursos como outros entre tantos, e que deste modo sua criação deveria ser norteada por princípios acadêmicos, técnicos e científicos.

A Faculdade Nacional de Política e Economia foi criada oficialmente pela lei n.º 452 de 5 de julho de 1937, mas não foi implantada, o que gerou uma nova onda de pressão dos meios acadêmicos e do sindicato dos economistas. Na época, pleiteava-se a criação de um único curso, em que se enquadrariam as especializações de economia, administração e finanças. Schwartzman, Bomeny, e Costa (1984) afirmam que:

"A noção de que as ciências sociais tinham uma base comum e que por isto só deveriam se diferenciar no nível das especializações, era também compartilhada por antropólogos e sociólogos de orientação mais acadêmica. Há um projeto neste sentido, elaborado pelos professores de ciências da Universidade de São Paulo enviado ao ministério, que propunha uma

organização geral para a área que ia até o nível do doutoramento. Pelo projeto, haveria três etapas: Um curso fundamental de três anos com currículo mínimo fixo, visando a transmissão de uma cultura superior, estruturada em conhecimentos básicos, que diploma bacharéis; um curso de especialização de dois anos, para estudos especializados de determinada matéria de escolha do candidato cujos estudos ficarão inteira e completamente entregues ao professor da cadeira, que diplomará mestres em filosofia, ciências ou letra; e, finalmente, um período de preparação para o doutorado, de duração indeterminada, onde o candidato desenvolverá estudos de pesquisa ou indagação literária ou filosófica e será, uma vez aprovada a sua tese, diplomado doutor." (p. 222)

Um anteprojeto semelhante foi enviado ao governo em 1938 pelo antropólogo Artur Ramos, prevendo a organização do Instituto de Ciências Sociais da Universidade do Brasil. Em 13 de maio de 1941, um novo projeto do Curso Superior de Ciências Econômicas é elaborado por uma comissão formada por Eugênio Gudín, Maurice Byé e Otávio Gouveia de Bulhões. Diferentemente dos projetos anteriores, este projeto insistia na necessidade da criação de um curso de administração separado dos demais, considerando-o como essencial ao desenvolvimento do país.

Em 1944, Eugênio Gudín e Otávio Gouveia de Bulhões visitaram a Faculdade de Economia da Universidade de Harvard, para conhecer os cursos lá ministrados e indagar sobre a possibilidade de professores americanos participarem numa eventual Faculdade de Economia. Em agosto daquele ano, em carta enviada ao ministro Capanema, responsável pela política educacional brasileira, Gudín afirma que:

"Perguntamos-lhes também sobre a conveniência ou não de separar, as duas faculdades, a de economia e a de administração. Eles nos levaram à janela para mostrar-nos, do outro lado do rio, a faculdade de administração, admiravelmente instalada aliás, e nos recomendaram que se não tivéssemos um rio, abríssimos um canal (...) para separar as duas faculdades." (Schwartzman, Bomeny, e Costa, 1984. p.224)

Em 1941, com o surgimento da Escola Superior de Administração de Negócios (ESAN), fundada pelo padre Sabóia de Medeiros, que foi a primeira instituição de ensino superior com um curso voltado especificamente para a formação de Administradores, iniciou-se uma nova fase no ensino da disciplina no país. Por este prisma, os cursos de Administração no Brasil têm uma história muito curta, principalmente se os comparamos aos dos Estados Unidos, país pioneiro nesse ensino, onde, segundo Martins (1989), os primeiros

cursos na área se iniciaram no final do século passado, com a criação da Wharton School, em 1881.

Outro marco importante no desenvolvimento do ensino de Administração brasileiro foi a criação da Fundação Getúlio Vargas em 1944, instituição voltada para a pesquisa e ensino de Administração e Economia. A Fundação criou, em 1952, no Rio de Janeiro, a Escola Brasileira de Administração Pública, auxiliada pela Organização das Nações Unidas e pelo governo brasileiro e, em 1954, fundava a Escola de Administração de Empresas de São Paulo, resultado da ação conjunta do setor empresarial, do governo brasileiro e da própria Fundação Getúlio Vargas, com a colaboração de equipe de professores brasileiros e da Michigan State University (EUA) na estruturação de seu sistema acadêmico. Neste mesmo ano, foi instituído o Curso Intensivo de Administradores, com o objetivo de transmitir técnicas avançadas de gestão a dirigentes empresariais.

O bom desempenho dos cursos de Administração das mencionadas entidades, levou a Faculdade de Ciências Econômicas de Belo Horizonte, da Universidade de Minas Gerais, e a Faculdade de Ciências Econômicas de Porto Alegre, vinculada à Universidade do Rio Grande do Sul, a acrescentarem aos cursos de Ciências Econômicas, Ciências Contábeis e Ciências Atuariais, já existentes, os cursos de Bacharel em Administração de Empresas e Bacharel em Administração Pública.

A Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo foi fundada em 1946, através do Decreto-lei Estadual n.º 15601, de 26 de janeiro de 1946, destinada ao ensino e pesquisa nas áreas de Economia e Administração, em grau superior. Convém notar que, conquanto a legislação mencionasse especificamente o ensino superior de Administração, não foi criado, naquela data, um curso específico para a formação de administradores, embora uma análise dos currículos dos cursos de Ciências Econômicas e de Ciências Contábeis e Atuariais, os dois primeiros cursos a serem implantados na nova faculdade, demonstre que as disciplinas fundamentais à formação do Administrador fossem neles ministradas.

O Instituto de Administração e a cadeira Ciência da Administração, entretanto, foram criados juntamente com a fundação da faculdade, com a ressalva de que grande parte das atividades desenvolvidas até o ano de 1960 eram voltadas para a administração pública. Toledo e Trevisan (1994) atribuem a inexistência de um curso destinado à formação de administradores ao fato de não ser esta, à época, uma profissão regulamentada, e que, sendo a

Universidade de São Paulo uma instituição oficial, preferiu não formar bacharéis para uma profissão ainda não legalmente regulamentada.

No começo da década de 60, foi criada a Associação Brasileira de Técnicos em Administração, que, juntamente com a Fundação Getúlio Vargas e o Departamento de Administração de Serviço Público, iniciou uma articulação política para o reconhecimento da profissão de Administrador. Na medida em que a proposta de regulamentação da profissão progredia favoravelmente, a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP criou algumas comissões de trabalho, que tinham por finalidade instituir, de forma definitiva, um curso de graduação em Administração de Empresas, o que viria a acontecer em 1963.

A partir de 1964, os governos militares adotaram um projeto de desenvolvimento que promovia o surgimento e desenvolvimento de uma indústria de base nacional, facilitava o ingresso de capital estrangeiro para instalação de empresas no Brasil e favorecia ainda o surgimento de grandes grupos empresariais nacionais.

A necessidade destas empresas de obterem pessoal qualificado gerou um sensível aumento na demanda por administradores. As instituições particulares de ensino, norteadas pelas novas necessidades e pela relativa facilidade de instalação deste tipo de curso, promoveram então um forte crescimento dos cursos de administração.

Comini (1994) demonstra que, no período de 1972 a 1992, enquanto os cursos de graduação tiveram um crescimento médio de 63%, os cursos de Administração cresceram 239%, o que elevou sua participação no total de matrículas efetuadas na graduação neste período de 4,40% para 11,47%.

Atualmente, os dados levantados pelo censo do MEC confirmam a importância do curso de Administração. O MEC divide os cursos de graduação existentes em 9 diferentes áreas de conhecimento, e considera os cursos de Administração como parte dos cursos de Ciências Sociais Aplicadas.

Conforme demonstrado na figura 1.1, no ano de 1998, os cursos da área de Ciências Sociais aplicadas representavam 43,5% do número total de matrículas em cursos de graduação no país.

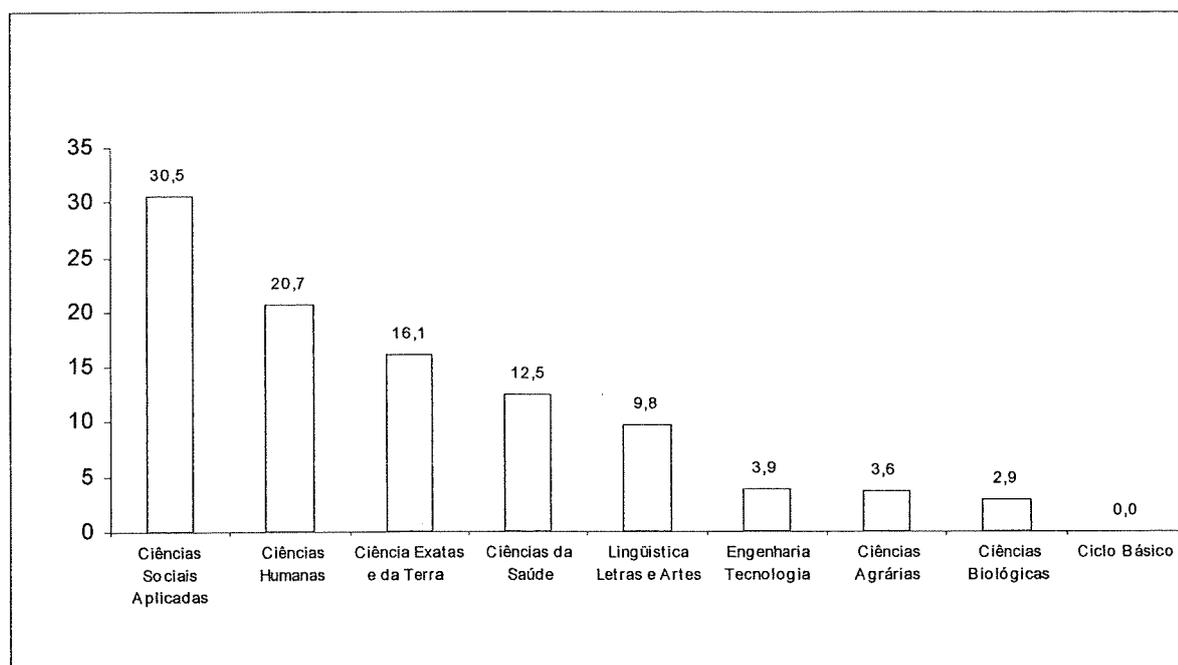


Figura 1.1 - Distribuição Percentual do Número de Cursos por Área do conhecimento - Brasil - 1998.
 FONTE: Elaborado pelo autor a partir de dados do MEC/INEP/SEEC

Na área de ciências sociais aplicadas estão os dois cursos com maior número de matrículas - Direito e Administração, que representam, respectivamente, 13,8% e 12,1% do total de matrículas, sendo o curso de Administração, portanto, o segundo maior curso em número de matrículas do Brasil. O curso de Administração ocupa o segundo lugar também em relação ao número de concluintes (tabela 1.1) e de inscrições para o vestibular, mas ocupa o primeiro lugar em número de vagas oferecidas. É possível perceber ainda a concentração do ensino superior de graduação, visto que os dez maiores cursos abrangem mais de 60% do total de cursos de graduação oferecidos.

Tabela 1.1 – Participação dos 10 maiores Cursos em relação ao total de Matrícula, Concluintes, Vagas e inscrições no Vestibular – 1998

Cursos	Matrículas	%	Cursos	Concluintes 97	%	Cursos	Vagas	%	Cursos	Inscrições	%
Direito	292.728	13,8	Direito	35.433	12,9	Administração	99.338	12,8	Direito	490.610	17,2
Administração	257.408	12,1	Administração	31.630	11,5	Direito	89.080	11,5	Administração	275.966	9,7
Engenharia	150.217	7,1	Pedagogia	25.698	9,4	Pedagogia	53.988	7,0	Medicina	262.344	9,2
Pedagogia	139.893	6,6	Letras	17.098	6,2	Engenharia	52.213	6,7	Engenharia	173.098	6,1
Ciências Contábeis	122.427	5,8	Engenharia	15.411	5,6	Letras	41.711	5,4	Pedagogia	135.649	4,7
Letras	108.746	5,1	Ciências Contábeis	10.566	3,9	Ciências Contábeis	40.575	5,2	Odontologia	115.509	4,0
Comunicação Social	74.567	3,5	Psicologia	10.208	3,7	Comunicação Social	29.475	3,8	Comunicação Social	107.825	3,8
Ciências Econômicas	66.992	3,2	Ciências	9.147	3,3	Ciências Econômicas	22.739	2,9	Letras	96.030	3,4
Psicologia	61.103	2,9	Comunicação Social	8.367	3,0	Educação Física	19.216	2,5	Ciências Contábeis	91.843	3,2
Medicina	50.879	2,4	Medicina	7.705	2,8	Psicologia	18.997	2,4	Psicologia	78.634	2,8
Total	1.324.960	62,5	Total	171.263	62,3	Total	467.332	60,2	Total	1.827.508	64,1
Total Geral	2.125.958	100,0	Total Geral	274.384	100,0	Total Geral	776.031	100,0	Total Geral	2.858.016	100,0

FONTE: Elaborado pelo autor a partir de dados do MEC/INEP/SEEC

A grande maioria dos cursos de administração (77,44%) é oferecida por instituições privadas, sendo os cursos restantes (22,56%) oferecidos por instituições públicas. Analisando-se a tabela 1.2, percebe-se que no setor público predominam as universidades, enquanto no setor privado predominam as instituições isoladas. Não há centros universitários, no sentido estrito, no setor público. Os cursos de Administração ministrados em universidades e centros universitários são, em sua maioria, reconhecidos, enquanto nas faculdades isoladas os cursos apenas autorizados são em maior número.

Tabela 1.2 - Número e percentual de Cursos de Administração por dependência administrativa, tipo de instituição (natureza) e situação legal, segundo a região.

Região	Cursos de Administração		Dependência Administrativa			
			Pública		Particular	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Norte	33	4,30	11	33,33	22	66,67
Nordeste	96	12,52	35	36,46	61	63,54
Sudeste	396	51,63	53	13,38	343	86,62
Sul	168	21,90	61	36,31	107	63,69
Centro-Oeste	74	9,65	13	17,57	61	82,43
Brasil	767	100,0	173	22,56	594	77,44

Região	Natureza						Situação Legal			
	Universidade		C. Universit.		Não Univ.		Autorizado		Reconhecido	
	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Norte	11	33,33	1	3,03	21	63,64	15	45,45	18	54,55
Nordeste	35	36,46	1	1,04	60	62,50	57	59,37	39	40,63
Sudeste	96	24,24	36	9,10	264	66,66	188	47,47	208	52,53
Sul	94	55,95	9	5,36	65	38,69	56	33,33	112	66,67
Centro-Oeste	16	21,62	2	2,70	56	75,68	37	50,00	37	50,00
Brasil	252	32,85	49	6,39	466	60,76	353	46,02	414	53,98

Fonte: Seec/Inep/MEC – 1999

Obs.: O Curso de Administração oferecido por uma Instituição em mais de um município foi contado tantas vezes quanto o número de municípios e o Curso de Administração com mais de uma habilitação na mesma cidade foi considerado como um único curso.

As universidades também obtiveram melhores resultados no “Provão” que os centros universitários e faculdades isoladas, sendo que as instituições públicas conseguiram um desempenho melhor que as instituições privadas. A Região Sudeste é a que possui o maior número de cursos, respondendo por mais da metade do total dos cursos de Administração existentes no país, enquanto a Região Nordeste, com apenas 4,30%, possui o menor número de cursos.

A Região Sul é a única região do país onde as universidades são responsáveis por mais de 50% dos cursos de Administração, enquanto a Região Sudeste possui menos de ¼ dos cursos sendo ministrado nelas.

Das Aulas de Comércio, no período colonial, até os cursos de graduação em Administração de Empresas hodiernos, o ensino de Administração percorreu um longo caminho, tornando-se um dos mais expressivos cursos de graduação do país. As mudanças ocorridas no Brasil e no mundo durante este período, e a importância, inclusive quantitativa, dos cursos de Administração, exigem uma constante atualização dos seus conteúdos

curriculares, que atenda às exigências deste novo ambiente. Neste cenário, a flexibilidade dos currículos e sua constante análise tornam-se não apenas necessárias, mas imprescindíveis.

CAPÍTULO 2

O CURRÍCULO DOS CURSOS DE ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS: DESENVOLVIMENTO E TENDÊNCIAS.

Neste item procura-se descrever a evolução dos currículos dos cursos de Administração de Empresas e suas atuais tendências, bem como identificar a participação das disciplinas relacionadas à Contabilidade de Custos em cada uma das fases estudadas.

A primeira regulamentação legal da profissão de Administrador somente veio a ocorrer graças, principalmente, aos esforços da Fundação Getúlio Vargas, do Departamento de Administração de Serviço Público e da Associação Brasileira de Técnicos de Administração (ABTA). A profissão de Técnico de Administração, precursora dos atuais Administradores de Empresas, foi, por meio do decreto n.º 4769, de 09.09.1965, acrescida ao Quadro de Atividades e Profissões anexo à Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). Posteriormente, o Decreto n.º 61934, de 22.12.67, regulamentou o exercício profissional e constituiu os Conselhos Federal e Regionais dos Técnicos de Administração. Com base na referida lei, o Professor Durmeval Trigueiro, então relator conselheiro do Conselho Federal de Educação, suportado também pela Lei de Diretrizes e Bases (Lei n.º 4024 de 20.12.1961) emitiu o parecer n.º 307/66, de 08.07.1966, no qual descrevia as diretrizes para a fixação do currículo mínimo do Curso de Administração. Baseado neste parecer, o Conselho Federal de Educação fixou a duração do curso e seu conteúdo mínimo, que deveria ter uma carga horária mínima de 2700 horas/aula.

Convém notar que, apesar da denominação de Técnico de Administração, utilizada no parecer, Andrade & Amboni (2001) afirmam que com a nova legislação somente poderiam exercer a profissão os detentores de títulos expedidos pelo sistema universitário, e Comini (1994) identifica o currículo abaixo como sendo o primeiro currículo de Administração. As matérias de estudo para formação do Técnico de Administração eram as seguintes: Matemática, Estatística, Contabilidade, Teoria Econômica, Economia Brasileira, Psicologia (aplicada à Administração), Sociologia (aplicada à Administração), Instituições de Direito

Público e de Direito Privado (incluindo Ética da Administração), Legislação Social, Legislação Tributária, Teoria Geral da Administração, Administração Financeira e Orçamento, Administração de Pessoal, Administração de Material e Estágio Supervisionado.

O Estágio Supervisionado tinha uma duração prevista de seis meses. Além das matérias elencadas acima, o aluno deveria escolher entre Direito Administrativo, Administração da Produção ou Administração de Vendas.

A denominação de Técnico de Administração somente foi alterada para Administrador, através da Lei 7321, de 13.06.1985, que não previu, entretanto, modificação de conteúdo programático. Somente após intensas discussões a respeito da formação do Administrador, o Conselho Federal de Educação - baseado no parecer n.º 433/93 do relator conselheiro, desta feita o Professor Layrton Borges - expediu a Resolução n.º 2, de 04.10.1993, fixando novos conteúdos mínimos e a duração do curso de graduação em Administração, que teve sua carga horária mínima estabelecida em 3000 horas/aula. A Resolução permitiu ainda, conforme o artigo 3º, que:

"Além da habilitação geral prescrita em lei, as instituições poderão criar habilitações específicas, mediante intensificação de estudos correspondentes às matérias fixadas nesta Resolução e em outras que venham a ser indicadas para serem trabalhadas no currículo pleno."

O conjunto das matérias de estudo para a formação do Administrador foi então subdividido em dois grandes blocos: Formação básica e instrumental e formação profissional. A formação básica e instrumental, que deveria corresponder a 24% da carga horária mínima (720 horas-aula), englobava as seguintes matérias: Economia, Direito, Matemática, Estatística, Contabilidade, Filosofia, Psicologia, Sociologia, Informática, enquanto as disciplinas de formação profissional, que deveriam corresponder a 34% da carga horária total do curso, eram formadas por Teorias da Administração, Administração Mercadológica, Administração de Produção, Administração de Recursos Humanos, Administração Financeira e Orçamentária, Administração de Recursos Materiais e Patrimoniais, Administração de Sistemas de Informação, Organização, Sistemas e Métodos.

A nova legislação determinava ainda que as matérias eletivas e complementares deveriam corresponder a 32% da carga horária mínima (960 horas-aula) e previa também um estágio supervisionado de 10% da carga horária mínima (300 horas-aula).

Comini (1994) considera como um dos fatos mais relevantes neste novo currículo o aumento de 300 horas na carga horária e a flexibilidade dada às instituições de ensino na distribuição de 960 horas-aula, equivalentes a 32% da duração total do curso.

Andrade & Amboni (2001) identificam ainda dois outros marcos importantes na evolução do currículo e do ensino de Administração de empresas nos cursos de graduação: O Exame Nacional de Cursos (ENC) e as propostas de diretrizes curriculares.

O ENC, de acordo com a legislação que o instituiu, tem como objetivo principal produzir informações que possibilitem melhorar a qualidade do ensino superior. Em sua função diagnóstica, o ENC deve ser considerado como mais um entre vários métodos de avaliação do ensino. Andrade & Amboni (2001) relacionam os objetivos, o perfil e as habilidades relacionados com o ENC como forma de avaliação dos cursos de administração. Os dados do ENC demonstram uma tendência de melhora nos resultados obtidos pelos alunos dos cursos de Administração. De acordo com levantamento realizado pela comissão encarregada de definir as diretrizes do exame do curso de Administração, o índice de acertos no Provão de Administração vem crescendo. Na prova objetiva, o índice médio de questões respondidas corretamente subiu de 42,6%, em 96, para 47,5%, em 98. Neste mesmo período, nas provas discursivas, a taxa de acertos passou de 18,2% para 27,4%.

A proposta de diretrizes curriculares encaminhada ao MEC pela CEEAD (Comissão de Especialistas do Ensino de Administração), que assumiu o mandato em meados do ano 2000, constitui-se em instrumento revelador de algumas tendências no ensino de graduação dos cursos de Administração. O projeto desconsidera as propostas de nortear as habilitações do curso, e considera necessário “resgatar a importância da essência dos cursos de administração, evitando a discussão de habilitações ou ênfases”, e embora facultem as IES escolherem mais de uma linha de formação, ressalta que “os cursos são de Administração, conferindo o grau de bacharel, evitando-se, portanto, a especialização precoce” e consideram que é desejável que a especialização ocorra nos cursos de pós-graduação *lato* ou *stricto sensu*. Outra característica que deve afetar os cursos de administração é a diminuição de carga horária total obrigatória, até porque este item constava de propostas anteriores encaminhadas ao MEC. A atual proposta, em seu artigo 2º, propõe que “o curso de Administração será ministrado em, no mínimo, 2400 h/a de disciplinas e 300 h/a de estágio supervisionado, totalizando 2700 h/a, em um período mínimo de sete semestres e máximo de 14 semestres.”

Em relação ao conteúdo, a proposta prevê cinco campos de estudos interdependentes: O primeiro campo é o de Estudos Sociais, Artísticos, de Investigação Científica e suas

Metodologias; o segundo compreende os Estudos Administrativos Gerenciais, Organizacionais, Estratégicos e suas Metodologias; o terceiro envolve Estudos Econômicos, Financeiros, Mercadológicos, de Relações Internacionais e suas Metodologias; o quarto corresponde aos Estudos Quantitativos e suas Metodologias; e o quinto campo se refere aos Temas Transversais.

A proposta enquadra os conhecimentos de natureza contábil, na qual se insere a Contabilidade de Custos, no grupo de Estudos Administrativos Gerenciais, Organizacionais, Estratégicos e suas Metodologias, o que indica o reconhecimento, por parte da CEEAD, da essencialidade do conhecimento de custos na formação do administrador. Mais do que isto, ao colocar o conhecimento de custos no mesmo campo de estudos onde estão as disciplinas que preenchem as necessidades de estudo de teorias de administração, teorias de organização e funções administrativas e gerenciais, a comissão identifica a contabilidade como instrumento de gestão intrinsecamente ligado à formação do administrador.

Considerando os dados acima e o fato de o Exame Nacional do Curso de Administração também listar a contabilidade como parte dos conhecimentos que devem ser avaliados nas provas elaboradas, parece-nos possível concluir que, mesmo considerando todas as mudanças que afetam o ensino de Administração, há um certo consenso quanto à necessidade da manutenção dos conhecimentos de contabilidade.

CAPÍTULO 3

A ÁREA DE CUSTOS NA FORMAÇÃO DO ADMINISTRADOR DE EMPRESAS

Este item procura traçar um breve histórico da contabilidade de custos e mostrar a utilidade deste tipo de conhecimento na formação de um administrador de empresas. Apresenta também alguns conceitos fundamentais de custos e os principais métodos utilizados no custeamento.

3.1 ORIGENS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Conforme Martins (1998), a origem da Contabilidade de Custos está ligada à Revolução Industrial e tinha como finalidade básica a avaliação dos estoques das primeiras indústrias.

Logo após a Revolução Industrial, os sistemas de manufatura obtiveram considerável progresso na Inglaterra. Muitas das primeiras empresas industriais faliram. Elas tinham dificuldade em obter financiamento e a expansão de suas operações decorria principalmente de lucros que eram reinvestidos. Quando a economia entrava em recessão e a demanda diminuía, a maioria destas empresas não conseguia sobreviver. Estas dificuldades demonstraram que um sistema de contabilidade de custo adequado era útil em todas as circunstâncias, mas essencial em épocas difíceis.

As empresas que sobreviveram desenvolveram sistemas de contabilidade de custos para determinar custos para cada uma das fases de suas operações, incluindo as primeiras análises de custos indiretos. Nestes sistemas, os custos poderiam ser relacionados aos produtos específicos e os preços poderiam ser ajustados diferentemente, baseado nos custos e na demanda potencial dos produtos específicos. Os custos podiam ser alterados para aumentar a eficiência, baseada em fatores tais como preços da matéria prima, diferenças

salariais ou os custos de transporte. As políticas de preço podiam ser modificadas nos períodos de depressão para reduzir custos e tentar manter a demanda do produto.

Muitas das metodologias básicas da Contabilidade de Custo foram desenvolvidas após 1880. A análise da produção em massa da Administração Científica foi um dos principais fatores para este desenvolvimento. Engenheiros utilizavam estudos de tempo e movimento para determinar padrões " científicos " do material e do trabalho utilizado para produzir cada unidade. A complexidade das máquinas e dos processos exigia a especialização dos operários e tornava as tarefas repetitivas. O sistema de custo-padrão tornou-se um significativo método de medição da eficiência.

Frederick Taylor analisou as melhores maneiras de usar o trabalho e as máquinas, e foram determinados os padrões para minimizar o desperdício. O foco era muito mais a redução de custos que a qualidade do produto. Os custos reais podiam ser comparados ao custo padrão e às variações entre o real e o padrão analisados para determinar a ação corretiva potencial. Medir e alocar os custos indiretos aos produtos era também um dos interesses principais da Administração Científica, o que gerou o surgimento de alguns métodos de apropriação de custos.

Durante décadas, o sistema de custos desenvolvido com o auxílio dos engenheiros da Administração Científica possibilitou o controle de empresas de grande porte, muitas delas descentralizadas geograficamente e atuando em diferentes setores da economia ao mesmo tempo. Em tempos recentes, os sistemas de custos vêm sofrendo significativos avanços e mudanças, para melhor se adaptar às forças competitivas de um mundo globalizado, às novas formas de organização, à implementação da tecnologia de informação, à desregulamentação dos mercados, à orientação das organizações ao cliente e ao mercado e à necessidade dos funcionários de agirem com maior autonomia e responsabilidade, dentro da organização.

3.2 CONCEITOS FUNDAMENTAIS DE CUSTOS

A definição de alguns conceitos fundamentais e da terminologia de custos pode facilitar o entendimento do funcionamento dos sistemas de custos. Custo pode ser definido como os recursos consumidos na produção de um bem ou serviço. Alguns autores consideram custo como o desembolso de caixa ou equivalente para executar um objeto de custo. Um objeto de custo é o foco de uma tomada de decisão que está preocupada em

determinar uma medida isolada de custo de um produto, serviço, processo, etc. Desta forma, qualquer coisa de que se deseja medir o custo é um objeto de custo. Sob estas definições aparentemente simples, escondem-se algumas complexidades que podem ser mais facilmente entendidas quando conhecemos algumas definições básicas.

3.2.1 Custos diretos e custos indiretos

Os custos diretos são aqueles que podem ser identificados e quantificados facilmente com um determinado objeto de custo. Os custos diretos não precisam ser rateados aos produtos e serviços. Os custos indiretos, por sua vez, são custos que estão relacionados a um objeto de custo específico, mas não podem ser apurados de uma maneira economicamente prática. Por não serem perfeitamente identificados com um objeto de custos, os custos indiretos necessitam de um critério que permita sua apropriação. Assim, custos indiretos são imputados aos objetos de custo usando um método de alocação de custo, denominado rateio.

3.2.2 Padrões de comportamento de custo: custos fixos e custos variáveis

A observação dos custos permitiu a sua classificação de acordo com o seu comportamento em relação às variações na quantidade produzida.

Custos fixos são aqueles que não variam, mesmo que haja variação no volume de produção. Nenhum custo, entretanto, é indefinidamente fixo, e o seu valor total somente permanece constante dentro de um determinado intervalo de volume de produção, denominado intervalo de significância. Como os custos fixos totais permanecem constantes, respeitadas as condições acima descritas, o custo unitário do objeto de custos varia à medida que ocorre variação no quantidade produzida, por serem estes custos diluídos em uma quantidade maior ou menor de produtos.

Os custos variáveis são custos que mudam de valor sempre que ocorrem variações no volume de produção. De uma forma geral, são aqueles que só ocorrem quando se produzem os objetos de custo.

3.3 SISTEMAS TRADICIONAIS DE CUSTEIO

Sistemas de custeio são os métodos utilizados para conhecer os custos de um determinado objeto de custos e determinar o resultado de um período.

3.3.1 Custeio por absorção:

O custeio por absorção consiste na apropriação dos custos diretos e indiretos aos objetos de custos. Neste sistema, todos os gastos ocorridos na produção são absorvidos pelos objetos de custos. Os custos diretos, por serem facilmente identificados com um objeto, são apropriados diretamente, enquanto os custos indiretos são apropriados através de critérios de rateio ou estimativas.

Leone (2000) define o custeio por absorção como “aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam estes custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais” (p.242). Neste sistema, os gastos que não se refiram à produção de bens ou serviços, como despesas administrativas, de vendas e financeiras, não são por estes absorvidos, sendo alocados diretamente ao resultado do período.

O custeio por absorção obedece aos princípios contábeis e é aceito pela legislação brasileira, sendo muito utilizado para avaliação de estoques e apuração de resultados, mas não é apropriado para fins decisórios.

3.3.2 Custeio variável

O custeio variável foi criado em 1905, mas foi somente a partir da década de 50 que sua utilização nas empresas tornou-se significativa.

O custeio variável é o método de apropriação de custos em que apenas os custos variáveis são apropriados aos objetos de custos, sendo os custos fixos e as despesas administrativas, financeiras, de vendas e outras consideradas como gasto do período. A figura 3.1 procura apresentar as diferenças no tratamento dado aos gastos em geral entre o custeio por absorção e o custeio variável.



Um conceito derivado do custeio variável é a margem de contribuição. A margem de contribuição é a diferença entre a receita de vendas e a soma dos custos e despesas variáveis gerados por um produto ou serviço. A margem de contribuição fornece subsídios para o gestor decidir quais produtos devem ter sua produção e venda incentivados, quais produtos devem ser eliminados ou comprados de outra entidade, e qual o preço que pode ser praticado sem prejudicar sensivelmente o lucro da organização.

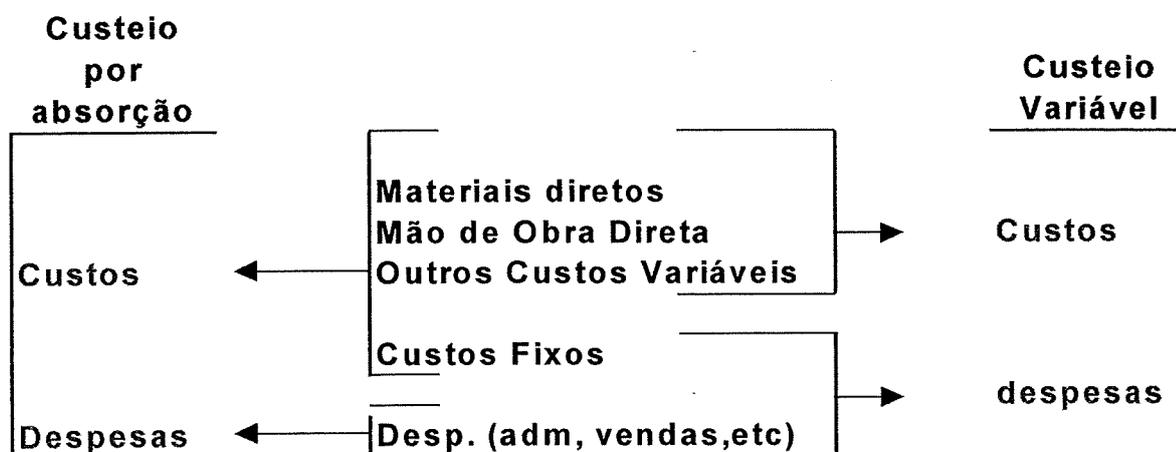


Figura 3.1 - Comparação entre o custeio variável e o custeio por absorção
 Fonte: elaborado pelo autor

Embora seja muito útil para orçamentos, controle de custos e outras finalidades gerenciais, o custeio variável não é aceito pela legislação societária e fiscal ou pela prática e princípios contábeis para fins de elaboração das demonstrações financeiras legais. Cabe ressaltar, todavia, a ampla utilização do método de custeio direto por um grande número de empresas como ferramenta importante no processo gerencial, com a adequação ao método do custeio por absorção, pelo menos na data do balanço.

3.3.3 – Custo padrão:

O custo padrão é um custo calculado antes da efetiva produção, baseado em uma série de hipóteses, que se espera que sejam concretizadas. O custo padrão é determinado com base em informações de períodos anteriores, cálculos de tempos e movimentos e estudos de

engenharia de produção. Ainda que o custo padrão se utilize das informações oriundas de períodos anteriores, ele não é uma extensão dos custos passados, pois estes podem estar inflados por ineficiência. Mudanças tecnológicas, substituição de maquinário, ou alteração nos métodos de produção também podem transformar os custos do passado em uma base imprópria para operações futuras. (Warren, Reeve & Fess, 2001).

O conceito de custo padrão difere substancialmente do custo estimado, pois enquanto estes são custos que serão normalmente atingidos, considerando-se que a média do passado é um parâmetro, com pequenos ajustes, para o futuro, o custo padrão pressupõe o alcance de um razoável nível de eficiência nas atividades da organização.

O custo padrão tem como objetivo proporcionar um instrumento que facilite o controle sobre as atividades produtivas e deve ser estabelecido com base nas condições reais de uma organização, levando em consideração suas limitações e deficiências. Após estabelecido, o custo padrão deverá servir como um parâmetro de comparação entre os custos reais e os previstos .

Para Warren, Reeve & Fess (2001), embora seja possível estabelecer padrões somente alcançáveis sob condições ideais, sem considerar nenhum tempo ocioso, nenhuma avaria no maquinário e nenhuma perda de material, estes padrões, geralmente chamados de padrões teóricos ou ideais, não são amplamente utilizados, porque padrões irrealistas ou inatingíveis podem desmotivar os empregados. Horngren, Foster & Datar (1997) destacam que, segundo pesquisas recentes, o custo padrão continua a ser um sistema amplamente utilizado e considerado fundamental para o controle de uma organização.

3.4 – SISTEMAS MODERNOS DE CUSTEIO:

Os modernos sistemas de custeio são bem mais abrangentes que os sistemas tradicionais, sendo que muitos deles são muito mais uma ferramenta de gestão do que um método de atribuir valor a um objeto de custo.

3.4.1 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

O custeio baseado em atividades (*Activity-Based Costing*, ou simplesmente ABC), surgiu como resposta às modificações no cenário empresarial, especialmente a partir da década de 70.

A principal crítica feita aos métodos tradicionais de custeio era que os sistemas de rateio dos custos indiretos eram inadequados e ineficientes, mas podiam ser tolerados em um ambiente onde não fossem significativos. Com o aumento da tecnologia, os custos diretos, como matéria-prima e mão-de-obra aplicada na produção, diminuíram enquanto os custos indiretos tornaram-se maiores. Para Nakagawa (1993), os sistemas de custos tradicionais têm gerado distorções no custo dos produtos na alocação dos custos indiretos, por utilizarem critérios de rateios arbitrários. Ele observa, ainda, que os custos indiretos de fabricação vêm crescendo, enquanto que as bases utilizadas para a sua alocação vêm diminuindo sensivelmente, aumentando os riscos de erros na apuração dos custos dos produtos, como pode ser visto na figura 3.2. O mesmo autor destaca ainda que a perda de relevância dos sistemas tradicionais de custeio está no fato de que, não apenas distorcem os custos dos produtos, como não permitem adequada gestão e mensuração estratégica das atividades relacionadas com a fabricação destes produtos.

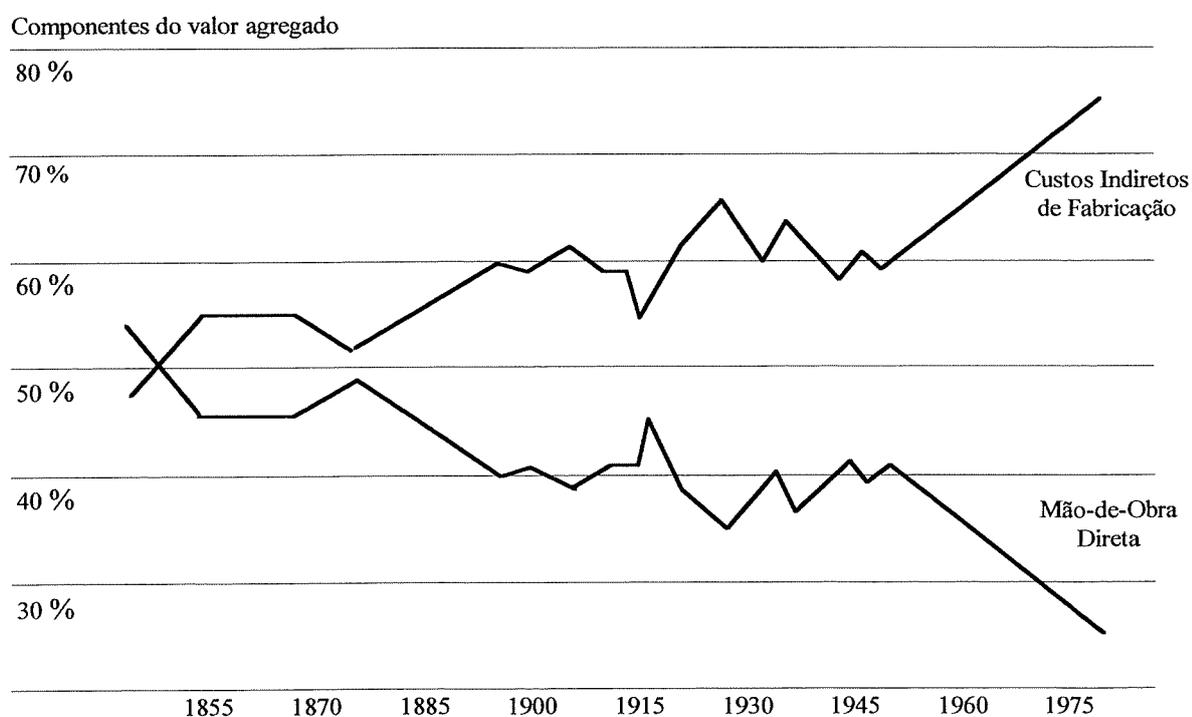


Figura 3.2 - Evolução dos componentes do valor agregado

Fonte: Miller e Vollmann (1985)

Conforme Bórnica (1995), o custeio baseado em atividades surgiu nos Estados Unidos há alguns anos, formalizado pelos professores Robert Kaplan e Robin Cooper, da Harvard Business School, com o objetivo principal de melhorar a forma de alocação dos custos e despesas indiretos aos produtos. O interesse nesse método de custeio vem crescendo sensivelmente nos últimos anos .

De acordo com Leone (1997, p. 256), as razões que motivaram o grande interesse pelo ABC foram as seguintes:

- a evolução da tecnologia, que alterou a composição dos custos dos fatores de produção, tornando os custos indiretos mais relevantes que os custos da mão-de-obra direta;
- a competição global que determinou mudanças nos processos de produção e nos modelos de gestão;
- a necessidade dos gestores de informações mais precisas quanto à determinação de custos e à redução de custos de atividades que não acrescentam valor aos produtos;
- a diversidade de produtos e de clientes;
- o amplo uso de recursos computacionais, que facilitaram o controle automático da produção.

Segundo Nakagawa (1993), o objetivo do ABC é o de espelhar com maior clareza e fidelidade possíveis as operações de uma empresa, de modo a informar às pessoas as causas e taxas de consumo de recursos em seus principais processos de negócios.

O ABC foi concebido para decisões que englobam todo o ciclo de vida do produto, ampliando a cadeia de custos envolvida, indo desde a compra de materiais, passando pelo processo de elaboração do produto e finalizando no cliente.

O ABC parte do pressuposto de que são as atividades que determinam o consumo de recursos de uma empresa. Atividade é o evento que consome os diversos recursos da empresa, sejam eles humanos, tecnológicos, materiais ou financeiros. A idéia básica do ABC é entender o comportamento dos custos das várias atividades da empresa, propiciando bases que representem melhor as relações entre os produtos e estas atividades. O fator que determina os custos de uma atividade é denominado “direcionador de custo”.

No ABC a empresa é dividida em atividades, que geram os custos, e após isto calcula-se o custo de cada atividade. Para se compreender o comportamento destas atividades, suas causas devem ser identificadas e relacionadas com os custos por elas geradas através dos direcionadores de custos. Em seguida, os custos devem ser atribuídos aos produtos de acordo com as intensidades de uso, medidas pelo número de transações feitas, isto é, o número de direcionadores de custos utilizados no período (Bórnica, 1995). Resumindo, os objetos são elaborados pelas atividades que, por sua vez, consomem recursos, gerando custos. Assim, o custo do objeto é a parcela do custo das atividades que participam de sua produção.

3.4.2 Custo meta

O custo meta é o custo definido com base nas condições de mercado. Representa o custo máximo suportável para um produto, para que este atenda a padrões mínimos de rentabilidade e mantenha-se competitivo. Martins (1998) define o custo meta como “o custo baseado nas condições de mercado, tendo como parâmetro o preço de venda necessário para se obter determinada participação no mercado, com as margens desejadas de lucratividade” p.240.

Uma das vantagens do custo meta, também denominado custo alvo ou *target cost* é a integração da área financeira com as demais áreas da empresa. Miyabe (apud Bórnica, 1995) menciona alguns métodos para a definição do custo alvo:

a) Cada unidade gerencial pode estabelecer voluntariamente seu objetivo para a redução de custos. Este método apresenta a vantagem de fomentar o senso de participação do pessoal; porém, é muito sujeito às características pessoais do planejador.

b) Outra maneira é se reduzirem linearmente todos os custos em um percentual fixo. Apesar de ser simples e de fácil compreensão, não há distinção entre as funções e seus potenciais de custos, os quais podem ser completamente diferentes.

c) A curva de experiência, que prega a redução de custos à medida em que a empresa vai aumentando as unidades produzidas, pode ser utilizada como regra empírica para a redução dos custos. Este método não pode ser empregado para estágios iniciais da vida útil do produto, como a fase de projeto, mas apenas na etapa de fabricação.

d) O procedimento característico para a fixação do custo alvo é a determinação do preço que o produto deverá assumir para ser competitivo no mercado e, considerando-se a margem de lucro mínima esperada pela empresa, deriva-se o custo que deve ser atingido.

Segundo Bórnica (1995), o custo alvo geralmente é fixado em valor menor que o custo atual, de forma que atingi-lo é tarefa que demanda bastante esforço. Uma vez fixado o custo do produto, ele é distribuído aos componentes do produto em questão, diretamente ou através das operações que o transformam. Cabe ressaltar que o custo alvo é mais proveitoso quando implantado na fase de projeto do produto. A partir da meta de custo, o produto é projetado para tornar viável aquele custo, o mesmo acontecendo com o processo produtivo.

3.4.3 Teoria das restrições

A teoria das restrições (TOC) surgiu em Israel, na década de 70, por meio de estudos de um físico chamado Eliyahu Goldratt, para resolver problemas de logística de produção. A teoria das restrições considera a empresa como um sistema, cujo desempenho é determinado pelo seu componente mais fraco, a restrição ou elo mais fraco do sistema. Desta forma, se quisermos aumentar a eficiência do sistema, devemos concentrar nossos esforços na restrição. Se aumentarmos a eficiência do sistema em outros pontos que não a restrição, não haverá ganhos para o sistema considerado na sua totalidade.

Podem ser identificados dois tipos de restrições: internas e externas. Restrições internas são aquelas que impedem a empresa de produzir mais e restrições externas são aquelas que impedem a empresa de vender mais.

Na teoria das restrições, os componentes da lucratividade podem ser divididos em três categorias:

Ganho: índice pelo qual o sistema gera dinheiro através das vendas, medido pela diferença entre as receitas de vendas e os custos dos materiais diretos.

Investimento : dinheiro investido pela empresa na compra de coisas que pretende vender. O Investimento é composto pelo custo dos materiais diretos, dos estoques de produtos acabados e semi-acabados, pelos custos de pesquisa e desenvolvimento e de equipamentos e edificações.

Despesa Operacional: São todos os custos de produção, exceto materiais diretos, e todas as despesas, incluindo salários, alugueis e depreciação, incorridos para a obtenção do Ganho.

Para Horngren, Foster & Datar (1997), o objetivo da TOC é aumentar o Ganho e ao mesmo tempo diminuir os valores do Investimento e da Despesa Operacional, partindo do pressuposto de que todos os demais gastos são fixos e restringindo seu horizonte ao curto prazo. As etapas fundamentais para gerenciamento das restrições são as seguintes:

- 1) Identificar a restrição que está limitando a capacidade de produção
- 2) Explorar a restrição, aplicando o recurso escasso na produção do produto que proporcione maior Ganho e não permitir que ele tenha qualquer ociosidade, suprindo-o com grande quantidade de estoques aguardando processamento. Uma vez que toda a produção encontra-se limitada pela capacidade máxima de utilização da restrição, qualquer tempo que este recurso deixe de ser utilizado afetará toda a produção.
- 3) Subordinar o nível de atividades à capacidade da restrição, isto é, as dificuldades da restrição devem determinar toda a programação de produção, porque o aumento da produção de recursos não restritos apenas gerará excesso de estoque e não aumentará o Ganho.
- 4) Empreender ações que aumentem a eficiência e a capacidade do recurso restrito, possibilitando a melhoria do sistema.

Após estes quatro passos, uma outra restrição passará a determinar a capacidade total do sistema e, portanto, deve-se retornar à etapa um.

3.4.4 Custeio do ciclo de vida do produto

Este método de custeio identifica e acumula os custos de cada objeto de custos desde o início de sua formação, na fase de pesquisa e desenvolvimento até o fim do atendimento e suporte ao consumidor e ao mercado. No custeio do ciclo de vida dos produtos, o preço é estabelecido tendo em vista a recuperação de todos os gastos por ele gerados, e não somente os gastos da fase de produção.

Horngren, Foster & Datar (1997) destacam alguns benefícios proporcionados por um relatório que especifique os custos de acordo com o ciclo de vida do produto

1) O conjunto completo de receitas e custos associados a cada produto torna-se visível. Os custos de fabricação são altamente visíveis na maioria dos sistemas contábeis. Entretanto, os custos associados a áreas que precedem a fabricação, como pesquisa e desenvolvimento, e os que a sucedem, como atendimento ao cliente, são freqüentemente menos visíveis produto por produto.

2) São destacadas as diferenças entre produtos, em função da percentagem dos respectivos custos totais incorridos nos primeiras fases do seu ciclo de vida. Quanto mais alta essa percentagem, mais importante é para os administradores desenvolver, tão cedo quanto possível, previsões acuradas das receitas do produto.

3) As relações entre as categorias de custo da atividade tornam-se mais nítidas. As empresas que cortam os custos de pesquisa e desenvolvimento e de projeto, por exemplo, podem sofrer maiores aumentos dos custos de atendimento ao cliente em anos posteriores. Esses custos emergem porque os produtos não conseguem atender aos níveis de desempenho de qualidade prometidos. O relatório de receita e de custo do ciclo de vida evita que casualmente tais alterações nos custos das atividades relacionadas sejam escondidas, como ocorre nas demonstrações de resultado convencionais.

Alguns produtos têm uma fase de desenvolvimento bastante longa e a maioria de seus custos ocorrem antes do período de fabricação, ao mesmo tempo que os gastos posteriores à etapa de produção tornam-se maiores. O custeio por ciclo de vida do produto permite que a mensuração dos custos não comece tarde demais e não termine cedo demais.

3.5 A CONTABILIDADE DE CUSTOS COMO INSTRUMENTO GERENCIAL

Uma das funções do administrador é decidir quanto à manutenção de um curso de ação ou à sua modificação. O administrador precisa estar apto a tomar decisões e a controlar sua execução. Para isso é necessário dispor de informações, sem as quais não há como exercer o controle e sem o qual não há gerência de fato.

A informação é hoje um dos principais insumos da gestão em bases científicas, alicerçada em fatos, em dados e em análises para exercer seu papel dentro das organizações. Segundo Horngren, Foster e Datar (1997), o sistema de contabilidade é o principal, e o de maior credibilidade, dentre os sistemas de mensuração de quase todas as empresas. Shank e Govindarajan (1997) consideram que contabilidade não é um fim em si mesma, mas uma ferramenta para auxiliar o processo decisório, independentemente da normalização imposta

pelos órgãos fiscalizadores ou das práticas contábeis normalmente aceitas . A eficácia do sistema contábil deve ser avaliada em função da sua contribuição para assegurar o acompanhamento das estratégias e o desempenho empresarial.

Leone (2000) considera a Contabilidade de Custos como “o ramo aplicado da Ciência Contábil capaz de fornecer as informações necessárias para que a gerência de uma entidade possa desincumbir-se melhor de suas funções”(p.11). O Ibracon ressalta, todavia, que as informações geradas pela contabilidade são essenciais, mas não suficientes, principalmente em relação a inferências sobre tendências futuras.

A contabilidade de custos fornece informações tanto para a contabilidade financeira como para a contabilidade gerencial. A contabilidade financeira é voltada para o usuário externo e é sujeita tanto às exigências legais como aos órgãos reguladores da atividade contábil. A contabilidade gerencial fornece informações aos gestores da empresa para planejamento, controle e tomada de decisão. Conforme Leone (2000), estas decisões podem ser de diversos tipos, desde relacionadas com operações repetitivas até de natureza estratégica, não repetitivas, inclusive como instrumento de auxílio na formulação das principais políticas das organizações.

Como instrumento de uso interno, a contabilidade gerencial não está sujeita aos princípios fundamentais de contabilidade. Outra vantagem da contabilidade de custos, como instrumento gerencial, é que, enquanto a contabilidade financeira usualmente só trabalha com valores monetários, ela pode trabalhar também com itens não monetários, o que aumenta grandemente sua importância.

Para Leone (2000), a contabilidade é um centro processador de informações que serão utilizadas por diferentes níveis gerenciais de uma organização. Horngren, Foster & Datar (1997) consideram a contabilidade como a principal forma de auxílio aos gestores nas atividades de pesquisa e desenvolvimento, produção, marketing, distribuição e atendimento ao cliente.

Como exemplo de decisões a serem tomadas, fundamentadas em dados de custos em geral, podemos citar:

- alterar componentes do produto, seu projeto específico ou seu projeto de fabricação;
- fabricar ou comprar componentes dos produtos fabricados;
- comprar ou alugar instalações;

- descontinuar ou ampliar a produção de determinado produto;
- introduzir diferenciação nas características intrínsecas do produto com vistas a melhorar sua competitividade frente aos concorrentes;
- verificar a adequação dos custos incorridos através de comparação com o custo-padrão;
- introduzir inovações tecnológicas de componentes, de processo ou outra qualquer;
- avaliar os itens mais relevantes na estrutura de custos de um produto;
- tomar decisões, genéricas ou específicas, destinadas a suportar políticas de redução de custos.

Estes exemplos demonstram o grande número de decisões que são dependentes de um bom conhecimento de custos. Os sistemas de contabilidade de custos evoluíram grandemente em tempos recentes, transformando um conhecimento voltado basicamente para a avaliação em uma poderosa ferramenta gerencial. A sobrevivência das empresas modernas depende, em grande parte, de sua capacidade de gerenciar informações rápida e adequadamente. O administrador de empresas hodierno precisa, de forma crescente, dominar adequadamente as técnicas e os conceitos oriundos da contabilidade de custos.

CAPÍTULO 4

PLANOS DE ENSINO: CONCEITUAÇÃO E TÓPICOS FUNDAMENTAIS

Este item apresenta a conceituação básica e os tópicos fundamentais relativos aos planos de ensino, e procura explicitar a importância de cada um deles no processo educacional.

O processo de ensino-aprendizagem é uma ação intencional e sistemática, ou seja, precisa ser planejado e controlado em todas as fases de sua execução. O planejamento de ensino é a previsão de todas as fases do trabalho que será realizado pelo professor e pelo aluno visando o melhor uso de recursos materiais, recursos humanos e tempo disponíveis.

As instituições de ensino propiciam diferentes condições ao professor em relação ao ensino, com diferentes graus de flexibilidade. Entretanto, qualquer que seja a liberdade concedida ao professor, ele é um agente fundamental na transformação do planejamento em realidade. Ao assumir uma disciplina, o professor necessariamente tomará decisões importantes em relação a ela : definir quais são os objetivos, quais conteúdos serão explorados e quais serão excluídos, o grau de profundidade de cada conteúdo, as estratégias de ensino e de avaliação.

O plano de ensino é a parte do planejamento que visa a apresentar, de forma ordenada, um conjunto de decisões tomadas pelo professor em relação à disciplina que pretende lecionar. O plano de ensino deve ser elaborado antes do início do ensino da disciplina, porém deve possuir uma flexibilidade que lhe permita ser influenciado pela interação do professor com os alunos.

A partir dos estudos realizados por Abreu & Masetto (1990) e Martins (1990), podemos distinguir quatro elementos essenciais ao planejamento e que devem constar de um plano de ensino:

Objetivos de ensino: É o que se pretende alcançar com o ensino. Deve ainda estabelecer uma

ordem de prioridade entre os itens que serão ensinados. Para direcionar o objetivo, indagações como: “Para que ensinar isto?” precisam ser respondidas .

Conteúdo Programático: Deve estar baseado no objetivo e responder a questão “O que ensinar” para ser alcançado da forma mais eficiente possível.

Estratégia de Ensino: Baseada na questão “Como ensinar” definem-se as técnicas, métodos e recursos que podem ser utilizados para que o objetivo possa ser alcançado. A estratégia é a arte de utilizar os meios disponíveis para a consecução de um objetivo específico.

Avaliação de Aprendizagem: São os métodos utilizados para verificar a eficácia do que foi planejado e efetivamente realizado.

Embora estes itens possam ser tratados separadamente para efeito didático, na prática eles são inter-relacionados, e a alteração de qualquer um deles certamente influenciará os demais.

4.1) OBJETIVOS DE ENSINO :

Tescarolo (2001) compara o plano de ensino a um mapa, que necessita de um cuidado muito grande em sua elaboração, porque “deve fornecer orientações sobre um território ainda desconhecido na ocasião em que está sendo desenhado” (p. 2). As metas educacionais, ou seja, o que se pretende que os alunos aprendam, é o ponto de partida do processo educacional. Estas metas, ou objetivos, precisam estar claramente definidas para que o aluno saiba o que se espera dele ao final da jornada, como também servir como parâmetro que permita avaliar o resultado do trabalho. Abreu & Masetto (1990) listam três aspectos que o aluno deve ter desenvolvido ao término de uma disciplina:

Conhecimentos: Em quase todas as atividades educacionais, o aluno precisa adquirir alguns conhecimentos: informações, fatos, conceitos, teorias, interpretações, etc.

Habilidades: Referem-se a tudo que o aluno deve aprender para desenvolver sua capacidade intelectual, motora, afetiva e psíquica: Capacidade de organizar o estudo (aprender a aprender), capacidade de avaliar o próprio trabalho e o de outros, capacidade de formular uma hipótese, realizar uma pesquisa, coletar e organizar informações e dominar a ação motora.

Atitudes: O ensino de uma disciplina deve modificar o comportamento do aluno, estimulando a curiosidade científica, a consciência crítica frente aos fenômenos sociais. O aluno precisa

ainda estar apto a competir, a ser solidário, e a trabalhar em equipe.

Os conhecimentos, habilidades e atitudes, entretanto, não são trabalhados de forma isolada, mas estão concomitantemente presentes, ainda que os agentes do processo ensino/aprendizagem não tenham, muitas vezes, uma clara consciência de como estas variáveis se comportam, o que exige cuidado no balanceamento entre objetivos que desenvolvem predominantemente a aprendizagem de conteúdos (conhecimentos), com os que focam as ações que o aluno deverá vir a tomar (habilidades), e os que se destinam a operacionalizar o desenvolvimento de emoções e posicionamentos nos relacionamentos em geral (atitudes).

Os objetivos de ensino, quando estabelecidos com clareza, propiciam ganhos para o professor e para o aluno. Para o professor, ter um objetivo definido auxilia a definição do conteúdo, dos métodos de ensino e da forma de avaliação e, para os alunos, propicia maior segurança quanto aos ganhos e dificuldades que encontrará, maior confiança no professor e em seus parâmetros de avaliação e a possibilidade de perceber o grau de relevância do que está aprendendo, facultando-lhe concentrar seus esforços no que realmente importa.

Além disto, a redação dos objetivos facilita a harmonização dos conteúdos com as estratégias de ensino e os procedimentos de avaliação de aprendizagem, e propicia aos alunos condições de auto-avaliação no decorrer da disciplina.

As funções essenciais do objetivo são, portanto, direcionar a ação do docente e facilitar a aprendizagem do aluno. Para cumprir estas funções, os objetivos devem se caracterizar por :

- a) serem possíveis de se concretizar, de acordo com o tempo e os recursos disponíveis;
- b) serem atingíveis com clareza e sujeitos a uma avaliação pertinente, explicitando o melhor possível o que se espera dos alunos, tanto cognitivo como afetivamente;
- c) considerarem as aspirações e motivações dos alunos, levando à constante e desejável reformulação de metas e ;
- d) levarem em conta as necessidades da comunidade, incorporando a ela profissionais que possam modificá-la positivamente.

Muitas vezes a redação de objetivos é encarada como uma tarefa de pouca valia, um ato burocrático que necessita ser feito por mera formalidade. Na verdade, ela orientará todo o desenvolvimento do curso. Com as constantes mudanças e o fato do objetivo ser traçado antes

de alguns fatores serem conhecidos, ele deve ser dotado de alguma flexibilidade e exige forte rigor do docente.

A redação dos objetivos de ensino envolve certas dificuldades, pois demanda tempo e seus efeitos são sentidos a longo prazo, sendo algumas vezes uma atividade unilateral e solitária, diferente da bilateralidade aluno-professor encontrada na sala de aula. Para Abreu & Masetto (1990) ela também aumenta o grau de exposição do docente, pois quanto mais claros são os objetivos, mais facilmente eles se tornam conhecidos e difundidos, tornando-se um alvo fácil de críticas. Outro risco de objetivos claros é que eles pareçam muito difíceis de serem atingidos e desestimulem os alunos que apresentem maiores dificuldades. O professor deve identificar esses alunos e apoiá-los, permitindo que aproveitem melhor o curso.

Cumprir ressaltar que estes eventuais riscos são muito pequenos quando comparados com os ganhos que uma boa definição dos objetivos propicia. Além disto, o professor pode, conhecendo estes riscos, antecipar-se a eles, e evitar que eles tragam qualquer prejuízo, mesmo que pequeno, à atividade educacional.

Os objetivos estabelecidos pelo professor devem incluir dois itens indispensáveis: adaptar a linguagem ao público alvo e estabelecer mecanismos de recuperação para aqueles que eventualmente tenham desempenho na avaliação de aprendizagem inferior ao mínimo requerido.

Um curso é normalmente formado por vários professores, que ministram diversas disciplinas. A redação dos objetivos, quando feita de maneira harmônica, amplia as possibilidades de se formar um bom profissional daquele curso, pois os docentes decidiram as metas de cada disciplina de forma conjunta evitando repetir habilidades e municiando o aluno com os conteúdos necessários a uma formação completa.

Eckstein (1978) adverte que a utilização incorreta dos objetivos pode ser contraproducente, como no caso dos alunos encararem os objetivos como uma imposição. Apenas a utilização indevida dos objetivos acarreta este risco. Usar os objetivos corretamente aumenta a probabilidade de que o aluno se identifique com eles, o que redundará certamente em alunos motivados e mais responsáveis, aumentando o aprendizado.

4.2) CONTEÚDO PROGRAMÁTICO

Há uma premissa amplamente difundida de que o domínio do conteúdo, por si só, é suficiente para se ensinar. Atribuir um peso excessivo ao conteúdo pode prejudicar o objetivo, que é um componente curricular muito importante. O conteúdo certamente é relevante, mas uma disciplina deve ser direcionada de acordo com o objetivo a que se propõe, e os outros componentes curriculares devem cooperar com estes objetivos, sob pena de as metas não serem atingidas ou serem atingidas apenas em parte.

Três são as decisões que o docente deve tomar, no que tange aos conteúdos: quanto à abrangência (o que ensinar), quanto à seqüência e, posteriormente, quanto à inter-relação dos tópicos.

Muitas vezes o professor tende a considerar todas as informações como importantes, ou mesmo essencial. A quantidade cada vez maior de informações disponíveis e a limitação imposta pelo tempo (horas aula) dedicados a uma disciplina, torna impraticável não selecionar, dentro dos tópicos possíveis, o que é mais necessário e útil, tendo por base fatos como validade, interesse e adequação ao curso. Existem vários critérios possíveis para se estabelecer uma seqüência entre os diversos tópicos selecionados: pode-se partir do simples para o complexo, do familiar para o distante, do geral para o particular e da parte para o todo.

A associação de idéias é um fator facilitador do processo de aprendizagem e memorização. O conteúdo torna-se mais relevante devido não somente à sua utilidade, mas também à sua integração com outras informações que o aluno recebe durante o curso. O conhecimento acumulado durante o curso é menos importante do que o desenvolvimento da capacidade de aprendizagem, especialmente hoje, quando a velocidade de renovação do conhecimento é cada vez maior; as informações se avolumam e se tornam cada vez mais disponíveis, especialmente pela *internet*, tornando os conhecimentos rapidamente obsoletos; e o mercado de trabalho é a cada dia mais exigente.

4.3) ESTRATÉGIAS DE ENSINO

As estratégias de ensino visam a facilitar o aprendizado do aluno e não resolver o problema do professor. A melhor estratégia é aquela que melhor contribua para a consecução dos objetivos que se pretenda alcançar com o ensino. Os métodos são focados, portanto, no aprendizado muito mais que no ensino. Alguns docentes acreditam que o método deve resolver o problema do professor e outros vêem os métodos de ensino como totalmente

dispensáveis, considerando que o essencial é que o professor domine o conteúdo a ser apresentado, optando pelo ensino e não pela aprendizagem.

Nenhuma estratégia de ensino é sempre melhor que as demais. A estratégia mais adequada varia em função do objetivo. Desta forma, ela deve estar subordinada às metas traçadas pelo professor. A pergunta “como eu quero que meus alunos aprendam?” é que determina as decisões relativas à estratégia.

A estratégia de ensino utilizada tem grande influência sobre o aprendizado dos alunos, especialmente em relação à motivação. As pessoas possuem estilos próprios de aprendizado, o que torna recomendável a utilização de estratégias de ensino variadas no decorrer de uma disciplina, possibilitando uma melhor aprendizagem. Além disso, capacita o professor a atingir um maior número de alunos. Quando se usa uma única estratégia, os alunos que se adaptam bem a ela são beneficiados, porém os demais enfrentam dificuldades de aprendizado e têm que lutar constantemente para se auto-motivarem e aprenderem o que puderem.

Embora as estratégias de ensino visem, primordialmente, ao aprendizado, não é correto supor que elas não possuam utilidade para o ensino. A utilização pelo professor de estratégias de ensino variadas enriquece sua capacidade de renovação.

Se o uso de uma única estratégia pode ter conseqüências graves, o uso de estratégias diversificadas deve ser norteado pelo bom senso, sem exageros e exige do professor um bom domínio de cada um dos métodos utilizados. O professor não deve utilizar uma nova estratégia sem que esteja seguro de que se aplica aos seus objetivos e de que a domina com segurança. Conhecer e dominar diferentes estratégias metodológicas facilita o ensino e é uma ferramenta importante, que deve ser utilizada de acordo com a criatividade, os valores e as habilidades do professor.

Abreu & Masetto (1990) listam oito diferentes categorias, de acordo com os objetivos, nas quais as estratégias podem ser agrupadas. Estas categorias não são estanques, permitindo que se possam mesclar os grupos quando conveniente .

1ª categoria: objetiva o conhecimento mútuo dos alunos, entrosar e aquecer relacionamentos, expressar expectativas, descontentamentos e idéias prévias e quebrar preconceitos.

Estratégias – auto-apresentação, apresentação cruzada em duplas, complementação de frases, desenhos em grupos, deslocamento físico, tempestade cerebral.

2ª categoria: visa desenvolver a capacidade de enfrentar situações simuladas e de analisar

pontos de vista conflitantes, aproveitando-se do ambiente “protetor” de uma sala de aula, além de aprender a trabalhar em grupos.

Métodos – dramatização, estudo de caso.

3ª categoria: através de contato com situações reais, extra-classe, procura colocar o aluno em contato com o cotidiano de sua futura atuação profissional.

Métodos – pesquisas orientadas, excursões, estágios.

4ª categoria: objetiva desenvolver o senso crítico e o estudo em grupo.

Métodos – pequenos grupos com apenas uma tarefa, pequenos grupos com várias tarefas, painel integrado, grupo de verbalização e grupo de observação, período de estudo e grupos de discussão, diálogos sucessivos, grupos de oposição, pequenos grupos de perguntas.

5ª categoria: visa a desenvolver a maturidade dos alunos.

Métodos - exigem a presença de especialistas e/ou forte preparação prévia – seminário, painel, simpósio.

6ª categoria : objetiva aumentar o interesse da classe no conteúdo e na atualidade da matéria.

Métodos – aula expositiva, debate com a classe (aula dialogada).

7ª categoria: procura orientar o aluno para que possa aprender a fazer uma pesquisa e/ou projeto, além de fazer o relato dos resultados e como interpretá-los.

Métodos - pesquisa bibliográfica, redação de relatórios, discussão de resultados.

8ª categoria: visa a informar o aluno, além de desenvolver a capacidade de expressão escrita.

Métodos – leituras, trabalhos escritos, aprendizagem programada.

Observa-se ainda, que existe uma nona categoria, que visa a aplicar e fixar conhecimentos, através da interpretação de resultados experimentais. Para isso, podem ser utilizados como métodos as aulas práticas (laboratoriais), de campo, etc.

Uma das estratégias mais comumente utilizada é a aula expositiva, que sofre severas críticas por não gerar resultados satisfatórios, particularmente quando é o único método utilizado. Novas estratégias de ensino, mais participativas, têm sido mais utilizadas, como é o caso da aula dialogada.

4.4) AVALIAÇÃO DE APRENDIZAGEM

A avaliação pode ser realizada em diferentes momentos e com finalidades distintas. Bloom, Hastings & Madaus (1983) e Abreu & Masetto (1990) definem três diferentes tipos de avaliação:

Avaliação Diagnóstica: Verifica o conhecimento do aluno quanto a um conteúdo que será desenvolvido. Normalmente é realizada no início do ano letivo ou quando um assunto novo vai ser introduzido.

Avaliação Formativa: Aplicada durante o desenvolvimento de um tema, tem por finalidade detectar eventuais desvios e dificuldades que possam ser sanados ou minimizados.

Avaliação Somativa: Normalmente é aplicada no final do processo para se identificar quais objetivos foram e quais não foram alcançados, e em que extensão.

Segundo Hurtado e Navia (1998), embora a grande maioria dos países atribua aos alunos notas que passam a fazer parte de seu histórico escolar (avaliação somativa), existe um crescimento das avaliações de caráter formativo, que são utilizadas para ajudar o monitoramento do desenvolvimento dos estudantes. Apesar disto, no Brasil ainda se nota uma tendência de valorizar em demasia a avaliação somativa, de caráter meramente classificatório. A avaliação somativa é tão valorizada que alguns cursos são organizados tendo em vista apenas as provas a que o aluno será submetido, em seu ambiente escolar ou fora dele.

Assim, exames de certificação profissional, como os hoje existentes para os contadores e advogados, e o Exame Nacional de Cursos precisam ser utilizados com cuidado para não servirem de instrumento para a proliferação deste tipo de ênfase. A consequência do peso excessivo atribuído às avaliações somativas é que os alunos concluem que receber uma boa nota na prova é o fator mais importante do curso.

Outra desvantagem comumente associada a uma classificação numérica é a memorização de conteúdos, o que torna o conhecimento pouco profundo e de duração limitada. A avaliação deve ter como função primordial a melhoria da aprendizagem do aluno e as concepções de avaliação associadas exclusivamente à idéia de se estabelecer uma medida objetiva do que se sabe ou não se sabe, ou à idéia de apenas atribuir notas, além de redutoras e questionáveis sobre muitos pontos de vista, desviam-nos da idéia de que avaliar deve necessariamente melhorar e enriquecer os processos de aprendizagem e de ensino.

Crooks (1988) considera que as avaliações exercem grande influência sobre o

comportamento dos alunos. O aluno vê na avaliação um instrumento que afeta sua auto-estima, sua motivação e sua noção de quais competências e habilidades precisa desenvolver. A avaliação precisa ser um instrumento que possibilite ao aluno conhecer o seu desenvolvimento e seu aprendizado.

Quando bem executada, a avaliação permite verificar se os objetivos estão sendo atingidos. Pela sua importância, ela exige preparo por parte dos professores, para que as necessidades de alteração possam ser percebidas antes que a consecução dos objetivos seja irremediavelmente prejudicada. A avaliação também é um instrumento que gera informações para as pessoas interessadas no processo educacional, como os alunos, professores, pais e a administração.

A avaliação é diretamente ligada aos objetivos, já que em função delas é que deve ser definido o quê e como avaliar. A clareza dos objetivos facilita a elaboração da avaliação e a clareza dos critérios de avaliação aumenta a confiança dos alunos. A avaliação torna transparente a coerência entre o conteúdo e os objetivos apresentados e o que se exige do aluno. Quando conhece previamente o que dele será exigido, a ansiedade do aluno diminui, e o professor também é beneficiado por conhecer o quê o aluno deve aprender e qual o critério a ser utilizado para avaliar o aprendizado.

A avaliação feita uma única vez, ao final do período letivo, atua apenas como elemento classificatório, utilizado para aprovar ou reprovar os alunos, não servindo como instrumento para a verificação de quanto já se progrediu e se os objetivos estão sendo alcançados. O aprendizado é um processo contínuo, que deve ser avaliado periodicamente. O desafio é fazer avaliações freqüentes sem que estas se tornem excessivamente onerosas, monopolizando as atenções de alunos e professores. Os componentes curriculares visam ao aprendizado. Um currículo que a maioria dos alunos não consegue acompanhar e lograr êxito nas avaliações representa desperdício de tempo e de outros recursos.

O método tradicional de avaliação quase não comporta elementos formativos, havendo pouco tempo dedicado para a correção de eventuais falhas no processo que levem a um mau desempenho.

A avaliação do aprendizado tem outros parâmetros além do desempenho do aluno. Um deles é a verificação do desempenho do professor - seu preparo para apresentar o conteúdo, e outro é a adequação do plano de ensino aos objetivos propostos, sendo que cada um destes parâmetros comporta diferentes formas de avaliação.

O aluno pode ser avaliado por prova dissertativa, prova oral, entrevista, questionário, prova objetiva, observação, redação e, dependendo da disciplina, prova prática. O professor pode ser avaliado por questionário, entrevista, plano de ensino, observações em classe, relatórios de pesquisa, publicações, participações em congressos, seminários e concursos. Outro método bastante utilizado é a avaliação do professor pelo aluno. O professor pode ser avaliado por pré e pós testes, análise da progressão discente, entrevistas e questionários aplicados aos corpos discente e docente.

A avaliação não pode ignorar as várias dimensões do processo de aprendizagem, tais como a diversidade sócio-cultural dos alunos, as múltiplas competências que o ensino deve promover e a natureza distinta das diversas áreas do conhecimento .

A utilização privilegiada de prova escrita beneficia sempre uns alunos em detrimento de outros. Assim, é necessário utilizar, de forma sistemática, uma variedade de técnicas, instrumentos e estratégias de avaliação, que possibilitem uma visão clara daquilo que os alunos sabem e são capazes de fazer (Luckesi, 1996)

CAPÍTULO 5

METODOLOGIA

Este item objetiva apresentar os procedimentos metodológicos que foram utilizados na investigação do problema e no alcance dos objetivos propostos em relação à pesquisa. Descreve ainda, o tratamento utilizado no processo de análise dos dados.

A pesquisa compreendeu um estudo de três casos em universidades particulares, localizadas na cidade de São Paulo, duas delas com conceito “C” e uma com conceito “A” na avaliação efetuada pelo MEC (Ministério de Educação e Cultura) através do Exame Nacional de Cursos, o “Provão”.

Foram verificadas as informações constantes dos planos de ensino da disciplina e entrevistados os professores da disciplina e os coordenadores do curso.

Em relação aos planos de ensino, foram verificados quais os tópicos que estão neles inseridos e elaborada uma análise comparativa, averiguando-se as convergências e divergências existentes, quanto aos objetivos de ensino, conteúdo programático, estratégias de ensino, formas de avaliação de aprendizagem e bibliografia. A análise documental também foi feita com o intuito de corroborar e validar evidências, bem como de fornecer informações adicionais sobre dados específicos.

A entrevista é uma das técnicas de coletas de dados mais utilizadas nas pesquisas qualitativas, e tem como um dos seus objetivos fazer emergir a perspectiva interior dos sujeitos, permitindo descobrir coisas que são difíceis de serem observadas diretamente. Selltiz et al (apud Gil, 1994, p.113) afirma que ela “é bastante adequada para a obtenção de informação acerca do que as pessoas sabem, crêem, esperam, sentem ou desejam, pretendem fazer, fazem ou fizeram, bem como as suas explicações ou razões a respeito das coisas precedentes”.

O número ideal de entrevistas é subjetivo. Quando as informações advindas dessa técnica fornecem uma certa margem de segurança em relação às análises efetuadas pelo pesquisador, é sinal indicativo de que as entrevistas realizadas são suficientes (Patton, 1990).

Foram realizadas dez entrevistas, sendo que sete entrevistados eram professores e três, coordenadores do curso.

As entrevistas, que tiveram uma duração média de meia hora, foram gravadas em fitas cassetes com a permissão dos entrevistados e posteriormente transcritas pelo próprio entrevistador/pesquisador para análise. Foi apresentada aos entrevistados uma seqüência de onze questões principais, colocadas uma a uma após o esgotamento do assunto da questão anterior. Questões complementares foram utilizadas pelo pesquisador quando este julgou importante e necessário esclarecimento ou aprofundamento maior em algum tema levantado na entrevista. A familiarização com os dados foi obtida através da transcrição das entrevistas e de sucessivas leituras do material obtido e, a seguir, as informações constantes de cada transcrição foram agrupadas por tema, de maneira a possibilitar a comparação entre elas.

A entrevista pessoal, como instrumento de obtenção de dados, exige decisões quanto à sua estrutura. A entrevista é estruturada quando existe uma lista formal de perguntas a serem feitas a todos os entrevistados e semi-estruturada quando, apesar de existir um roteiro prévio de perguntas, elas podem variar de acordo com a entrevista. Segundo Trivinõs (1990), a entrevista semi-estruturada é:

“(...) aquela que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses, que interessam à pesquisa, e que, em seguida, oferecem amplo campo de interrogativas, fruto de novas hipóteses que vão surgindo à medida que se recebem as respostas do informante. Desta maneira, o informante, seguindo espontaneamente a linha de seu pensamento e de suas experiências dentro do foco principal colocado pelo investigador, começa a participar na elaboração do conteúdo da pesquisa.” Pg. 146

Assim, considerando o interesse em manter-se a flexibilidade do instrumento de coleta de dados, foi escolhida a entrevista semi-estruturada. Segundo Lakatos (1991), na entrevista semi-estruturada, o entrevistador tem liberdade para dirigir a discussão em qualquer direção que considere adequada, podendo explorar mais amplamente cada questão. Em geral, as perguntas são abertas e podem ser respondidas dentro de uma conversação informal.

Foi utilizada a análise de conteúdo como método de interpretação dos dados coletados nas entrevistas. A análise de conteúdo, segundo Bardin (1979), tem por objetivo ultrapassar a incerteza de uma inferência (dedução de maneira lógica) e, ainda, a descoberta e o enriquecimento da leitura. Este tipo de análise permite um processo inferencial através de técnicas e procedimentos sistemáticos de descrição dos conteúdos de informações.

Os textos resultantes das entrevistas foram analisados por temas que, segundo Bardin (1977), são unidades de significação complexa, de comprimento variável, representadas por alusões, afirmações ou negações a respeito de um assunto. A análise é eficaz quando aplicada a discursos diretos e é operacionalizada pelo recorte do texto e reagrupamentos com base na analogia semântica. A seqüência de passos deve ser, segundo Bardin (1977):

a) A pré-análise

Esta etapa constitui-se das transcrições das entrevistas na íntegra e de leitura exploratória do material.

b) Exploração

As informações fornecidas pelas leituras exploratórias a respeito do tema devem nortear os primeiros julgamentos realizados pelo pesquisador, destacando-se as passagens significativas, relativas à sustentação intencional do tema (palavras, frases ou parágrafos).

O texto, composto por todas as entrevistas (três casos), foi então dividido em unidades centradas em um tema dominante, ou categorias, com o intuito de identificar-se, posteriormente, as principais relações existentes entre essas categorias, dentro de um mesmo caso e entre os três casos distintamente.

c) Interpretação

Por fim, foram elaboradas inferências sobre as relações de complementaridade, contradições e variações de intensidade entre os temas.

Nas entrevistas foi seguido o roteiro exposto a seguir:

- 1) Qual a importância da disciplina custos para o curso de Administração de Empresas?
- 2) Como você considera a integração desta disciplina com as demais disciplinas do curso?
- 3) O conteúdo ministrado favorece o alcance dos objetivos?
- 4) Quais as estratégias de ensino utilizadas? Quais você considera mais adequadas?
- 5) A carga horária da disciplina é suficiente ?
- 6) Você considera que a forma de avaliação prevista no plano de ensino é adequada?
- 7) De que forma foi desenvolvido o programa da disciplina ?
- 8) Existem pré-requisitos para cursar esta disciplina? Quais? Se não existem, você considera que deveria existir algum? Qual?
- 9) Quem definiu a bibliografia apresentada aos alunos?
- 10) Como se dá a integração entre os professores que ministram esta disciplina?

11) Qual a influência exercida sobre os planos de ensino pelas técnicas recentemente desenvolvidas nos programas de ensino da disciplina?

Tanto as questões apresentadas aos professores, como aquelas apresentadas aos coordenadores de curso ou chefe de departamento seguiram o roteiro já exposto. O objetivo de um roteiro único é favorecer a comparabilidade entre as respostas obtidas.

CAPÍTULO 6

APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

O objetivo deste capítulo é a apresentação dos resultados obtidos de acordo com a metodologia descrita no capítulo 5 e está dividido em três grandes blocos:

- 1) Análise dos planos de ensino.
- 2) A opinião dos professores e coordenadores.
- 3) Apresentação dos resultados por instituição.

6.1) ANÁLISE DOS PLANOS DE ENSINO:

Neste item são analisados os planos de ensino fornecidos pelas instituições pesquisadas.

Segundo Abreu & Masetto (1990), um plano de ensino é a apresentação, de forma organizada e seqüencial, do conjunto de decisões que o professor tomou em relação a uma disciplina e deve servir como elemento de comunicação com a instituição, os professores de disciplinas afins, os chefes de departamento, os diretores da faculdade e os alunos. Abreu & Masetto (1990) destacam ainda os elementos que devem compor um bom plano de ensino:

- I- Identificação
- II- Objetivos
- III- Conteúdo Programático
- IV- Bibliografia
- V- Forma de avaliação de desempenho do aluno

Estes não são os únicos dados que devem constar de um plano de ensino, mas são itens fundamentais.

Todos os planos de ensino analisados possuíam os itens acima. Em relação à identificação eles continham o nome da instituição, da disciplina e do curso, a carga horária e a etapa do curso em que a disciplina estava inserida, sendo que apenas a universidade B não registrava o nome do professor responsável pela cadeira.

Embora as disciplinas analisadas sejam todas relacionadas ao ensino de contabilidade de custos, os nomes atribuídos à disciplina não eram iguais. Na instituição A disciplina era denominada Contabilidade de Custos em um semestre e Contabilidade Gerencial no semestre subsequente. Na instituição B, o curso era anual e a disciplina era denominada Administração de Custos, e na instituição C, as nomenclaturas eram Gestão de Contabilidade de Custos em um semestre e Sistemas de Gestão Estratégica de Custos no semestre seguinte. Duas instituições (A e C) dedicavam 144 horas aula para o ensino da disciplina e uma (B) apenas 72 horas.

6.1.1) Objetivos da disciplina:

Segundo Abreu & Masetto (1990), os objetivos devem definir com clareza o que o aluno deverá ser capaz de fazer como resultado de um desempenho adequado nas atividades de uma disciplina. A tabela abaixo descreve os objetivos descritos nos planos de ensino das instituições analisadas.

Tabela 6.1 : Objetivos de ensino da disciplina

Instituição	Objetivos
A	Capacitar o aluno a mensurar e analisar o custo de fabricação dos produtos das empresas industriais.
B	Desenvolver conhecimentos destinados a oferecer ao administrador informações que o habilitem a conhecer o custo dos bens e serviços nas suas várias fases de processamento. Prepará-lo a analisar os componentes que oneram os custos e os critérios de apropriação e rateio dos mesmos, bem como sua contabilização. Transmitir ao administrador de empresas as técnicas de elaboração e instrumentos para levantamento e análise de custos, e a importância de sua utilização.
C	Capacitar o aluno a entender e utilizar os sistemas de custos como fonte de informação para tomada de decisão e controle e compreender a importância de custos para as diversas áreas da empresa (marketing, logística, finanças, etc.). Fornecer ao aluno condições de utilizar as informações do sistema de custos nas decisões estratégicas.

A descrição dos objetivos da entidade A possibilita verificar que os objetivos são bastante claros, o que está de acordo com o levantamento bibliográfico da função dos objetivos educacionais. Entretanto, quando verificamos os objetivos da contabilidade de custos conforme descritos na bibliografia que reflete o estado da arte desta área de conhecimento, podemos perceber que as críticas usualmente levantadas se refletem com clareza aqui. A ênfase dada às empresas industriais e aos produtos deixa de lado as empresas comerciais e prestadoras de serviços. Além disto, mesmo nas empresas industriais grande parte do custo refere-se não aos custos de produção e sim aos serviços prestados após a fabricação do bem. Os objetivos também não fazem nenhuma menção à utilização de custos como ferramenta estratégica e está voltado para a contabilidade financeira.

A entidade B possui nos seus objetivos problemas semelhantes aos anteriormente descritos, exceto por mencionar especificamente os custos dos serviços. O que se pretende é

“fornecer informações”, o que indica prevalecer um sistema de ensino em que o professor é aquele que detém informações, das quais o aluno é mero receptáculo. Entre os objetivos também consta a contabilização, o que além de demandar muito tempo, têm pouca utilidade para um administrador, que não deve operar um sistema de custos, mas sim conhecer o processo para validar o sistema quanto à sua adequação enquanto ferramenta gerencial que forneça informações que facilitem o processo decisório.

A entidade C é a que melhor reflete em sua descrição dos objetivos educacionais aqueles itens que constam da pesquisa bibliográfica como essenciais ao administrador, ou seja, considera a contabilidade de custos como um instrumento que deve ser utilizado no processo de gerenciamento e como ferramenta estratégica.

6.1.2) Conteúdo programático

O conteúdo programático foi dividido em quatro grandes áreas: custos para avaliação de ativos e de resultados, custos para controle, custos para tomada de decisão e custos como ferramenta de gestão estratégica. Não foram considerados itens constantes da pesquisa bibliográfica, que não constavam em nenhum dos planos analisados.

Custos para avaliação de ativos e de resultados: Sob este título estão incluídos terminologia de custos; custeio por absorção; produção por encomenda, contínua e conjunta.

Custos para controle: custo padrão.

Custos para tomada de decisão: custeio direto; formação de preço de venda, margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

Custos como ferramenta de gestão estratégica: custeio baseado em atividades (ABC); *target cost* ; custeio do ciclo de vida do produto; *balanced scorecard*.

Com base nos planos de ensino foi possível montar o quadro abaixo:

Tabela 6.2 – Itens abordados nos planos da disciplina

CONTEÚDO PROGRAMÁTICO	INSTITUIÇÃO		
	A	B	C
Terminologia de custos	X	X	X
Custeio por absorção	X	X	X
Produção por encomenda, contínua e conjunta	X	X	
Custeio direto, margem de contribuição e ponto de equilíbrio	X	X	X
Formação de preço de venda	X	X	X
Custeio baseado em atividades (ABC)	X	X	X
Target Cost (custo meta)		X	X
Custeio do ciclo de vida do produto		X	X
Balanced Scorecard		X	X
Custo padrão	X		

Como se pode observar na tabela 6.2, todas as instituições inseriram em seus programas os mesmos itens referentes a custo para tomada de decisão, não sendo identificável qualquer diferença, embora não seja possível determinar o tempo destinado ao ensino destes tópicos.

A instituição A é a única que apresenta todos os tópicos referentes aos três primeiros itens, e trata apenas do ABC no item custos como ferramenta de gestão estratégica. Nas entrevistas realizadas nesta instituição foi possível verificar que os professores conseguem apresentar todos os tópicos constantes do plano de ensino com uma profundidade que consideram adequada, sendo a instituição que maior tempo dedica aos itens relativos a custos para avaliação de ativos e de resultados, utilizando para isto metade do tempo disponível para o ensino da disciplina.

O conteúdo deve ser compatível com os objetivos descritos no plano de ensino. Nesta instituição encontramos bastante coerência entre os objetivos e o conteúdo programático.

A instituição B possui um conteúdo programático bastante completo, exceto em relação à utilização de custos como instrumento de controle, mas é a instituição que menor carga horária dedica ao ensino de contabilidade de custos. Na entrevista efetuada com o professor foi possível

verificar que na verdade os itens de gestão estratégica de custos são apresentados muito rapidamente, apenas para o aluno saber que existem, e que mesmo os demais itens são penalizados pela falta de tempo para serem explorados com maior acuracidade. Uma observação mais detalhada do programa permite verificar que ele está dividido em oito partes, das quais apenas uma trata de gestão estratégica de custos.

A instituição C não tem em seu programa apenas dois itens: o que trata da produção por encomenda, contínua e conjunta e o custo-padrão. Ela também é a que maior tempo dedica à área de custos como ferramenta de gestão estratégica, com um semestre dedicado apenas a esta área.

6.1.3) Bibliografia:

A bibliografia utilizada contém apenas um item em comum, o livro de Eliseu Martins denominado *Contabilidade de Custos*, que é adotado como bibliografia básica nas instituições A e B e como bibliografia complementar na instituição C, que adota um livro escrito por professores da própria instituição. A instituição B é a única a conter em sua bibliografia livros traduzidos, todos eles de autores americanos.

6.1.4) Formas de avaliação:

Apenas duas formas de avaliação estão previstas nos planos de ensino: provas escritas e exercícios, que constam igualmente de todos eles. As entrevistas revelaram uma terceira forma de avaliação não constante dos planos: os estudos de caso.

6.2) A OPINIÃO DOS PROFESSORES E COORDENADORES

Este item constitui-se de um detalhamento das entrevistas realizadas nas três universidades

6.2.1) Importância da disciplina Contabilidade de Custos na formação do Administrador de Empresas:

O ensino de Contabilidade de Custos para os cursos de graduação em Administração de empresas foi considerado importante por todos os professores e coordenadores de curso entrevistados, por razões diversas. Cinco dos entrevistados consideraram o conhecimento de Contabilidade de Custos necessário porque o administrador precisa compreender a forma de apuração dos custos de uma empresa e de cada um dos seus produtos. Ele precisa saber qual é o lucro da empresa, e para isto precisa conhecer o valor dos produtos que tem em estoque. O sistema de custos é visto como uma maneira de a empresa conhecer melhor a sua realidade, como pode ser visto na afirmação deste professor:

"Essa disciplina, a Administração de Custos nossa, tem suma importância porque hoje todo tipo de empresa, precisa de uma reformulação, ela precisa trabalhar muito forte com as questões de custos e é um ponto primordial para a chegada da sua margem, do seu lucro operacional, se ela não tem uma correta adequação da realidade ela pode ter sérios problemas." (entrevista 2)

O administrador necessita tomar decisões, e para tomar estas decisões ele precisa estar bem informado. Quatro entrevistados destacaram a relevância de se conhecer não apenas o custo de cada produto, mas também o quanto cada um deles contribui para a formação do lucro de uma empresa e de utilizar estas informações para o processo de gestão. A Contabilidade de Custos também foi considerada relevante por facilitar o aprendizado de outras disciplinas, especialmente em Marketing, em que o processo de formação de preços dos produtos é um conhecimento chave e em Administração da Produção, embora a área financeira e de recursos humanos também tenham sido citadas, como pode ser notado neste depoimento:

"Eu vejo (a Contabilidade de Custos) como uma ferramenta auxiliar para a tomada de decisão, no sentido de complementar a área de Marketing,

porque Marketing vai trabalhar com o produto, com a formação do custo, com o produto mais ou menos viável, juntamente com a área financeira...há uma interação com outras áreas, eu vejo importância neste sentido". (entrevista 1).

O valor atribuído pelo mercado de trabalho aos profissionais que possuem bom domínio do funcionamento dos sistemas de custos foi citado em três entrevistas de forma explícita, mas outros três entrevistados relacionaram o controle e a redução de custos como uma necessidade das empresas, especialmente devido ao incremento da competitividade gerado pela globalização.

Segundo um dos entrevistados, a Contabilidade de Custos não perdeu importância com as modificações no ambiente decorrentes da internacionalização da economia e aumento da competitividade, mas necessitou mudar o seu foco, porque as informações geradas pelos métodos de custeio tradicionais perderam sua relevância, como pode ser percebido nesta declaração:

"A área de custos ficou muito tempo uma área esquecida dentro da empresa, porque reportava uma situação já ocorrida. Com a abertura da economia se começou a dar maior importância a esta área, no sentido de trazê-la para uma situação mais estratégica, para que as empresas pudessem se adequar à situação do mercado" (entrevista 8).

Em relação aos ramos de atividade que se utilizam da Contabilidade de Custos verifica-se uma variação na ênfase. A maioria dos entrevistados aparenta atribuir maior importância aos conhecimentos de custos relacionados principalmente com indústrias, dando menos destaque à aplicação destes conhecimentos às empresas comerciais e de serviços.

"Porque eles, os alunos, têm que ter uma visão, o conhecimento de como são apurados os custos para uma empresa industrial, porque a disciplina de Contabilidade de Custos, ela é dada com um enfoque de uma empresa industrial, do produto que a empresa fabrica." (entrevista 3)

Percebe-se nos discursos que também não são consideradas empresas sem fins lucrativos, já que nenhum dos entrevistados citou este tipo de organização.

Um ponto bastante positivo é a prevalência de um ensino voltado para as necessidades internas da empresa e de seus administradores, e não uma visão legalista, voltada para o cumprimento de normas expedidas pelos órgãos públicos.

No discurso dos entrevistados não se consegue divisar uma diferenciação significativa entre o ensino de Contabilidade de Custos ministrado aos alunos de Ciências Contábeis e aos alunos de Administração de Empresas, exceto pela profundidade com que cada tema é tratado e pelo fato de que os alunos de Administração de Empresa efetuam apenas os cálculos enquanto que os alunos de Ciências Contábeis efetuam também o registro das operações nos livros fiscais através dos lançamentos contábeis.

Na instituição A, cujo foco é operacional, esta visão é passada tanto para o Administrador como para o Contador, sob a justificativa de ambos precisarem saber como são apurados os custos. Na entidade C, em que uma visão estratégica é mais valorizada, entende-se que ambos, o Contador e o Administrador, precisam conhecer o uso das informações para o processo decisório, colocando-se em segundo plano o processo de apuração dos custos.

6.2.2) Integração da disciplina:

Os entrevistados consideram bastante adequada a integração da disciplina com as demais disciplinas do curso, com uma percepção clara de que os conhecimentos de Contabilidade de Custos serão necessários em várias etapas do curso em distintas disciplinas, como se percebe na afirmação deste professor:

“Eu entendo que a área de custos se coloca como o centro de integração de diversos outros assuntos, então ela é extremamente importante pra relacionar a informação contábil à área de marketing, à área de vendas, à área de produção, sem contar que existe toda aquela integração com a

contabilidade financeira, porque alguns dados vêm da contabilidade."
(entrevista 8).

Apesar de considerarem a disciplina como integrada por abranger conteúdos úteis a diversas áreas de conhecimento, quatro dos seis professores entrevistados reconhecem ter pouco êxito na tarefa de apresentar o relacionamento dos conteúdos ensinados com outras disciplinas.

Os professores procuram explicar aos alunos onde os conhecimentos de custos serão utilizados posteriormente, como forma de melhor entendimento do conteúdo ensinado e visando ainda a aumentar a atração dos alunos pela disciplina, mas não se sentem seguros quanto à atitude dos professores das demais disciplinas. Duas são as principais formas de integração entre os professores de Contabilidade de Custos e os professores de outras disciplinas: as reuniões de professores e as conversas informais.

Embora os coordenadores procurem incentivar a comunicação entre os professores, não existe um sistema formal que permita a utilização de conhecimentos adquiridos em diversas disciplinas. As reuniões são poucas, apenas uma ou duas por semestre, e as conversas informais, embora bastante úteis, não são suficientes para o desenvolvimento de trabalhos interdisciplinares bem estruturados, o que torna o conhecimento um pouco fragmentado.

Em relação à etapa, podemos notar que duas instituições inseriram a disciplina em períodos semelhantes. Na instituição B ela é ministrada no segundo ano do curso, e na instituição C, onde o curso é semestral, na terceira e quarta etapas. Na instituição A, a disciplina foi alocada no quarto e quinto semestres. Quatro professores afirmaram que inserir a disciplina mais tardiamente beneficia o aluno e facilita o processo de ensino-aprendizagem, porque o aluno já tem um maior conhecimento do funcionamento de uma empresa e domina melhor os conteúdos de algumas disciplinas, como Português e Matemática, como se percebe neste depoimento:

"Antigamente ela (a disciplina Contabilidade de Custos) era ministrada no segundo semestre, porque a Contabilidade Introdutória era ministrada no primeiro e segundo semestres e o nível de reprovação era um pouco alto, tanto na contabilidade introdutória como em custos. Aí o pessoal empurrou isso um ano prá frente, dois semestres prá frente, então diminuiu

o índice de reprovação. O aluno acaba chegando com alguns conhecimentos a mais, tanto em termos de matemática, quanto de conhecimento de outras disciplinas que eles têm lá, que são matérias que fazem com que o aluno use um pouco o raciocínio e a interpretação de textos." (entrevista 2)

6.2.3) Conteúdo programático da disciplina

Nas instituições A e B, os professores reconhecem que o ensino é bastante operacional, porque a carga horária é insuficiente para que dediquem o tempo necessário a uma visão mais estratégica de custos, e que isto dificulta atingir os objetivos definidos para a disciplina. Uma das universidades onde foi realizada a pesquisa (instituição C) possui uma disciplina voltada apenas para a parte estratégica, denominada "Gestão Estratégica de Custos", disciplina esta que foi criada há um ano e que visa especificamente, como o próprio nome diz, a possibilitar ao aluno utilizar seus conhecimentos de custos como ferramenta de gestão estratégica. Quando o tempo é insuficiente, o professor não modifica o programa, nem solicita que isto seja feito, ele apenas escolhe os itens que considera mais importantes para tratar em profundidade, em detrimento de outros.

"Você tem que priorizar dentro do programa aquilo que você acha que vai trazer mais resultado, senão você passa correndo por diversos assuntos dentro de um semestre e aborda todos os assuntos superficialmente, e não dá base nenhuma." (entrevista 8)

Nos depoimentos alguns professores afirmaram que esta solução não é a mais adequada, porque os professores acabam priorizando conteúdos diferentes, o que algumas vezes gera problemas quando um aluno é reprovado e precisa cursar novamente a disciplina.

O conteúdo também não pode ser melhor desenvolvido porque os alunos apresentam dificuldades em utilizar conceitos oriundos de outras disciplinas nos exercícios de Contabilidade

de Custos. Estas dificuldades derivam mais da transposição de conhecimentos adquiridos, que da ausência destes conhecimentos, como se pode perceber na afirmação de um dos entrevistados:

“Eles (os alunos) se perdem muito quando você fala, por exemplo, para fazer um rateio de CIF usando uma regra de três, eles não conseguem visualizar isto, tirar da matemática e jogar para esta disciplina (custos), eles se perdem” (entrevista 1)

6.2.4) Estratégias de ensino utilizadas

A principal estratégia de ensino utilizada é a aula expositiva, citada por todos os entrevistados, exceto um, que era coordenador de curso e afirmou que a estratégia utilizada era determinada pelo professor, seguida de exercícios em classe – estratégia citada por sete entrevistados e estudos de caso - citada por cinco. A aula expositiva também é a que demanda a maior parte do tempo dedicado ao ensino, conforme o discurso dos professores. Apenas um dos entrevistados faz dos estudos de caso sua metodologia básica, usando a aula expositiva apenas como complemento, com bons resultados, como é possível verificar neste depoimento:

“Eu uso o estudo de caso porque ele permite ao aluno usar as ferramentas de custo e tomar decisão. Eu venho praticando isto e sinto que existe uma aceitação quase que total dos alunos, inclusive fazendo com que o aluno trabalhe fora do horário de aula, porque ele leva prá casa, faz no final de semana, faz em grupo, discute...” (entrevista 8).

Na aula expositiva o professor apresenta de forma sistematizada os conceitos e argumentos fundamentais que deverão ser utilizados para a resolução dos exercícios ou estudo de caso. Nenhum dos professores entrevistados considerou os recursos existentes como um impedimento à diversificação das estratégias utilizadas. O único recurso considerado escasso e que poderia auxiliar o ensino é o uso de computadores, pois os laboratórios de informática têm pouco tempo disponível. Os professores se utilizam de transparências, giz e lousa, e, em menor

grau, filmes e recursos multimídia. Os professores possuem ampla liberdade de escolha quanto as estratégias de ensino que consideram mais adequada. Somente uma das universidades pesquisadas (C) demonstrou interesse em incentivar o aluno a pesquisar, e a analisar artigos de jornais e revistas.

6.2.5) Formas de avaliação do aluno pelo professor

A forma de avaliação mais utilizada são as provas escritas e os exercícios em sala de aula, citadas por todos os pesquisados, seguidas de estudos de caso, citados por quatro entrevistados. As três instituições exigem que pelo menos uma das avaliações seja feita através de prova escrita, a cada semestre, sendo que apenas um professor considerou esta imposição incômoda. Todos os entrevistados reconheceram que a avaliação através de provas é deficiente e não reflete o real aprendizado do aluno, e dessa forma, os professores procuram utilizar outras formas de avaliação, especialmente os exercícios, mas também os estudos de caso, para suprir esta deficiência. Ainda assim, o peso mínimo atribuído às provas como forma de avaliação foi o equivalente a 70% da nota total. O número de alunos foi considerado o maior empecilho a uma avaliação de qualidade, sendo que as turmas variavam entre um mínimo de cinquenta e o máximo de noventa alunos. As afirmações de um professor ressaltam bem estes pontos:

"Existe uma avaliação da instituição que a gente tem que seguir, mas os professores têm liberdade para fazerem a sua própria avaliação. Eu utilizo não só provas. São duas provas semestrais (uma a cada semestre) que isso a instituição obriga que seja feita dessa forma, faz parte do regimento, mas eu trabalho também com trabalhos que são feitos, provinhas intermediárias e tudo isso tem uma pontuação que no final a gente chega numa média. Poderia ser feito de outra forma, existe o problema da sala ser ligeiramente grande então a avaliação sempre fica um pouco penalizada neste sentido. Por mais que você tente, você nunca consegue (...). Em salas menores, aí fica um contato mais pessoal, aí você consegue, mas com salas grandes fica difícil." (entrevista 4)

Outra dificuldade, citada por dois professores, foi o fato de o aluno estudar apenas para a prova, e ainda assim conseguir uma boa nota, mas não aprender realmente.

"A prova não mede (o real aprendizado do aluno), porque muitas vezes o aluno aprende durante as aulas e chega na prova dá um problema nele. E muitas vezes o aluno durante o curso leva de uma forma razoável, ou às vezes leva de qualquer jeito, e ele vai estudar na véspera da prova e às vezes ele até consegue uma nota razoável, boa, mas não é um aprendizado, ele se preparou prá fazer a prova, ele não aprendeu, ele sabe no dia." (entrevista 3)

Neste item percebe-se uma variação entre a opinião dos coordenadores e a opinião dos professores. Os professores consideram a avaliação como bastante deficiente, enquanto que os coordenadores acreditam que ela, mesmo tendo algumas deficiências, consegue retratar de forma bastante aceitável o real desempenho dos alunos. Este depoimento veio de um dos coordenadores:

"Se considerar a média, a gente consegue avaliar porque os exercícios, estudos de caso e tal, fazem com que o professor tenha essa visão, agora é média porque é óbvio que sempre as pontas sobram né? Aquele aluno que não captou, ele até faz o exercício, mas aí fica muito difícil." (entrevista 5)

6.2.6) Formas de desenvolvimento dos programas da disciplina

O programa da disciplina foi elaborado de maneiras diferentes em cada uma das universidades pesquisadas. Em uma delas (A) foi contratada uma equipe de especialistas da Fundação Getúlio Vargas para prestar assessoria. Em outra, os professores se reuniram com o coordenador e elaboraram um programa. Na terceira, o professor recebeu um programa já pronto do coordenador (B) assim que assumiu a disciplina. Em todos os casos estudados, foi possível

verificar alguns fatores em comum. O primeiro deles foi o reconhecimento da influência dos programas das faculdades consideradas mais tradicionais e de melhor qualidade, como Fundação Getúlio Vargas, Universidade de São Paulo e Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Outro fator em comum foi a concessão de uma certa liberdade ao professor para alterar o programa sempre que este julgasse necessário e a consciência, tanto de professores como de coordenadores, da necessidade de se reformular o programa constantemente. Percebe-se, entretanto, uma certa timidez dos professores em alterar o programa substancialmente, preferindo manter a estrutura básica que elaboraram ou receberam.

"Foi feita uma pesquisa e quando eu entrei, eu fiz uma reformulação no programa, fiz uma pesquisa do que estava sendo utilizado, vi outras instituições também de ensino, cheguei a verificar PUC, Mackenzie, FAAP, GV E USP. São as cinco que eu verifiquei, consegui de alguns colegas os programas deles, e fiz, vi o que coincidia mais no programa e acabei puxando prá cá. Mas todo ano eu faço uma reformulação no programa."(entrevista 4)

6.2.7) Pré-requisitos da disciplina

Nenhuma das faculdades pesquisadas possui um sistema formal de definição de pré-requisitos, o que possibilita aos alunos cursarem uma disciplina, mesmo que não tenham cursado alguma disciplina considerada como pré-requisito na estrutura do curso. Apenas uma delas (instituição A) estava analisando a possibilidade de tornar obrigatório que o aluno tivesse cursado e obtido aprovação na disciplina Contabilidade Financeira antes que pudesse se inscrever na disciplina Contabilidade de Custos. Ainda que os pré-requisitos não existissem formalmente, os entrevistados consideravam necessário que o aluno detivesse alguns conhecimentos antes que cursasse a disciplina Contabilidade de Custos.

O conhecimento de contabilidade financeira foi o único pré-requisito citado por todos os entrevistados. Dos entrevistados, cinco consideraram necessários conhecimentos matemáticos

básicos para um melhor desempenho na disciplina e apenas um citou o conhecimento de português instrumental.

6.2.8) Bibliografia da disciplina

Segundo os entrevistados, a bibliografia foi definida pelo professor, de forma solitária, em uma das universidades. Nos outros casos a bibliografia foi passada ao professor pelo coordenador do curso quando este assumiu a cadeira. Três dos entrevistados afirmaram ter verificado em “universidades de ponta” qual a bibliografia utilizada antes de se decidirem. Mesmo nos casos em que a decisão foi solitária, os professores procuraram consultar os demais professores da disciplina. Duas das instituições pesquisadas (A e B) utilizam um mesmo livro texto, e a terceira (C) somente optou por outro há um ano. Este livro vem sem utilizado há muitos anos e tem exercido forte influência sobre o programa das disciplinas de custos, como pode se observar nas afirmações deste depoente:

"Agora, há livros que surgem e eles não são tão didáticos quanto esse, e não têm um livro texto apropriado. E também outra, os programas foram montados em cima do livro, o livro foi montado em cima do programa, não sei. Então não tem outro livro que se encaixe tão bem quanto esse prá ser um livro básico e a gente como professor, você pesquisa em outros, tira exercícios de outros, maneira de explicar de outros livros, mas para o aluno acaba sendo este livro mesmo." (entrevista 2).

A falta de livros de qualidade, com textos que facilitem a compreensão, é outra dificuldade à substituição de uma bibliografia que os próprios professores consideram um pouco antiga e com falhas. Os professores preferem não utilizar livros traduzidos, normalmente de autores norte-americanos, porque eles não são compatíveis com a realidade brasileira, e são traduzidos sem qualquer processo de adaptação à nossa realidade. Muitas das empresas citadas nestes livros não são conhecidas pelos alunos brasileiros, por não atuarem em nosso país, o que dificulta a compreensão do conteúdo pelos alunos.

6.2.9) Integração entre os professores que ministram a disciplina

Em uma das universidades pesquisadas (instituição B), a disciplina é ministrada por apenas um professor. Na instituição C, os professores de Contabilidade de Custos se conhecem há vários anos. Apesar disto, o tempo de que dispõem para conversar sobre o ensino é pequeno. Três dos professores desta instituição consideraram a integração boa, enquanto um dos professores considerou a integração precária. Ele afirmou que:

"No passado houve um grupo de estudo e prevaleceu o seguinte: como a disciplina carregava o nome de contabilidade, existia toda uma abordagem para direcionar a disciplina para um enfoque contábil. Então, é difícil unir porque ainda tem professor que conhece apenas a teoria contábil, que não tem uma visão estratégica." (entrevista 8)

As reuniões departamentais ocorrem apenas uma ou duas vezes por semestre e são insuficientes para uma melhor integração. Na instituição A, o coordenador do curso considera a integração muito boa, e atribui esta integração às reuniões de professores. Nesta instituição parece realmente haver uma forte integração entre os dois professores da disciplina, mas os professores a atribuem principalmente ao relacionamento informal, como é possível verificar neste depoimento:

"São dois que lecionam, mas vira e mexe a gente troca, eu vinha lecionando outra disciplina, fiquei sem lecionar custos já um bom tempo, voltei agora prá lecionar custos e a gente de vez em quando troca e quando você volta a lecionar tem que conversar com o professor que deixou e com o professor que continua lecionando prá ver se foi feita alguma alteração no programa... então existe uma integração aqui na escola muito boa prá gente saber o que o professor dá, o que o professor não dá." (entrevista 2)

Nesta instituição, os dois professores citaram a consulta a provas anteriormente aplicadas como um meio de conhecer melhor o que está sendo ensinado por outro professor, porque as provas são arquivadas e os professores podem consultá-las livremente. Esta foi a única instituição em que este fato foi relatado.

"As provas que a gente aplica são solicitadas pela escola, o coordenador vê as provas e até compara o que os professores pedem nas provas e mediante o que o professor pede, é o que foi dado em aula . E essas provas a gente tem acesso a elas, então se eu quiser ver a prova que o César deu no semestre passado de custos eu vou lá e pego, vejo, e ele faz isso também com as disciplinas que eu leciono. Então existe uma integração."(entrevista 2)

6.2.10) Influência exercida sobre os planos de ensino por técnicas recentemente desenvolvidas

Conforme os entrevistados da instituição A, as novas técnicas não influenciaram muito o programa, sendo que apenas o Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi incorporado ao programa nos últimos anos. O principal motivo para não incorporarem novas técnicas ao programa de ensino foi a dificuldade em obter informações sobre quais delas são de fato utilizadas pelas empresas, e quais seriam apenas modismos, ou meramente acadêmicos como é possível verificar no depoimento abaixo:

"Agora precisaria também alguma bibliografia, alguma pesquisa, que mostrasse os critérios mais utilizados, coisa que não tem. Você tem no livro os critérios que surgem, mas quais mais desses são os mais utilizados? Então alguma pesquisa neste sentido de todos os critérios de gestão de custos, todos os critérios que existem, qual deles é o mais utilizado nas empresas, prá ver porque utiliza esse, porque utiliza aquele,

e aí sim você teria o argumento prá chegar pro aluno e falar que começou com rateios, mas hoje os dois critérios mais utilizados são, primeiro este e depois este outro... Coisa que você não tem. Você tem muitos (critérios novos) aí, mas e aí?" (entrevista 3)

Na instituição B, o discurso dos entrevistados demonstra considerarem o ensino de novas técnicas bastante importante, mas a carga horária destinada à disciplina impede o desenvolvimento destes temas.

"Eu acho que (a carga horária) deveria ser aumentada, como eu tinha comentado. Eu fico numa base muito operacional, e eu sei que falta um pouco mais a parte gerencial, eu tento compensar um pouco dentro do programa... Eu tenho direcionado prá isso (inserir novas técnicas de gestão de custos no programa da disciplina), eu dou a parte básica no primeiro semestre, ou seja a parte mais conceitual, a parte de como funcionam os custos e no final do segundo semestre tento puxar um pouco mais prá gestão estratégica de custo, trabalho as questões de ABC, do ABM, do Balanced Scorecard." (entrevista 4)

A instituição C é a que dedica maior tempo ao ensino de novas técnicas de gestão de custos, dando forte ênfase à utilização de custos como ferramenta estratégica, como já foi possível observar na análise do plano de ensino da disciplina. Há acentuada influência de técnicas recentes e o conhecimento delas é considerado essencial à formação do administrador, como é possível observar neste depoimento:

"Nós achamos que dar um enfoque estratégico aos conhecimentos de custos muito importante. Tanto assim que existe uma disciplina nova, Gestão Estratégica de Custos, que é dedicada exclusivamente a isto. Além disto, mesmo nas aulas de Gestão e Contabilidade de Custos, que é a aula que eu dou, eu procuro enfatizar que eles não serão contadores, e

precisam conhecer um sistema de custos para tomar decisões. (entrevista 10)."

O ensino de custos para o atendimento de normas legais também parece ser pouco valorizado porque, na visão dos professores desta instituição, o administrador necessita possuir apenas os conhecimentos que o ajudem a ser um melhor gestor.

6.3 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS POR INSTITUIÇÃO

Neste item são apresentados os resultados agrupados por instituição pesquisada:

6.3.1 Instituição A

A instituição A possui apenas dois professores que ministram a disciplina. O coordenador do curso possui uma visão interdisciplinar bastante clara. Ele também compreende bem o papel que a disciplina deve exercer para auxiliar a integração dos conhecimentos adquiridos pelo aluno durante o curso.

Os dois professores se conhecem bem, o que facilita a integração entre eles, ainda que as reuniões sejam poucas e nelas não seja possível discutir os problemas próprios da disciplina. As conversas informais foram consideradas suficientes para uma boa integração dos professores da disciplina.

A instituição A, entretanto, é a que mais tempo dedica ao ensino da parte operacional da contabilidade de custos, dedicando um semestre completo ao ensino do custeio por absorção, que embora atenda à legislação e aos princípios fundamentais de contabilidade, é pouco útil ao processo decisório.

Os professores desta instituição também demonstram pouco interesse na utilização dos conhecimentos de custos como ferramenta estratégica, tendo modificado pouco o programa da disciplina nos últimos anos. O único dos modernos sistemas de custeios incluído no programa é o ABC. O coordenador do curso entende que a disciplina tem forte direcionamento para a gestão

estratégica, mas não possui conhecimentos específicos dela e de suas modificações, o que lhe dificulta perceber que o ensino ministrado não favorece o alcance dos objetivos declarados em seu depoimento.

Uma das formas de integração entre os professores e os coordenadores deveria ser o plano de ensino. Quando verificamos os objetivos do curso descritos nos planos de ensino, podemos perceber claramente que neles prevalece a visão dos professores.

6.3.2 Instituição B

A instituição B possui um plano de ensino bem elaborado, mas que não corresponde à prática de ensino do seu único professor, principalmente pela falta de tempo para um ensino mais abrangente. O professor também reconheceu não dominar bem o conteúdo de algumas das técnicas mais recentes de custeio, limitando-se a transmitir ao aluno uma breve noção de cada uma delas, utilizando para isto apenas duas ou três aulas.

Tanto o professor quanto o coordenador do curso consideram importante o aluno ter uma visão gerencial dos custos, mas uma observação cuidadosa dos discursos permite verificar que eles estão se referindo ao processo de tomada de decisão de curto prazo e operacional. O principal método utilizado nos exercícios para tomada de decisão é o custeio variável. As decisões estratégicas, que irão influenciar a empresa no longo prazo, parecem ser pouco consideradas. O coordenador, inclusive, parece não acreditar no uso de sistemas de custos como ferramenta estratégica, voltada para a inovação, como é possível perceber nesta declaração:

"Eu acho que hoje as empresas têm duas visões fundamentais que a administração precisa ter, uma está relacionada pra fora, a estratégia, a competição, a inovação e a outra é voltado pra dentro, a diminuição de custos..." (coordenador)

Um ponto positivo é o reconhecimento da necessidade de uma contínua atualização do currículo e dos conteúdos da disciplina, como é possível notar nestes depoimentos:

"Houve uma mudança estrutural e eu aceitei o desafio de assumir a coordenação do curso há um ano. A idéia é no próximo ano começar a pensar em mudança no próprio currículo, atualizar ainda mais o currículo da escola." (coordenador)

"Todo ano a gente tá reformulando o conteúdo, a gente tá sempre se adequando à nova realidade de mercado, sempre buscando uma melhor base teórica, uma nova conceituação. mas também buscamos atender uma questão muito mais prática, o que hoje eles estariam usando no seu dia a dia." (professor)

A integração das disciplinas ocupa destaque no discurso do coordenador, mas ainda não foi efetivada, entre outros motivos, por ele estar no cargo há apenas um ano.

"O que a gente tem feito, comecei neste ano, então a grade já estava pronta, então nós só tentamos mudar um pouco o programa conversando com os professores, mas a minha visão prá este ano é mais ou menos fazer uma integração vertical e outra horizontal. A palavra é forte , mas o que eu pretendo é impor isso" (coordenador)

Uma discordância interessante entre as informações colhidas nesta universidade em relação às outras foi que, enquanto nas outras duas os entrevistados relacionaram a necessidade de conhecimentos de custos com a área de marketing, de forma enfática, devido ao processo de formação de preço de venda e à determinação de custos pelo mercado e não pela empresa, nesta instituição o professor não mencionou marketing nenhuma vez e o coordenador pareceu considerar marketing como uma área de conhecimento pouco relacionada com custos.

"Não adianta eu ter custos junto com marketing estratégico, eu preciso que as disciplinas dadas em um mesmo semestre tenham uma amarração." (coordenador)

É possível perceber inclusive que a própria visão de interdisciplinaridade é um pouco restrita, visto que as reuniões para integrar melhor as disciplinas, que o coordenador pretende que passem a ser mais constantes e direcionadas especificamente para este fim, devem, em sua visão, ocorrer em grupos por área de conhecimento, tais como finanças (em que Administração de Custos estaria inserida) ou marketing.

Nesta instituição, o impacto das mudanças ocorridas no ambiente empresarial, na área de custos, já se fizeram sentir, embora ainda falte uma melhor adequação do ensino às necessidades percebidas.

6.3.2 Instituição C

A instituição C possui uma descrição de objetivos bastante influenciada pela visão mais moderna das funções de um sistema de custos. Os conteúdos são adequados aos objetivos e facilitam a consecução deles. Embora alguns professores preferissem uma carga horária maior, eles concordam que o tempo dedicado ao ensino da disciplina é suficiente para o alcance dos objetivos.

A integração da disciplina com as demais do curso também é bastante boa, embora os professores reclamem da falta de reuniões para que pudessem conhecer melhor a necessidade de disciplinas correlatas. A criação de uma disciplina específica para o ensino de Gestão Estratégica de Custos diminuiu o tempo dedicado aos sistemas tradicionais de custeio, especialmente no que diz respeito ao custeio por absorção, o que foi bem avaliado pelos professores.

O uso disseminado dos estudos de caso, citado por quase todos os professores, parece ter sido bem recebido pelos alunos, embora as estratégias careçam de variação. Dois dos professores da instituição declararam ter desejo de levar os alunos para visitarem uma empresa e conhecerem seu sistema de controle de custos, mas nenhum deles obteve êxito na empreitada, porque os alunos não dispunham de tempo para participarem.

A instituição foi a única a apresentar junto com o plano de ensino uma declaração de sua visão do administrador que pretende formar. Neste documento está descrito, de forma clara e objetiva, qual o perfil que o administrador de empresas formado pela instituição deve possuir.

Segundo o coordenador, este perfil foi definido através de algumas reuniões com todos os docentes do curso. O plano de ensino também foi o único que relacionava, separadamente, quais os conhecimentos, habilidades e atitudes que a disciplina ajudaria o aluno a desenvolver.

CONSIDERAÇÕES FINAIS:

Antes do atual programa de estabilização monetária, o país vivia uma realidade inflacionária, em que a grande preocupação das empresas residia nos ganhos financeiros, que não raro sobrepujavam os ganhos decorrentes da produção. As informações geradas pela contabilidade tornavam-se obsoletas, muitas vezes, antes mesmo de serem disponibilizadas para seus usuários. Os sistemas de informação contábil, entre eles os sistemas de custos, eram considerados apenas um encargo que a empresa deveria suportar, e sua principal finalidade era gerar relatórios para cumprimento da legislação, com pouco valor para os gerentes da organização.

Esta situação produzia reflexos no ensino de Contabilidade de Custos, que era voltada em grande parte para a avaliação dos estoques e outros ativos e mensuração de resultados, particularmente para fins de tributação. Com o advento do Plano Real e a conseqüente estabilização da moeda, os sistemas de custos passaram, aos poucos, a ter sua validade como instrumento de gestão, a cada dia mais patente. Concomitantemente, surgiram também novas formas de custeio, a maioria delas criada ou desenvolvida nos Estados Unidos, e os sistemas de custos passaram a ampliar os benefícios que geravam. A rápida mudança ocorrida, tanto no Brasil, como no mundo, resultante do processo anteriormente descrito e da internacionalização econômica, tornou necessária a adaptação do ensino a esta nova realidade.

Em relação às instituições pesquisadas, foi possível verificar a preocupação de tornar o ensino de custos menos operacional, voltando-o mais para o processo de gestão, incluindo a gestão estratégica, em todas as instituições pesquisadas, embora em uma delas esta preocupação apenas tenha sido destacada pelo coordenador do curso. Mas transformar este desejo em prática parece esbarrar em algumas dificuldades, especialmente na inércia. Os professores se acostumam a ensinar uma disciplina de uma determinada forma e com certo conteúdo, e depois fazem apenas mudanças incrementais, inclusive por sua dificuldade em abandonarem conteúdos antigos, substituindo-os por outros.

Um exemplo típico desta inércia é a afirmação de alguns professores de que têm dificuldades em atualizar o conteúdo porque não sabem quais os métodos que são utilizados pelas empresas. Uma rápida busca feita pelo pesquisador revelou que, ainda que não sejam abundantes, estes estudos existem e são acessíveis. A título de exemplo, podemos citar o trabalho de Robles & Marion (1999) denominado “Geração, comunicação e utilização das informações de custos: resultado de pesquisa realizada na região de Campinas” em que os autores relatam quais as principais práticas adotadas e valorizadas pelas empresas da região de Campinas. Horngren, Foster & Datar (1997) também apresentam informação semelhante, sobre as técnicas de custeio utilizadas pelas empresas de diversos países, como Canadá, Japão, Estados Unidos e Inglaterra.

O ensino de contabilidade de custos têm se preocupado principalmente com o custo nas empresas industriais, desprezando a importância e as diferenças existentes no comércio e principalmente no setor de serviços, que, conforme Horngren, Foster & Datar (1997), é, atualmente, o maior setor individual da economia.

Embora lentamente, podemos observar um aumento na utilização de metodologias mais adequadas à aquisição do conhecimento, em que o aluno é sujeito do processo de aprendizagem. As afirmações dos professores referentes ao uso dos estudos de caso indicam que o ensino centrado no aluno parece produzir melhores resultados de aprendizagem do que a metodologia utilizada tradicionalmente, cuja principal característica é fazer do professor o centro do processo ensino-aprendizagem. Ainda assim, a prevalência do uso de apenas três estratégias (aula expositiva, exercícios e estudos de casos) revelam pobreza na utilização de recursos como seminários, pesquisas de campo, jogos de empresas, recursos computacionais e audio-visuais, painel de estudos, entre tantos outros. Em um ambiente em constante mudança, a inadequação dos programas, aliada a avaliações baseadas em memorização de conteúdos, não contribui significativamente para a superação dos obstáculos que o aluno certamente enfrentará fora do ambiente acadêmico.

Os conteúdos programáticos da disciplina ministrados em todas as três instituições são bastante parecidos, o que parece ser um dos motivos dos professores afirmarem que a consecução dos objetivos das disciplinas é apenas parcial. As grandes mudanças no campo dos negócios, inclusive avanços tecnológicos, globalização, e aumento de competição, não impactaram os programas tanto quanto deveriam. Alguns professores parecem não considerar

que os avanços tecnológicos tornaram muitos trabalhos contábeis tradicionais obsoletos ou menos valiosos e que o Administrador precisa saber utilizar estas informações, hoje abundantes, muito mais do que gerá-las.

A mudança no custo de obtenção e gerenciamento da informação, que até alguns anos atrás era muito elevado, tornou a adaptação a novas formas de apuração e utilização das informações geradas pelo sistema de custos uma necessidade premente. O ensino da contabilidade sempre assumiu que a obtenção e o processamento da informação eram caros e, portanto, de muita valia. Atualmente, as informações além de serem facilmente obtidas, são abundantes e muito baratas. Em relação à área de administração, com a informatização, o gerenciamento eficiente das informações passou a ser uma importante rotina para a tomada de decisões nas empresas. As empresas, diante dos novos cenários, passaram a buscar maciçamente a obtenção de maior competitividade, através da minimização de custos e maior agilidade no processo decisório. A aquisição de equipamentos computacionais cada vez mais poderosos, tornaram a informação abundante, sendo necessário que o Administrador esteja apto a escolher os sistemas que melhor atendam às necessidades particulares da organização onde atua, e consiga selecionar e utilizar bem as informações. O administrador deve adquirir habilidades que lhe permitam relacionar a conjuntura econômica com ambiente de negócios da organização, de modo a estabelecer estratégias para a mesma.

A criação de uma disciplina específica para o estudo da utilização das informações geradas pela contabilidade de custos, com visão estratégica e voltada para o aumento da competitividade, parece ser uma solução adequada, embora os dados analisados sejam insuficientes para que se faça uma afirmação categórica.

A necessidade de mudança, decorrente das transformações geradas pela globalização e o aumento da disponibilidade de informação, aliada ao Exame Nacional de Cursos, tem sido sentida nas instituições de ensino. Durante o processo de escolha das entidades que seriam pesquisadas, foram contatadas dez instituições de ensino, sendo que em sete delas os coordenadores do curso de graduação em Administração de Empresas estavam no cargo há menos de um ano. Das três instituições pesquisadas, duas estavam nesta situação.

Todos os pesquisados demonstraram estar preocupados principalmente com a inserção do aluno no mercado de trabalho, e nenhum deles citou qualquer tipo de incentivo à carreira acadêmica.

O número de alunos na sala de aula constitui um problema grave, que dificulta todo o processo educacional, coibindo o uso de algumas estratégias de ensino, restringindo as formas de avaliação e diminuindo o contato direto entre o professor e o aluno.

As análises hoje existentes sobre o ensino de disciplinas são poucas e freqüentemente incompletas, o que enseja um maior estudo nesta área. Na área de custos, especificamente, pesquisas junto ao corpo discente e às empresas quanto à importância e adequação dos conteúdos programáticos também seriam de muita valia.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ABREU, M.C. & MASETTO, M.T. *O professor universitário em aula: prática e princípios teóricos*. MG editores Associados, São Paulo, 1989

ANDRADE, R.O.B. & AMBONI, A. *Projeto pedagógico para cursos de administração*. Makron Books, São Paulo, 2001

BARDIN, L. (1977) *Análise de conteúdo*. Trad. Augusto Pinheiro e Luís Antero Reto, Edições 70, Lisboa, 1995.

BLOOM, B. S.; HASTINGS, J. T.; MADAUS, G.F. *Manual da avaliação formativa e somativa do aprendizado escolar*. São Paulo, Pioneira, 1983.

BORNIA, A. C. *Mensuração das perdas dos processos produtivos: Uma abordagem metodológica de controle interno*. Florianópolis: UFSC, 1995. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção).

BRASIL. Decreto n.º 19851, de 11 de abril de 1931. Dispõe que o ensino superior no Brasil obedecerá, de preferência, ao sistema universitário, podendo ainda ser ministrado em institutos isolados, e que a organização técnica e administrativa das universidades é instituída no presente decreto, regendo-se os institutos isolados pelos respectivos regulamentos, observados os dispositivos do seguinte Estatuto das Universidades Brasileiras. *Coleção das Leis da República dos Estados Unidos do Brasil*. Ato do governo provisório. Rio de Janeiro, Imprensa Nacional, 1942, Vol. I, p.325.

_____ Lei n.º 4024, de 20 de dezembro de 1961. Fixa as diretrizes e bases da educação nacional. *Lex – Coletânea de legislação e Jurisprudência. Legislação federal e marginália*, São Paulo, 1961, v.25, tomo 2, p.979.

_____ Decreto n.º 4769, de 09 de setembro de 1965. Dispõe sobre o exercício da profissão de Técnico de Administração, e dá outras providências. *Lex – Coletânea de legislação e Jurisprudência. Legislação federal e marginália*, São Paulo, 1961, v.29, tomo 3, p.1242.

_____. Parecer 307, de 08 de julho de 1966. Fixa os mínimos de conteúdo e duração dos cursos de Administração. *Legislação do ensino superior*, São Paulo, 1968, p.26

_____ Ministério da Educação e do Desporto. Resolução n.º 2, de 04 de outubro de 1993. Fixa os mínimos de conteúdo e duração do curso de graduação em Administração. *Diário Oficial da União*, Brasília, 1993

CANABRAVA, A. *As condições Sociais, Econômicas e Políticas da Fundação. In: História da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo - 1946/1981*, FEA/USP, São Paulo, 1984

COMINI, G. M.: *Realidade e perspectiva das Escolas de Administração no Brasil: Um enfoque estratégico* Dissertação de Mestrado FEA-USP, 1994

CROOKS, T.J. *The impact of classroom evaluation practices on students*. Review of Educational Research, n.58, p.438-481, 1988

DELORS, J. et al. *Educação: Um Tesouro a Descobrir*. Porto: Edições ASA, 1996.

ECKSTEIN, B. *Ensino superior: uma introdução prática*. EPU, São Paulo, 1978.

GATTI, B.A. Lawrence, J.H. Waltman, J. *Avaliação de disciplinas. In: Curso de especialização em avaliação a distância*, v2. Brasília: Universidade de Brasília, 1998

GIL, A.C. *Métodos e técnicas da pesquisa social*. 4.ed. São Paulo. Atlas. 1994

GOLDEMBERG, J. *Os problemas do ensino superior*. O Estado de São Paulo, São Paulo, p.2, 30 nov. 2001

HAMEL, G; PRAHALAD, C.K. *Competindo pelo futuro*. Rio de Janeiro. Campus, 1997

HORNGREN C. T., FOSTER G., DATAR S. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 9th ed. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice-Hall, 1997.

HURTADO, S., NAVIA, C.N. SOUZA, C.P. *Acompanhamento e avaliação de alunos, In: Curso de especialização em avaliação a distância*. V.4. Brasília : Universidade de Brasília, 1998.

LAKATOS, E.M. e MARCONI, M.A. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 3 ed., São Paul. Atlas, 1991.

LEONE, S.G.L. *Custos – Planejamento, implantação e controle*. São Paulo. Atlas . 2000.

_____. *Curso de Contabilidade de Custos*. São Paulo. Atlas . 1997.

LUCKESI, C. C. *A avaliação da aprendizagem escolar*. 3.ed. São Paulo: Cortez, 1996.

MARTINS, C. B. *Surgimento e expansão dos cursos de administração no Brasil (1952-1983)*. *Ciência e Cultura*, v.41, n.7, p.663-676, julho,1989

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 1998

MARTINS, J.P. *Didática Geral*. São Paulo: Atlas, 1990

MILLER, J.G., VOLLMANN, T. E. *The hidden factory*. *Harvard Business Review*, p. 142-150, Sept./Oct. 1985.

NAKAGAWA, M. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1993

OSTRENGA, M.R. et al. *Guia da Ernst e Young para gestão total dos custos*. 2.ed. Rio de Janeiro:Record, 1994.

PATTON, M.Q. *Qualitative evaluation and research Methods*. Sage, Newbury Park, 1990.

ROBLES,A. MARION, J.C. *Geração, comunicação e utilização das informações de custos: resultado de pesquisa realizada na região de Campinas*. Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos, organizado pelo Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP- São Paulo, 1999.

SCHWARTZMAN, S. *Funções e metodologias de avaliação do ensino superior. In: Curso de especialização em avaliação a distância, v.6. Leituras Complementares. Brasília: Universidade de Brasília, 1998*

SCHWARTZMAN,S. BOMENY,H.M.B. COSTA, V.M.R. *Tempos de Capanema - 2. edição, Edusp e Editora Paz e Terra, São Paulo, 1984.*

SHANK, J. K., GOVINDARAJAN, V. *A Revolução dos Custos: Como Reinventar e Redefinir Sua Estratégia de Custos para Vencer em Mercados Crescentemente Competitivos. 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997*

TESCAROLO, R. *Currículo escolar, limites e possibilidades. São Paulo, 2001*

TRIVIÑOS, A.N.S. *Introdução à pesquisa em Ciências Sociais: A pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1990.*

TOLEDO.G & TREVISAN,G. *O Departamento de Administração. In: História da Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo - 1946/1981, FEA/USP, São Paulo, 1984*

VIANNA, H.M. *Avaliação Educacional: teoria, planejamento, modelos. São Paulo: Ibrasa, 2000*

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

WILLIS, B. *Distance education at a Glance (1996) Series of Guides prepared by Engineering Outreach at the University of Idaho*. Disponível em: <http://www.uidaho.edu/evo/distglan.html>. (acesso em 02.08.2001).