

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PATRICIA FRASSON SOARES

**A PERCEPÇÃO DOS ALUNOS DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA
UNESC EM RELAÇÃO ÀS DISCIPLINAS E À ÁREA DE CUSTOS**

CRICIÚMA

2012

PATRICIA FRASSON SOARES

**A PERCEÇÃO DOS ALUNOS DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA
UNESC EM RELAÇÃO ÀS DISCIPLINAS E À ÁREA DE CUSTOS**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. Me. Cleyton de Oliveira Ritta

CRICIÚMA

2012

PATRICIA FRASSON SOARES

**A PERCEPÇÃO DOS ALUNOS DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA
UNESC EM RELAÇÃO ÀS DISCIPLINAS E À ÁREA DE CUSTOS**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade de Custos.

Criciúma, 10 de Julho de 2012

BANCA EXAMINADORA

Prof^o. Cleyton de Oliveira Ritta - Mestre - (UNESC) – Orientador

Prof^o. Manoel Vilsonei Menegali - Especialista - (UNESC) – Examinador 1

Prof^a. Andréia Cittadin - Mestra - (UNESC) – Examinador 2

Dedico este Trabalho aos meus pais e minha irmã que com paciência e compreensão, colaboraram para o bom desempenho do mesmo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que iluminou e abençoou toda a minha caminhada durante o curso, me dando forças e sabedoria para seguir em frente, e coragem para superar todos os obstáculos e com isso conquistar mais uma etapa de minha vida.

Aos meus pais e minha irmã, pela paciência e compreensão nos momentos de dificuldades e preocupação e por sempre me apoiarem em todos os passos de minha vida.

Aos meus amigos que me acompanharam durante toda essa jornada, em especial Denis M. Ferreira, Elder C. Peraro, Fernanda P. Duminelli, Lisane Bernardy e Marcella B. Saldanha, que dos quais me ajudaram em diversas situações, cada um do seu jeito.

E a todos os meus amigos de forma geral, que me ouviram quando precisei, e que sempre me apoiaram e incentivaram a seguir em frente e não desanimar.

Ao meu orientador Me. Cleyton de Oliveira Ritta que contribuiu de forma significativa para a realização deste estudo, me norteando com seus conhecimentos e prestando o apoio necessário para a concretização deste trabalho.

À professora Rosimere Alves de Bona Porton pelos ensinamentos passados no tempo em que permaneci no Grupo NECON (Núcleo de Estudos Contábeis).

Aos alunos que contribuíram respondendo os questionários, e os professores que me ajudaram na aplicação dos mesmos junto aos estudantes, para a realização da pesquisa.

Aos demais professores do curso de Ciências Contábeis que fizeram parte dessa trajetória, transmitindo seus conhecimentos e colaborando para meu crescimento profissional e pessoal.

Enfim, a todos que contribuíram direta ou indiretamente para a realização deste trabalho, muito obrigada.

**“O valor não está na forma em que
você conquista, mas sim na habilidade
de manter o que você conquistou.”**

(FERNANDO LAPOLLI)

RESUMO

SOARES, Patricia Frasson. **A percepção dos alunos do curso de Ciências Contábeis da Unesc em relação às disciplinas e à área de custos.** 2012. p.86 Orientador(a): Me. Cleyton de Oliveira Ritta. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Para que as informações contábeis sejam repassadas com qualidade e confiabilidade é necessário que se formem bons profissionais. Para isso, o processo de ensino e aprendizagem torna-se relevante na capacitação dos futuros profissionais. Diante disso, o objetivo deste estudo consiste em identificar a percepção dos alunos do curso de Ciências Contábeis da UNESC em relação às disciplinas e a área de custos. Para alcançar tal objetivo, realizou-se a pesquisa do tipo descritiva com abordagem quantitativa e qualitativa por meio de um questionário do tipo fechado aplicado aos estudantes da 6ª a 9ª fases do curso de Ciências Contábeis, totalizando 176 instrumentos respondidos. Os resultados evidenciam que: (i) a média de idade dos alunos é de 23 anos; o gênero feminino prevalece entre os alunos; uma pequena parcela de estudantes já reprovou em algumas das disciplinas de custos; a maioria deles trabalhava tempo integral quando cursavam as disciplinas; a maior parte dos alunos não teve contato com atividades relacionadas a custos fora da sala de aula; (ii) grande parte dos alunos considerou as disciplinas de custos interessantes e que também gostaram dos conteúdos; uma parcela significativa dos estudantes conseguiu compreender bem as equações e analisar os exercícios que fazem parte das disciplinas de custos; muitos alunos observaram que cometeram poucos erros em cálculos nessas disciplinas; em relação à aplicação dos conhecimentos adquiridos nas disciplinas em situações práticas, a maior parte não soube opinar; (iii) a maioria dos estudantes também concordou que as disciplinas de custos foram complicadas, desafiadoras e exigiram dedicação nos estudos; no entanto, para uma parcela significativa de alunos, essas disciplinas não foram mais difíceis que as demais ao longo da graduação; a baixa habilidade de raciocínio matemático, para grande parte dos alunos, não dificultou a aprendizagem nessas disciplinas; (iiii) a maior parte dos estudantes concordou que a área de custos é importante para as empresas e que o conhecimento adquirido nas disciplinas dessa área é necessário para uma boa formação profissional; outra parcela significativa de alunos não sabem ainda se pretende fazer especialização na área de custos; muitos estudantes não sabem se, atualmente, se sentem confiantes para resolver problemas relacionados a área de custos. Concluiu-se que apesar das disciplinas de custos terem sido complicadas e desafiadoras, a percepção dos estudantes em relação às disciplinas e à área de custos é positiva.

Palavras-chave: Curso de Ciências Contábeis. Contabilidade de Custos. Disciplinas de Custos.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Custos fixos.....	33
Figura 2 – Custos variáveis.....	34
Figura 3 – Custos semifixos.....	35
Figura 4 – Custos semivariáveis.....	36
Figura 5 – Concepção teórica do ABC.....	44
Figura 6 – Fórmula da margem de contribuição.....	47
Figura 7 – Fórmula do ponto de equilíbrio.....	48
Figura 8 – Fórmula ponto de equilíbrio contábil.....	49
Figura 9 – Fórmula ponto de equilíbrio financeiro.....	49
Figura 10 – Fórmula ponto de equilíbrio econômico.....	50
Quadro 1 – Classificação das despesas.....	37
Quadro 2 – Resultado por meio do método de custeio absorção.....	39
Quadro 3 – Vantagens e desvantagens do método de absorção.....	39
Quadro 4 – Resultado por meio do método de custeio variável.....	41
Quadro 5 – Vantagens e desvantagens do custeio variável.....	42
Quadro 6 – Vantagens e desvantagens do método ABC.....	45
Quadro 7 – Demonstração do cálculo do <i>mark-up</i>	52
Quadro 8 – Matriz curricular n.5.....	53
Gráfico 1 – Distribuição por gênero.....	57
Gráfico 2 – Nível de reprovação nas disciplinas de custos.....	58
Gráfico 3 – Reprovação nas disciplinas de custos.....	59
Gráfico 4 – Se trabalhava ou não quando cursavam as disciplinas de custos.....	60
Gráfico 5 – Contato com à área de custos.....	61
Gráfico 6 – Afirmação n.1.1 - As disciplinas de custos foram para mim muito interessantes.....	62
Gráfico 7 – Afirmação n.1.2 - Poucos erros em cálculos nas disciplinas de custos ..	63
Gráfico 8 – Afirmação n.1.3 - Compreensão das equações que fazem parte das disciplinas de custos.....	64
Gráfico 9 – Afirmação n.1.4 - Análise dos resultados dos exercícios das disciplinas de custos.....	65

Gráfico 10 – Afirmação n.1.5 - Aplicação dos conhecimentos das disciplinas de custos em situações práticas	66
Gráfico 11 – Afirmação n.1.6 - Satisfação em cursar as disciplinas de custos	67
Gráfico 12 – Afirmação n.1.7 - O conhecimento adquirido nas disciplinas de custos é necessário para as demais disciplinas	68
Gráfico 13 – Afirmação n.2.1 - As disciplinas de custos foram muito complicadas ...	69
Gráfico 14 – Afirmação n.2.2 - Baixa habilidade de raciocínio matemático dificultou a aprendizagem nas disciplinas de custos	70
Gráfico 15 – Afirmação n.2.3 - As disciplinas de custos foram mais difíceis que as demais.....	71
Gráfico 16 – Afirmação n.2.4 - O aprendizado nas disciplinas de custos exigiu muita dedicação	72
Gráfico 17 – Afirmação n.2.5 - As disciplinas de custos foram bastante desafiadoras..	73
Gráfico 18 – Afirmação n.3.1 - A área de custos é importante para as organizações...	74
Gráfico 19 – Afirmação n.3.2 - O conhecimento obtido nas disciplinas de custos	75
Gráfico 20 – Afirmação n.3.3 - Interesse em cursar especialização na área de custos	76
Gráfico 21 – Afirmação n.3.4 - Confiança na resolução de problemas que estejam relacionados à área de custos.....	77

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Questionários respondidos por fase	56
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

a.C. - Antes de Cristo

ABC – *Activity Based Costing*

Art.- Artigo

CDFT – Custos e Despesas Fixas Totais

CES – Câmara de Educação Superior

CNE – Conselho Nacional de Educação

Contab. - Contabilidade

COM – Comissão dos Vendedores

CRCSP – Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo

CV – Custos Variáveis

CVL – Custo/Volume/Lucro

Demonst. – Demonstrações

DGA – Despesas Gerais Administrativas

DV – Despesas Variáveis

IMP – Impostos

Inst. – Instituições

MC – Margem de Contribuição

MCu – Margem de Contribuição unitária

MgC – Margem de Contribuição

MLD – Margem de Lucro Desejada

n. - Número

PEC – Ponto de Equilíbrio Contábil

PEE – Ponto de Equilíbrio Econômico

PEF – Ponto de Equilíbrio Financeiro

PV – Preço de Venda

Res. – Resolução

Resp. – Responsabilidade

TCC – Trabalho de Conclusão de Curso

UNESC - Universidade do Extremo Sul Catarinense

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA E PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	15
1.2.1 Objetivo geral	15
1.2.2 Objetivos específicos	16
1.3 JUSTIFICATIVA	16
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 CONTABILIDADE	19
2.2 PAPEL DA CONTABILIDADE	20
2.3 ENSINO SUPERIOR EM CONTABILIDADE	21
2.3.1 Histórico do ensino contábil	21
2.3.2 Diretrizes educacionais atuais em contabilidade	22
2.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	24
2.4.1 Origem e objetivos da contabilidade de custos	24
2.4.2 Nomenclaturas da contabilidade de custos	26
2.4.2.1 Gasto.....	26
2.4.2.2 Investimento	27
2.4.2.3 Desembolso	27
2.4.2.4 Desperdício	28
2.4.2.5 Perda.....	28
2.4.2.6 Despesa	29
2.4.2.7 Custo	30
2.4.3 Classificação dos custos	30
2.4.3.1 Custos em relação aos produtos fabricados	31
2.4.3.1.1 <i>Custos diretos</i>	31
2.4.3.1.2 <i>Custos indiretos</i>	32
2.4.3.2 Custos em relação aos níveis de produção.....	32
2.4.3.2.1 <i>Custos fixos</i>	33
2.4.3.2.2 <i>Custos variáveis</i>	34
2.4.3.2.3 <i>Custos semifixos</i>	35

2.4.3.2.4 Custos semivariáveis.....	36
2.4.4 Classificação das despesas	37
2.4.5 Métodos de custeio	38
2.4.5.1 Custeio por absorção	38
2.4.5.2 Custeio variável.....	40
2.4.5.3 Custeio ABC (<i>Activity Based Costing</i>)	42
2.4.6 Análise custo/volume/lucro (CVL)	45
2.4.6.1 Margem de contribuição	46
2.4.6.2 Ponto de equilíbrio	48
2.4.6.3 Margem de segurança.....	50
2.4.7 Formação do preço de venda com base nos custos	51
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	53
3.1 CARACTERIZAÇÃO DO CURSO	53
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	55
3.3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	57
3.3.1. Características dos alunos	57
3.3.2 Dimensão 1 - Identificação da percepção dos alunos referente ao ensino nas disciplinas de custos	61
3.3.3 Dimensão 2 - Identificação da percepção dos alunos sobre a dificuldade de aprendizagem nas disciplinas de custos.....	68
3.3.4 Dimensão 3 - Identificação da percepção dos alunos no que tange à área de custos.....	73
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	78
REFERÊNCIAS.....	80
APÊNDICE.....	83
APÊNDICE A – Questionário elaborado para a pesquisa	84

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresentam-se, inicialmente, o tema e problema de pesquisa. Em seguida, evidenciam-se os objetivos geral e específicos do trabalho. Na seqüência, descrevem-se a justificativa e o enquadramento metodológico do estudo.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A Contabilidade é o ramo do conhecimento que tem como finalidade principal a escrituração e o acompanhamento das mutações do Patrimônio das entidades. Ela é composta de normas, princípios, regras que servem como base para a análise dos dados obtidos e a geração de informações, e assim atender as necessidades de seus usuários, sejam eles internos ou externos.

Observa-se que o ambiente econômico tem a necessidade da contabilidade, seja nos setores da indústria, comércio, e prestação de serviços. Estes setores geram dados que são mensurados pela contabilidade e posteriormente são divulgados para os usuários tais como, acionistas, investidores, governo e demais interessados.

Por isso, a Ciência Contábil é considerada cada vez mais, como um importante instrumento de planejamento, registro, controle e gestão das operações organizacionais que permite a condução e a sustentabilidade das atividades econômicas e financeiras das companhias.

No entanto, para que as informações contábeis sejam repassadas e colocadas em prática com qualidade e confiabilidade, faz-se necessário à formação de profissionais. Nesse sentido, o ensino em contabilidade começou a dar seus primeiros passos em 1902, com as aulas de comércio na Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. A partir de então, o ensino nessa área começou a crescer no país.

O ensino Superior em Ciências Contábeis foi estabelecido por meio do Decreto-Lei n. 7.988 de 1945, o qual criou o primeiro curso de Ciências Contábeis e Atuariais, conferindo aos formandos o grau de Bacharel.

A formação superior em contabilidade possibilita ao aluno o desenvolvimento de competências e habilidades, que o tornam capazes de nortear sua carreira, e de relacionar-se com outras áreas do conhecimento, que permitem uma adequada gestão dos negócios.

Dentre as áreas de conhecimento contábil, destaca-se a contabilidade de custos que tem o papel de realizar a classificação e apuração dos custos das entidades; além disso, corrobora com o controle dos estoques e análise da rentabilidade das vendas.

O ensino da contabilidade de custos envolve muitos cálculos, raciocínio lógico e entendimento de conteúdos complexos. Por isso, ao longo da aprendizagem podem surgir dificuldades de assimilação de conteúdos que podem comprometer o desempenho educacional do aluno. Portanto, conhecer a percepção do aluno na área de custos é fundamental para que se possam propor ações que visem melhorias no processo de ensino-aprendizagem e assim garantir a formação de profissionais capacitados para o mercado de trabalho.

Diante do exposto, surge o seguinte problema de pesquisa: Qual a percepção dos alunos do curso de Ciências Contábeis da UNESC em relação às disciplinas e à área de Custos?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Nesta seção são descritos o objetivo geral e os objetivos específicos da pesquisa.

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral do presente estudo consiste em identificar a percepção dos alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC em relação às disciplinas e à área de Custos.

1.2.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral da pesquisa, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- 1) Verificar as características dos alunos investigados;
- 2) Identificar a percepção dos alunos referente ao ensino nas disciplinas custos;
- 3) Identificar a percepção dos alunos sobre a dificuldade de aprendizagem nas disciplinas de Custos;
- 4) Identificar a percepção dos alunos no que tange à área de custos no mercado de trabalho.

1.3 JUSTIFICATIVA

As mudanças que ocorrem no meio político, econômico e social, acabam impactando no processo de ensino-aprendizagem dos futuros profissionais. Desse modo, tais mudanças exigem um corpo docente preparado e atualizado para melhor ensinar. Os estudantes, por sua vez, devem estar preocupados com o entendimento da realidade e identificar suas dificuldades e facilidades no processo de aprendizagem na busca do conhecimento atualizado.

Contudo, durante o processo de ensino-aprendizagem surgem dificuldades no aprendizado que prejudicam a compreensão e assimilação dos conteúdos. Por isso, a instituição de ensino, professor e aluno devem estar atentos nas atividades de ensino para proporcionar um melhor ambiente e condições de aprendizado.

O presente trabalho apresenta como justificativa prática a importância de se identificar a percepção dos alunos em relação às disciplinas e à área de custos. Acredita-se que, com os resultados encontrados, podem-se apontar fatores fortes e fracos no processo de ensino-aprendizagem e, com isso, propor melhorias de ensino para a instituição investigada.

Como contribuição teórica, o estudo investiga a percepção dos estudantes com relação às disciplinas e a área de custos, o que possibilita novas ações de melhorias de ensino por parte de professores, pesquisadores e demais

interessados na área de custos, uma vez que existem poucos estudos voltados ao processo de ensino-aprendizagem para área de custos.

A contribuição social do estudo é apresentar para a comunidade em geral a percepção dos alunos no que tange as dificuldades e facilidades de aprendizagem, reflexões sobre os conteúdos de contabilidade de custos e futuro profissional.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa caracteriza-se quanto aos objetivos como descritiva, pois descreve a percepção dos estudantes de Ciências Contábeis em relação às disciplinas e à área de custos.

Segundo Andrade (2007, p.114), nas pesquisas descritivas, “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.”

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é dos tipos qualitativa e quantitativa, pois descreve e mensura a percepção dos estudantes sobre as disciplinas e à área de custos.

Para Appolinário (2006, p.61),

a pesquisa preponderantemente qualitativa seria, então, a que normalmente prevê a coleta dos dados a partir de interações sociais do pesquisador com o fenômeno pesquisado. [...] A pesquisa preponderantemente quantitativa, por outro lado, prevê a mensuração de variáveis predeterminadas, buscando verificar e explicar sua influência sobre outras variáveis. Centraliza sua busca em informações matematizáveis, não se preocupando com exceções, mas com generalizações.

A pesquisa configura-se de levantamento ou *Survey*, devido à investigação de alunos da sexta a nona fases do Curso de Ciências Contábeis da UNESC. Para Silva (2003, p.62), a pesquisa *Survey* é um procedimento que consiste “na coleta de dados referentes a uma dada população com base em uma amostra selecionada, de forma clara e direta, dos quais se objetiva saber o comportamento.”

A pesquisa configura-se bibliográfica por ter como apoio livros e, artigos para a elaboração do referencial teórico. Conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 54), este tipo de pesquisa “procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema

com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, enciclopédias, dicionários, jornais, sites, CDs, anais de congressos etc.”

Em relação aos procedimentos de coleta dos dados, empregou-se um questionário do tipo fechado aplicado na população investigada. Para Appolinário (2006, p.136), este tipo de instrumento,

é um documento contendo uma série ordenada de perguntas que devem ser respondidas pelos sujeitos por escrito, geralmente sem a presença do pesquisador. Podem ser entregues pessoalmente ou por fax, correio, e-mail - ou mesmo assumir a forma de uma página na internet, na qual os sujeitos podem preencher as informações solicitadas, que são, então, recolhidas a uma base de dados especialmente projetada para essa finalidade.

A pesquisa é participante, pois o autor é pertencente à população investigada. Appolinário (2006, p.135) define pesquisa participante como sendo “aquela na qual o pesquisador, enquanto observa e registra, interage com os sujeitos observados.”

Com o emprego de tais procedimentos metodológicos investiga-se a percepção dos alunos com relação às disciplinas e à área de custos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo aborda-se, inicialmente, o referencial teórico sobre a contabilidade. Na seqüência descreve-se sobre a contabilidade de custos.

2.1 CONTABILIDADE

A Contabilidade é considerada cada vez mais como um importante instrumento de apoio à tomada de decisões que auxilia não somente aos usuários internos da empresa, como administradores e gerentes, mas também os externos, como investidores, bancos, fornecedores, governo, sindicatos, entre outros.

Para Marion (2003, p.25), a “contabilidade pode ser considerada como sistema de informação destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar decisão.”

Para Ludícibus e Marion (2007, p.53), o objetivo da contabilidade “pode ser estabelecido como sendo o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da contabilidade.”

A contabilidade tem por responsabilidade a avaliação do desempenho da entidade, e a partir disso gerar e fornecer informações que possibilitem aos seus usuários a tomar decisões de forma segura.

Franco (1997, p.22) afirma que a finalidade da contabilidade é a de

controlar os fenômenos ocorridos no patrimônio de uma entidade através do registro, da classificação, da demonstração expositiva, da análise e interpretação dos fatos nele ocorridos, objetivando fornecer informações e orientação – necessárias à tomada de decisões – sobre sua composição e variações, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Deste modo, percebe-se que a contabilidade busca escriturar as ocorrências patrimoniais, no qual analisa, interpreta, mensura os fatos ocorridos, e com isso gera dados que são informados por meio de relatórios e demonstrações contábeis. Para Sá (2002, p.46), a “contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais.”

Portanto, a contabilidade é um instrumento indispensável e relevante para a gestão organizacional, pois além de realizar o acompanhamento do patrimônio das entidades, fornece informações aos usuários, permitindo assim, conhecer a real situação econômica e financeira das organizações.

2.2 PAPEL DA CONTABILIDADE

A contabilidade existe desde os primórdios da civilização, pois os primeiros grupos de humanos já se preocupavam em registrar e avaliar suas riquezas e propriedades, mesmo de forma rudimentar.

Para Ludicibus e Marion (2007, p.32), “desde os povos mais primitivos, a contabilidade já existia em função da necessidade de controlar, medir e preservar o patrimônio familiar e, até mesmo, em função de trocar bens para maior satisfação das pessoas.”

Marion (2003, p.26) esclarece que a contabilidade surgiu basicamente

da necessidade de donos de patrimônio que desejavam mensurar, acompanhar a variação e controlar suas riquezas. Daí, pode-se afirmar que a contabilidade surgiu em função de um usuário específico, o homem proprietário de patrimônio, que, de posse das informações contábeis, passa a conhecer melhor sua “saúde” econômico-financeira, tendo dados para propiciar tomada de decisões mais adequadas.

Com o passar do tempo e o avanço da sociedade, novos usuários da contabilidade surgiram, como banqueiros, acionistas, administradores e governo. E com isso, segundo Shigunov (2004, p.48), a “contabilidade foi se aperfeiçoando, sempre em função dos novos desafios apresentados pela evolução das empresas e o surgimento de novas necessidades de informação.”

Na atualidade, com a globalização, competição acirrada e com o desenvolvimento da tecnologia da informação, as exigências organizacionais para a gestão crescem, logo as informações contábeis ganham destaque; pois influenciam o sucesso dos negócios.

Shigunov (2004, p.49) salienta que nos dias atuais,

a contabilidade passa por um desafio, que é o de gerar informação de qualidade em um mundo globalizado, dinâmico e com a necessidade dessas informações em tempo hábil, hoje mais do que avaliar, a função da

contabilidade é a de prestar informação para o planejamento, controle e para a tomada de decisão.

Nesse contexto, Shigunov (2004, p.49) ainda complementa ao mencionar que dentro de uma empresa, “os administradores estão constantemente, tomando decisões diversas. Cabe a contabilidade estar preparada com diferentes relatórios, trazendo informações oportunas, com conteúdo adequado e confiáveis, periodicamente.”

O papel atual da contabilidade consiste em gerar e divulgar informações com qualidade e confiança para auxiliar no planejamento e na tomada de decisões, satisfazendo assim, todos os diferentes usuários.

2.3 ENSINO SUPERIOR EM CONTABILIDADE

Neste capítulo são elencados os seguintes tópicos relacionados ao ensino superior em contabilidade: o Histórico do ensino contábil e as Diretrizes educacionais atuais em contabilidade.

2.3.1 Histórico do ensino contábil

A evolução da história da contabilidade está diretamente associada ao desenvolvimento da sociedade, que inicialmente necessitava registrar e controlar os rebanhos e a produção agrícola.

Segundo Ludícibus (2006, p.34),

alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas a aproximadamente 2.000 anos a.C. Entretanto, antes disso, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de contabilidade.

Ainda nesse contexto, para Sá (1997, p. 16), “a contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, quase sempre seus progressos coincidiram com aqueles que caracterizam os da evolução.”

Contudo, no que se refere ao ensino de contabilidade no Brasil, a escola de Comércio Álvares Penteando, fundada em 1902, foi à primeira escola que introduziu conteúdos de contabilidade.

Os cursos de Ciências Contábeis propriamente “foram criados em 1931, através do decreto n. 20.158, que instituiu o curso técnico de contabilidade com duração de dois anos para formar Guarda-livros e de três anos para formar Peritos Contadores.” (MARION; ROBLES Jr., 1998. p.1).

No ano de 1945 foi instituído o curso superior em Ciências Contábeis e Atuarias por meio do Decreto-Lei n. 7.988, tendo como primeira instituição a ofertar tal curso a Fundação Álvares Penteado em 1949. (MARION; ROBLES Jr., 1998)

Em 1951, a Lei n.1.401 desmembra os Cursos de Ciências Contábeis e Atuarias, tornando deste modo o Curso de Ciências Contábeis independente, e permitindo aos concluintes receberem o título de Bacharel em Ciências Contábeis. (MARION; ROBLES Jr, 1998).

O desenvolvimento econômico do Brasil, a partir da década de 70, propiciou a exigência de contadores para o mercado de trabalho. Com tal situação, alavancou-se a oferta de cursos superiores em ciências contábeis.

2.3.2 Diretrizes educacionais atuais em contabilidade

A resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004 do Conselho Nacional de Educação institui as diretrizes curriculares e educacionais do curso de Ciências Contábeis para a formação de bacharéis pelas instituições de ensino superior.

Tal resolução em seu art.2º, inciso 1º determina que o projeto pedagógico dos cursos de graduação em Ciências Contábeis deve conter os seguintes elementos estruturais:

- I - objetivos gerais, contextualizados em relação às suas inserções institucional, política, geográfica e social;
- II - condições objetivas de oferta e a vocação do curso;
- III - cargas horárias das atividades didáticas e para integralização do curso;
- IV - formas de realização da interdisciplinaridade;
- V - modos de integração entre teoria e prática;
- VI - formas de avaliação do ensino e da aprendizagem;
- VII - modos da integração entre graduação e pós-graduação, quando houver;
- VIII - incentivo à pesquisa, como necessário prolongamento da atividade de ensino e como instrumento para a iniciação científica;
- IX - concepção e composição das atividades de estágio curricular supervisionado, suas diferentes formas e condições de realização, observado o respectivo regulamento;

- X - concepção e composição das atividades complementares;
- XI - inclusão opcional de trabalho de conclusão de curso (TCC).

Quanto à formação do bacharel em Ciências Contábeis, a Res.CNE/CES 10 de 2004 em seu art. 3º estabelece que os cursos de graduação devem fornecer condições para que este seja capacitado a:

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

Em relação à organização curricular e ao projeto pedagógico, a Res.CNE/CES 10 de 2004 em seu art. 5º menciona que os cursos devem atender os seguintes campos interligados de formação:

- I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;
- II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;
- III-conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando *softwares* atualizados para Contabilidade

As diretrizes curriculares tem a função de nortear o projeto pedagógico dos cursos. É uma exigência legal que auxilia na implementação e avaliação da estrutura educacional. Nota-se que os cursos devem contemplar conteúdos que possibilitem o conhecimento do cenário econômico e financeiro nacional e internacional de acordo com as características da região, o qual está inserido.

Dentre os conteúdos de formação profissional, destacam-se os conteúdos de contabilidade de custos, a qual gera informações para o apoio a tomada de decisões gerenciais. O profissional de custos deve ter raciocínio lógico, crítico e analítico para propor soluções para problemas gerenciais, além de desenvolver relatórios com informações relevantes ao processo de gestão.

2.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Nesta seção descrevem-se os seguintes tópicos relacionados à contabilidade de custos: origem e objetivos, nomenclaturas e classificação de custos, classificação de despesas, métodos de custeio, análise custo/volume/lucro e formação do preço de venda.

2.4.1 Origem e objetivos da contabilidade de custos

A contabilidade de custos se desenvolveu mais especificamente na Revolução Industrial. Nesse período começou-se a produção em grande escala por meio de máquinas e como consequência, houve a necessidade de se controlar os produtos estocados.

Com isso, a contabilidade de custos surgiu da contabilidade geral, “justamente pela necessidade de se ter um controle maior sobre os valores a serem atribuídos aos estoques de produtos na indústria e, também, pela necessidade de tomar decisões quanto ao que, como e quando produzir.” (CREPALDI, 2004, p.14).

Martins (2003, p.20) esclarece que,

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

Observa-se que antes da Revolução Industrial, os produtos ou bens, eram produzidos por pessoas que não constituíam entidades jurídicas. A fabricação era realizada de forma manual pelos artesãos, que pouco se preocupavam em calcular os custos. Por isso, a “contabilidade nessa época, tinha sua aplicação maior no segmento comercial, sendo utilizada para apuração do resultado do exercício. Porém, com o incremento da indústria surge a necessidade de cálculo de custos para formação de estoques.” (FAGUNDES, 2004, p.1).

Padoan et al. (2007, p.5) observa que

a contabilidade de custos teve uma evolução lenta até o século XVIII, onde quase só existia a contabilidade financeira, pois esta estava estruturada

para servir às empresas comerciais. A Contabilidade de Custos passou a ter uma importância quando houve a necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa que antes, nas empresas mercantilistas, não era desenvolvida.

Na atualidade, a contabilidade de custos passou a gerar informações gerenciais que auxiliariam não somente ao controle dos estoques, mas também a tomada de decisões estratégicas para a manutenção dos negócios.

Para Crepaldi (2004, p.13) a contabilidade de custos

é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações.

Crepaldi (2004, p.16), ainda complementa, ao observar que devido à complexidade do mundo empresarial, “a Contabilidade de Custos está tornando-se cada vez mais importante na área gerencial da empresa, passando a ser utilizada no planejamento, controle de custos, na tomada de decisões e no atendimento a exigências fiscais e legais.”

Os principais objetivos da contabilidade de custos são:

- Determinação do lucro utilizando os dados dos registros convencionais da contabilidade, ou compilando-os de maneira diferente para que sejam mais úteis à administração;
- Controle das operações e dos estoques, estabelecimento de padrões e orçamentos, comparações entre custo real e custo orçado e ainda fazer previsões;
- Tomada de decisões, formação de preços, determinação da quantidade a ser produzida, escolha de qual produto produzir, avaliação de decisão sobre o corte de produtos ou decisão de comprar ou fabricar. (CRCSP, 2000, p.80).

A contabilidade de custos é uma área da ciência contábil que é responsável pela determinação dos gastos incorridos na produção de bens e serviços, pelo controle e análise das variações dos custos e pela formação do preço de venda, auxiliando para que os resultados planejados sejam atingidos.

2.4.2 Nomenclaturas da contabilidade de custos

Na área da contabilidade de custos existem terminologias que são específicas. Portanto, é essencial conhecê-las para realizar o registro e apuração dos custos.

Megliorini (2002, p.7) observa que “para facilitar o entendimento da sistemática de apuração de custos é necessário compreender o significado dos principais termos utilizados.”

As terminologias possuem a finalidade de promover o entendimento sobre custos para facilitar e auxiliar o processo de contabilização. Elas são denominadas como: a) gasto, b) investimento, c) despesa, d) desembolso, e) desperdício, f) perda e g) custo. Os respectivos conceitos são apresentados a seguir.

2.4.2.1 Gasto

Gasto é um compromisso financeiro que a organização assume no momento da aquisição de um produto ou serviço. Ele representa um sacrifício econômico, pois acarreta um desembolso de recursos.

Martins (2003, p.24) conclui que gasto é a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).”

Ferreira (2007, p.15) complementa que,

gasto é a contrapartida necessária à obtenção de um bem ou serviço. Na compra à vista de bens, o gasto corresponde à redução do ativo, em virtude do pagamento. Na compra a prazo de bens, o gasto representa o aumento do passivo, em razão da obrigação assumida.

De acordo com Berti (2006, p.20), “somente é considerado gasto no momento que existe o reconhecimento contábil da dívida ou da redução do ativo dado em pagamento.”

O conceito de gasto aplica-se a todos os produtos e serviços adquiridos em todos os setores da organização, desde a administração até a produção. Tem-se

como exemplo de gastos: salários pagos, compra de matéria prima, comissões de vendas pagas, compra de imobilizado.

2.4.2.2 Investimento

O investimento é um gasto obtido na aquisição de ativos que possuem a finalidade de uso para geração de benefícios futuros de curto, médio e longo prazos.

Martins (2003, p.25) afirma que,

todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimentos.

De acordo com Ferreira (2007, p.15), um “investimento é o gasto que tem como contrapartida um ativo. Corresponde à aquisição de bens ou serviços que se incorporam ao patrimônio como um ativo.”

Megliorini (2002, p.7) complementa que,

[...] quando se compram materiais, realiza-se um investimento em estoque. O consumo na fabricação de um produto ou na realização de um serviço gera um custo, assim como o consumo nas divisões administrativa ou de vendas gera uma despesa. Do mesmo modo, a aquisição de uma máquina gera um investimento no imobilizado. Pela depreciação teremos um custo ou despesa.

O investimento caracteriza-se como um gasto que trará benefícios para a entidade. Ele é essencial para a manutenção das atividades da empresa. Tem-se como exemplo de investimentos: aquisição de matéria prima, compra de maquinários, participações societárias na compra de ações de outras empresas, etc.

2.4.2.3 Desembolso

Desembolso é a saída de recursos que se refere ao pagamento correspondente a obtenção de bens ou de serviços utilizados pela organização.

Para Martins (2003, p.25), desembolso “é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante, ou após a entrada da utilidade comprada [...]”

De acordo com Oliveira e Perez jr. (2005, p.29), esta terminologia significa que são:

saídas de dinheiro do caixa ou das contas bancárias das empresas, ou seja, entrega a terceiros de parte dos numerários da empresa. Os desembolsos ocorrem em virtude do pagamento de compras efetuadas a vista ou de uma obrigação assumida anteriormente.

Isto significa que o desembolso pode ocorrer em três situações: de forma antecipada; no ato do recebimento do produto ou serviço (a vista); ou depois do recebimento (a prazo). Tem-se como exemplo de desembolso: pagamento na compra de matéria-prima, pagamento de salários, pagamento de fornecedores.

2.4.2.4 Desperdício

Desperdício é um gasto que acontece no processo fabril, pelo fato de que não houve o melhor aproveitamento dos recursos da empresa. O desperdício não agrega valor ao produto e é classificado como custo ou despesa da organização.

Oliveira e Perez Jr. (2007, p.23) definem desperdícios como “gastos incorridos no processo produtivo ou de geração de receitas e que possam ser eliminados sem prejuízo da qualidade ou quantidade de bens, serviços ou receitas geradas.”

Wernke (2005, p.4) complementa, ao observar que os desperdícios são “os gastos relacionados com atividades que não agregam valor, do ponto de vista do cliente, que implicam dispêndio de tempo e dinheiro desnecessários aos produtos (ou serviços).”

Como exemplos de desperdícios, citam-se: conservação de estoques desnecessários, re-trabalho devido aos defeitos de fabricação, área física ociosa.

2.4.2.5 Perda

Perda é um gasto não intencional. Ela acontece quando produtos ou serviços são consumidos de forma anormal ou involuntária, decorrentes de ações não programadas ou fatos não previstos.

Oliveira e Perez Jr. (2007, p.23) esclarecem que as perdas são

gastos anormais ou involuntários que não geram um novo bem ou serviço e tampouco geram receitas e são apropriados diretamente no resultado do período em que ocorrem. Esses gastos não mantêm nenhuma relação com a operação da empresa e geralmente ocorrem de fatos não previstos.

Wernke (2005, p.3) salienta que o conceito de perdas abrange

as ocorrências fortuitas, ocasionais, indesejadas ou involuntárias no ambiente das operações de uma empresa. Assim, o valor relacionado com a deterioração anormal de ativos causados por incêndios ou inundações, os furtos de mercadorias ou matérias-primas, o corte equivocado de uma peça (tornando-a imprestável para uso ou reaproveitamento), entre outras possibilidades, são classificáveis como perdas, pois não fazem parte da normalidade das operações da entidade.

As perdas se configuram como ações ou fatos involuntários e anormais que acontecem durante os processos organizacionais. Devido a essas características não deve ser confundida como despesa e nem como custo, deve ser reconhecida no resultado como uma despesa que não representa sacrifícios normais ou voluntários relacionados a atividades operacionais da empresa. Tem-se como exemplo de perdas: vazamento de materiais líquidos ou gasosos, problemas com equipamentos, greves, enchentes, inundações, entre outros.

2.4.2.6 Despesa

Despesa é um gasto que acontece quando a organização consome bens ou serviços para a geração de receitas. As despesas estão direta ou indiretamente relacionadas à realização das receitas com o objetivo de manter os negócios da entidade.

De acordo com Oliveira e Perez Jr. (2007, p.20), as despesas “são gastos ocorridos nas áreas administrativas, financeiras e comerciais, ou seja, fora da fábrica, com o objetivo de gerar receitas ou manter a atividade geradora de receitas.”

Ferreira Stark (2007, p.24) complementa que as despesas

são itens que reduzem o patrimônio líquido e têm a característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas. Sendo assim, pode-se dizer que a despesa é o dispêndio ocorrido fora da área de produção de um bem ou serviço.

As despesas são reconhecidas no momento em que ocorre o fato gerador, ou seja, seu consumo. Por isso, não ocorre estocagem de despesas, pois elas são contabilizadas imediatamente no resultado quando utilizadas. Citam-se alguns exemplos de despesas: aluguel do escritório central, depreciação dos equipamentos administrativos, comissão sobre vendas.

2.4.2.7 Custo

Custo é um gasto provocado pela obtenção de um bem ou serviço no qual é utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.16) salientam que custo é

todo gasto que representa a aquisição de um bem ou mais bens ou serviços usados na produção de outros bens e/ou serviços. Observe-se que o custo somente ocorre na atividade produtiva, constituindo-se, desta forma, em elemento inerente ao processo produtivo da empresa.

Portanto, cabe ressaltar, que somente se considera custos, aqueles gastos com insumos que são necessários à elaboração de outros produtos e serviços, ou seja, insumos que se relacionam diretamente com o setor produtivo.

Martins (2003, p.25) observa que o custo é reconhecido como tal,

no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Exemplos: a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda.

Têm-se como exemplo de custos: aluguel da fábrica; salários e encargos referentes à mão de obra da produção; depreciação das máquinas e equipamentos da produção.

2.4.3 Classificação dos custos

Os custos são os gastos que a organização possui que estão relacionados com a atividade produtiva para a geração de bens ou serviços. No

entanto, para que haja um melhor entendimento sobre os gastos do processo fabril, se faz necessário uma classificação em categorias específicas de custos.

Megliorini (2007, p.8) observa que “os custos precisam ser classificados para atender às diversas finalidades para as quais são apurados.”

Os custos são classificados, de acordo com os produtos fabricados como direto ou indireto; quanto aos níveis de produção como fixos, variáveis, semifixos e semivariáveis. Tais conceitos são apresentados a seguir.

2.4.3.1 Custos em relação aos produtos fabricados

Os custos ocorridos no ambiente de produção são classificados como diretos e indiretos. De acordo com Leone (2000, p.58), “a diferenciação entre custos diretos e indiretos é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto, para a verificação da rentabilidade e da eficiência das várias atividades da empresa.”

2.4.3.1.1 Custos diretos

Os custos diretos são gastos que são apropriados diretamente ao produto elaborado, pelo fato de que é possível a sua identificação e mensuração, do quanto se consumiu para a geração do produto, de forma objetiva e direta.

Segundo Wernke (2005, p.7), os custos diretos “são os gastos fácil ou diretamente atribuíveis a cada produto fabricado no período. São aqueles custos que podem ser identificados com facilidade como apropriáveis a este ou àquele item produzido.”

A característica principal dos custos diretos é a objetividade de sua identificação no produto produzido, sem necessidade de uso de rateios. Para Bomfim e Passarelli (2006, p.53) os “custos diretos são apropriados aos produtos sem que seja necessário fazer rateios e não oferecem dúvidas quanto a serem atribuíveis a este ou àquele produto.”

Têm-se os seguintes exemplos de custos diretos: mão-de-obra direta; matéria-prima; embalagens.

2.4.3.1.2 Custos indiretos

Os custos indiretos são os gastos que complementam a atividade, só que não se consegue identificá-los de forma objetiva para apropriá-los aos produtos. Sua apropriação aos produtos acontece por meio de critérios de rateios.

Crepaldi (2004, p.91) define que custos indiretos “são os que não podemos identificar diretamente com os produtos e necessitamos de rateios para fazer a apropriação. É todo custo que não está vinculado diretamente ao produto, mas ao processo produtivo.”

Nascimento (2001, p.28) salienta que custo indireto “é o que, embora não incida diretamente sobre a produção ou a venda, é parte integrante como resultante da participação das atividades de apoio ou auxiliar ao processo de transformação, produção e comercialização de um bem ou serviço.”

São exemplos de custos indiretos: energia elétrica da fábrica; supervisão geral da fábrica; mão-de-obra indireta.

2.4.3.2 Custos em relação aos níveis de produção

Os custos ocorridos no ambiente de produção são classificados de acordo com a quantidade produzida. Eles podem permanecer constantes ou sofrer variação conforme o volume de produção.

Segundo Megliorini (2007, p.10), essa classificação

ocorre em função do comportamento dos elementos de custo em relação às possíveis mudanças no volume de produção. A idéia é a seguinte: para um certo volume de produção incorre-se em determinado montante de custos. Se esse volume aumentar ou diminuir, o consumo de alguns elementos de custos acompanhará a oscilação para mais ou para menos, outros não.

Portanto, os custos são classificados como fixos, variáveis, semifixos e semivariáveis. Na seqüência descrevem-se esses conceitos.

2.4.3.2.1 Custos fixos

Os custos fixos são aqueles que permanecem constantes, independentemente da quantidade produzida no período. Esses custos não sofrem variação caso o volume de produção aumente ou diminua.

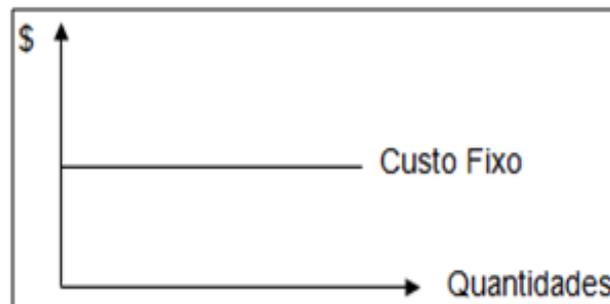
Para Wernke (2005, p. 8) os custos fixos,

são aqueles cujos valores totais tendem a permanecer constantes (“fixos”) mesmo havendo alterações no nível de atividades operacionais do período. São os custos que têm seu montante fixado independentemente de oscilações na atividade fabril, não possuindo qualquer vinculação com o aumento ou redução do número de unidades produzidas no mês. Mesmo que a quantidade de peças, quilos, metros, unidades ou litros produzidos seja maior ou menor, tais custos terão o mesmo valor no final do período.

Os custos fixos na sua totalidade se mantêm constantes, dentro de certos limites de capacidade instalada ou da estrutura física da organização. Wernke (2005), ainda observa que esses custos têm seu valor desvinculado do volume fabricado.

A Figura 1 mostra a representação dos custos fixos.

Figura 1 – Custos Fixos



Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.29)

Nota-se na Figura 1 que “os custos fixos sempre se comportarão paralelamente ao eixo das quantidades, visto que não apresentam variação, qualquer que seja o volume produzido pela empresa.” (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p.29).

São exemplos de custos fixos: depreciação da fábrica, prêmios de seguros da fábrica, aluguel da fábrica.

2.4.3.2.2 Custos variáveis

Os custos variáveis são os que possuem relação direta com o volume de produção. O seu valor se altera em função da quantidade produzida.

De acordo com Wernke (2005, p.8), os custos variáveis

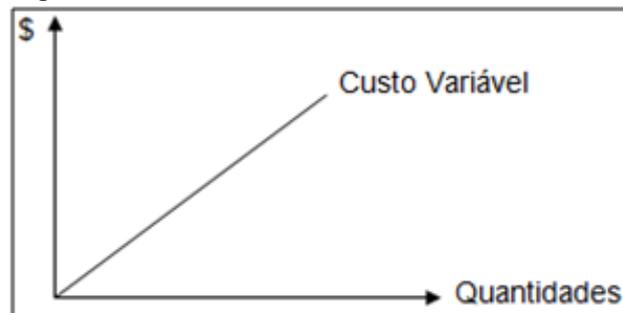
são os gastos cujo total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de produção: quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período, isto é, o valor total dos valores consumidos ou aplicados na produção tem seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa.

Oliveira e Perez jr. (2005, p.72) destacam que os custos variáveis possuem as seguintes características:

seu valor total varia na proporção direta do volume de produção; o valor é constante por unidade independentemente da quantidade produzida; a alocação aos produtos ou centros de custos é normalmente feita de forma direta, sem a necessidade de utilização de critérios de rateios.

A Figura 2 ilustra a representação dos custos variáveis.

Figura 2 – Custos variáveis



Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.30)

Conforme a Figura 2, “observa-se que, na medida em que as quantidades forem aumentando, os custos variáveis também irão crescendo, de maneira diretamente proporcional ao volume de produção.” (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p.30).

Têm-se os seguintes exemplos de custos variáveis: matéria-prima, mão-de-obra direta, horas extras da produção.

2.4.3.2.3 Custos semifixos

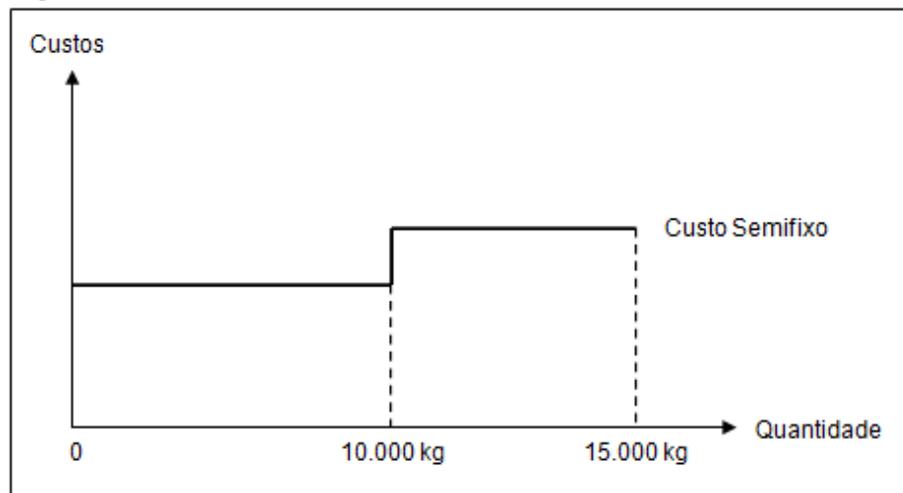
Os custos semifixos são custos que permanecem inalterados até certo nível de atividade. Caso ocorra uma mudança significativa no nível de produção o valor desse custo sofre alteração neste período.

Para Megliorini (2007, p.13), os custos semifixos “são os elementos de custos classificados como fixos, mas que se alteram em decorrência de mudanças na capacidade de produção instalada.”

Santos (2009, p.28) esclarece que estes custos “são os gastos que permanecem constantes dentro de certos intervalos, alterando-se em degraus até atingir um novo patamar de atividade. Normalmente, ocorrem em função de decisões tomadas para alimentar ou diminuir o nível de atividade.”

A Figura 3 evidencia a representação dos custos semifixos.

Figura 3 – Custos semifixos



Fonte: Megliorini (2002, p.16)

De acordo com a Figura 3, percebe-se que com uma produção entre 0 e 10.000kg, os custos fixos se comportam na mesma intensidade. Caso decida-se expandir a capacidade de produção, passando para 15.000 kg, ocorre um aumento nos custos fixos, devido às variações dos custos em certo ponto. Depois disso, os custos permanecem fixos novamente de acordo com essa nova capacidade de produção. Portanto, observa-se que os custos fixos podem sofrer alterações de acordo com a capacidade instalada. (MEGLIORINI, 2002).

Desta maneira, citam-se algumas situações que podem alterar o valor dos custos fixos: aumento salarial, necessidade de um novo aluguel para a produção, mudança de tecnologia.

2.4.3.2.4 Custos semivariáveis

Os custos semivariáveis são aqueles que se alteram de valor, mas não precisamente na mesma proporção.

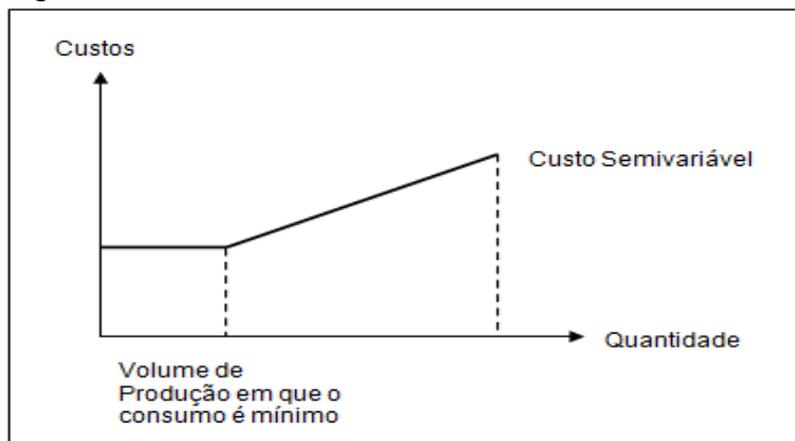
Segundo Megliorini (2007, p.12), os custos semivariáveis “são os elementos de custos que possuem, em seu valor, uma parcela fixa e outra variável, isto é, têm um comportamento de custo fixo até certo momento e depois se comportam como custo variável.”

Wernke (2005, p.9) complementa que estes custos

são aqueles que têm variação no valor total pelo volume de unidades produzidas, mas não exatamente na mesma proporção. Esses custos têm uma parcela fixa com relação ao valor (\$) e, a partir de determinado ponto, passam a ter comportamento igual ao dos custos variáveis. Um exemplo é a água e a energia elétrica que costumam ter uma taxa mínima (fixa) e outra cobrada pelo consumo efetivo (variável).

A Figura 4 demonstra a representação dos custos semivariáveis.

Figura 4 – Custos semivariáveis



Fonte: Megliorini (2002, p.15)

Constata-se na Figura 4 que um elemento de custo que faz parte da estrutura da empresa é classificado como custo fixo, a partir de certo volume de

produção, passa a ter seu custo aumentado conforme o volume de produção, ou seja, tem comportamento de custo variável. (MEGLIORINI, 2002).

Como exemplos de custos semivariáveis cita-se: telefone, gás encanado, manutenção preventiva.

2.4.4 Classificação das despesas

As despesas são os gastos que a organização realiza para a obtenção de receitas. Elas são classificadas como: diretas, indiretas, fixas e variáveis.

O Quadro 1 apresenta os conceitos dessas classificações.

Quadro 1 – Classificação das despesas

Tipo	Conceito	Exemplos
Despesas Fixas	“são aquelas que permanecem constantes dentro de determinada faixa de atividades geradoras de receitas, independentemente do volume de vendas ou de prestação de serviços. Dessa maneira, uma alteração no volume de receitas para mais ou para menos não altera o valor total da despesa.” (p.69).	“honorários, salários e encargos sociais dos diretores; salários e encargos sociais dos funcionários administrativos; despesas financeiras; despesas com aluguéis; seguros; etc.” (p.69).
Despesas Variáveis	“são aquelas que variam proporcionalmente às variações no volume de receitas. Essas despesas podem ser identificadas com as receitas geradas e facilmente quantificadas.” (p.73).	“os impostos incidentes sobre o faturamento; as comissões dos vendedores sobre as vendas e os serviços; os gastos com os fretes para entrega dos produtos vendidos; etc..” (p.73).
Despesas Diretas	“[...] são aquelas que podem ser facilmente quantificadas e apropriadas em relação às receitas de vendas e de prestação de serviços.” (p.75).	“receita de vendas: para cada bem vendido é possível identificar o custo incorrido em sua aquisição ou produção, os impostos incidentes sobre o faturamento, as comissões dos vendedores e as despesas de fretes e seguro de transporte.” (p.75).
Despesas Indiretas	“São aqueles gastos que não podem ser identificados com precisão com as receitas geradas. Geralmente são considerados como despesas do período e não são distribuídos por tipo de receita.” (p.76).	“despesas administrativas, despesas financeiras e despesas com imposto de renda e contribuição social.” (p.76).

Fonte: Adaptado de Oliveira e Perez Jr. (2005)

As despesas são de natureza não industrial, pois estão relacionadas com a geração de receitas. Portanto, são gastos realizados pela empresa que não fazem

parte do custo do produto. Elas são reconhecidas nas contas de resultado a cada período, à medida que vão ocorrendo, para apuração do lucro ou prejuízo.

2.4.5 Métodos de custeio

Métodos de custeio são procedimentos utilizados para apuração dos custos dos produtos ou serviços elaborados.

Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.124) observam que “os métodos procuram atribuir os gastos apresentados pela organização para cada um dos bens ou serviços produzidos.”

Os métodos de custeio têm sistemática de apuração de custos diferentes, mas possuem um único objetivo que é determinar os custos dos produtos e serviços. Como principais métodos de custeio destacam-se: absorção; atividades - ABC e variável. Os conceitos são descritos na seqüência.

2.4.5.1 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção é o método mais utilizado pelas empresas para a apuração do custo do produto, pois absorve todos os gastos de produção, alocando-os aos produtos fabricados no período. Por isso, é aceito pela legislação fiscal e comercial.

Para Martins (2003, p.37), o custeio por absorção

é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Oliveira e Perez Jr. (2005, p.123) complementam que,

no custeio por absorção, todos os custos de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos variáveis, fixos, diretos ou indiretos. Os custos diretos, por meio da apropriação direta, enquanto os custos indiretos, por meio de sua atribuição com base em critérios de rateios.

Deste modo, o método de absorção é admitido pela legislação fiscal brasileira e regulamentos contábeis. Para atender esses normativos, os itens que devem compor o custo dos bens e serviços vendidos são:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção;
- b) o custo de pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção. (WERNKE, 2001, p.21).

O Quadro 2 mostra a apuração sintética de resultado por meio do método de custeio absorção.

Quadro 2 – Resultado por meio do método de custeio absorção

Receita
Custo do produto vendido
Material Direto
Mão-de-obra direta
Custos indiretos de fabricação
Lucro Operacional
Despesas Comerciais
Despesas Financeiras
Outras despesas
Lucro Líquido antes de IR

Fonte: Souza e Clemente (2007, p.83)

Conforme apresentado no Quadro 2, observa-se que este método absorve todos os custos de produção, ou seja, o custo do produto vendido abrange todos os custos de fabricação, como a mão-de-obra direta, o material direto, e os custos indiretos.

O Quadro 3 evidencia as vantagens e desvantagens do método absorção.

Quadro 3 – Vantagens e desvantagens do método de absorção

Vantagens	Desvantagens
<ul style="list-style-type: none"> • atende à legislação fiscal e deve ser usado quando a empresa busca o uso do sistema de custos integrado à contabilidade; 	<ul style="list-style-type: none"> • utilização dos rateios para distribuir os custos entre os departamentos e/ou produtos;
<ul style="list-style-type: none"> • permite a apuração do custo por centro de custos, visto que sua aplicação exige a 	

continua ...

<p>organização contábil nesse sentido; tal recurso, quando os custos forem alocados aos departamentos de forma adequada, possibilitando o acompanhamento do desempenho de cada área;</p>	<ul style="list-style-type: none"> • critérios podem distorcer os resultados, penalizando alguns produtos e beneficiando outros.
<ul style="list-style-type: none"> • ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto. 	

Fonte: Adaptado de Wernke (2001, p. 21)

Em relação às vantagens e desvantagens, o responsável pela contabilização dos custos, deve estar atento quanto aos critérios de rateios adotados e o seu uso no momento da apropriação dos custos fixos e indiretos, para que assim não haja falhas dos resultados.

Destaca-se que o método de absorção segue o princípio contábil da competência e a confrontação das despesas e receitas. Com isso, no resultado do período são lançados somente os custos dos produtos vendidos, o restante fica registrado no estoque.

2.4.5.2 Custeio variável

O método de custeio variável, também denominado custeio direto ou marginal, considera para apuração do custo dos produtos, somente os gastos diretos da produção e despesas variáveis. Os gastos fixos e indiretos são considerados despesas do período e são reconhecidos diretamente no resultado.

Wernke (2005, p.89) salienta que pela concepção do custeio variável,

somente devem ser apropriados aos produtos ou serviços os gastos a eles associados (normalmente classificáveis como custos diretos ou custos variáveis e despesas variáveis). Assim, os demais gastos necessários para manter a estrutura produtiva (em geral considerados custos indiretos, custos fixos ou despesas fixas) não devem ser considerados quanto ao custeamento dos produtos ou dos serviços prestados.

No método de custeio variável evidencia-se a margem de contribuição dos produtos, que mostra o quanto cada produto contribui para geração de resultado.

Crepaldi (2004, p.231) define que Margem de Contribuição é “um conceito de extrema importância para o custeio variável e para a tomada de decisões

gerenciais. Em termos de produto, a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis.”

O Quadro 4 expõe a apuração sintética de resultado por meio do método de custeio variável.

Quadro 4 – Resultado por meio do método de custeio variável

Receita operacional líquida
Custos variáveis
Despesas variáveis
Margem de contribuição
Custos fixos
Despesas fixas
Lucro operacional líquido

Fonte: Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.130)

De acordo com Quadro 4 verifica-se que a diferença entre receita líquida e os gastos variáveis (custos e despesas) produz a margem de contribuição. Na sequência deduzem-se as despesas fixas e os custos fixos da margem de contribuição para a obtenção do lucro operacional líquido. (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

Portanto, são apropriados aos produtos: a matéria-prima, mão-de-obra direta, tributos sobre vendas, comissões sobre vendas, fretes sobre venda. As despesas e os custos fixos indiretos não são considerados para o cálculo do custo dos produtos ou serviços.

O método de custeio variável se difere do custeio por absorção, na maneira de como se apresenta o resultado do exercício. Por isso, é utilizado unicamente para fins gerenciais, não sendo reconhecido fiscalmente. Contudo, é uma excelente ferramenta de análise, controle e planejamento que auxilia na tomada de decisões na gestão de custos.

Nascimento (2001, p.57) nota que a legislação do

Imposto de renda faz restrições à utilização desse método, por entender que reduz inicialmente a carga tributária com sua implantação, levando diretamente ao resultado do exercício os custos indiretos de produção e reduzindo o valor do estoque de produtos acabados.

O Quadro 5 descreve as vantagens e desvantagens do custeio variável.

Quadro 5 – Vantagens e desvantagens do custeio variável

Vantagens	Desvantagens
“[...] conveniente ferramenta para o planejamento, o controle e a tomada de decisões administrativas, envolvendo a minimização dos custos e a otimização do resultado.” (SANTOS, SCHMIDT E PINHEIRO, 2006, p.65).	“não é aceito pela legislação tributária para fins de avaliação de estoques: somente é permitido pelo Fisco se forem adequados os valores aos que seriam obtidos se fosse adotado o custeio por Absorção.” (WERNKE, 2005, p.90).
“não envolve rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitando o cálculo.” (WERNKE, 2004, p.30).	“O custeio variável fere os princípios contábeis e por isso não é aceito para fins fiscais ou para uso de terceiros, especialmente nas empresas de capital aberto.” (DUBOIS, KULPA E SOUZA, 2006, p.131).
“sistema de custeio que apura uma “margem de contribuição” dos produtos, mercadorias ou serviços.” (SANTOS, SCHMIDT E PINHEIRO, 2006, p.66).	“dificuldade de segregação efetiva dos custos fixos e variáveis, como dos custos mistos. Isto é necessário, para maior exatidão dos elementos decisórios.” (DUBOIS, KULPA E SOUZA, 2006, p.131).
“quais produtos contribuem mais para a lucratividade da empresa; determinação de quais produtos devem ter suas vendas incentivadas, reduzidas ou mesmo ser excluídos da linha de produção.” (MEGLIORINI, 2002, p.137).	“é um sistema de custeio que não permite uma visualização individualizada do produto, mercadoria ou serviço. Mas exige um planejamento global das relações custo-volumes-margens.” (SANTOS, SCHMIDT E PINHEIRO, 2006, p.67).

Fonte: Elaborado pela autora (2012)

Percebe-se a importância do método de custeio variável para fins gerenciais no auxílio à tomada de decisões e na otimização dos custos; além de fornecer bases para a política de vendas das empresas.

2.4.5.3 Custeio ABC (*Activity Based Costing*)

Com desenvolvimento e o avanço tecnológico na sociedade, os processos de produção sofreram grandes transformações. Logo, os sistemas fabris estão mais complexos e modernos para assegurar a eficiência operacional e proporcionar uma redução dos custos para que as empresas possam enfrentar a concorrência.

Nesse contexto, os custos indiretos comparados aos custos diretos vêm aumentando significativamente, e com isso, para melhor alocar estes custos, e atender as novas necessidades, tem-se o método de custeio baseado em atividades.

Segundo Martins (2003, p.87), “o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia de custeio que

procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.”

Wernke (2004, p.22) complementa que,

a concepção atual do Custeio Baseado em Atividades (ABC) surgiu nos estados unidos na década de 80, formalizado pelos Profs. Robert Kaplan e Robin Cooper, da Harvard Business School, com o objetivo principal de aprimorar a alocação dos custos e despesas indiretos fixos (também conhecidos como overhead) aos produtos.

O custeio baseado em atividades é uma técnica de apropriação de custos que, segundo Oliveira e Perez Jr. (2005, p.186) permite:

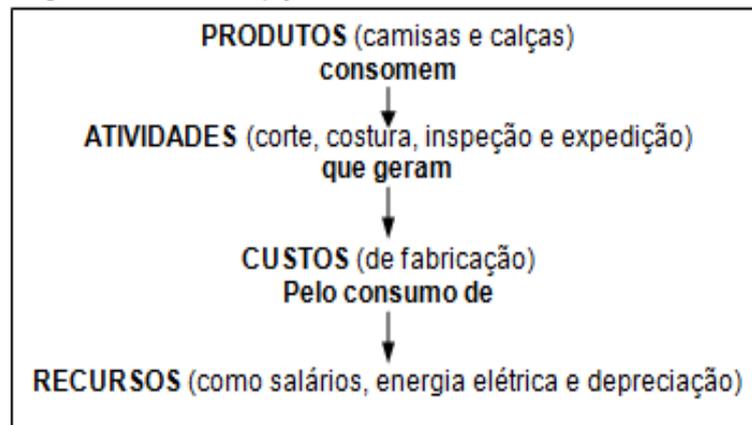
- identificar as atividades e os processos existentes nos setores produtivos de uma organização industrial ou prestadora de serviços;
- identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nessas atividades e processos;
- atribuir os custos aos produtos, tendo como parâmetros a utilização dos direcionadores (ou geradores) de custos e de atividades.

Este método preconiza que as atividades de uma empresa consomem recursos e os produtos se originam em consequência dessas atividades. Sendo assim, Bornia (2002, p.122) explicita que,

o custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em sectionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento destas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas, e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso.

A Figura 5 ilustra o fluxograma da concepção teórica do ABC.

Figura 5 – Concepção teórica do ABC



Fonte: Wernke (2005, p.29)

De acordo com a Figura 5, nota-se que “a concepção teórica do ABC é a de que os produtos consomem atividades para serem elaborados e são essas atividades que geram custos à empresa, pelo consumo necessário de recursos para serem executadas.” (WERNKE, 2005, p.29).

O sistema de custeio baseado em atividades emprega diversos critérios de rateios ou direcionamento para apropriar os custos indiretos. Sendo assim, os direcionamentos possuem relação direta com o tipo de gasto que está sendo lançado aos produtos.

O método ABC se diferencia dos outros métodos devido à forma como aloca os custos aos produtos. Neste método é necessário identificar direcionadores de custos que reflitam as atividades de produção.

Martins (2003, p. 96) define o direcionador de custo como

o fator que determina o custo de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos seus custos. Para efeito de custeio de produtos, o direcionador deve ser fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” (utilizam) as atividades. Assim, o direcionador de custos será a base utilizada para atribuir os custos das atividades aos produtos.

Existem dois tipos de direcionadores de custos, que são: de recursos e de atividades. Martins (2003, p.96) explana o conceito desses direcionadores.

Direcionadores de custos de recursos: identifica a maneira como as atividades consomem recursos e serve para custear as atividades, ou seja, demonstra a relação entre os recursos gastos e as atividades.

Direcionadores de custos de atividades: identifica a maneira como os produtos “consomem” atividades e serve para custear produtos (ou outros custeios), ou seja, indica a relação entre as atividades e os produtos.

Esses direcionadores de custos variam de organização para organização, de acordo com as atividades que são executadas e a quantidade de atividades. Portanto, cada organização deve analisar o custo-benefício e também do grau de necessidade para construção de direcionadores.

O Quadro 6 expõe as vantagens e desvantagens do método ABC.

Quadro 6 – Vantagens e desvantagens do método ABC

Vantagens	Desvantagens
“1. Identificar as atividades que agregam valor (ou não) e a pertinência dos recursos consumidos por elas.” (p.40).	“1. A utilização de direcionadores de recursos não elimina totalmente a arbitrariedade atribuída aos rateios efetuados no Custeio por Absorção.” (p.42).
“2. Melhora a atribuição dos custos aos produtos pela eliminação das distorções propiciadas pelo custeio tradicional (Absorção), atribuindo a elas os custos efetivamente incorridos.” (p.40).	“2. Os custos indiretos, em sua maioria, são de natureza fixa. Ao apurar o custo por unidade, o ABC modifica o comportamento do elemento de custo.” (p.42).
“3. Permite uma melhor gestão da rentabilidade individual da cada produto (ou cliente) e sua contribuição para o negócio.” (p.40).	“3. Dificuldade na implementação de forma detalhada ou quando a empresa utilizar muitas atividades ou processos.” (p. 42).

Fonte: Adaptado de Wernke (2005)

O Custeio Baseado em Atividades é um instrumento que possibilita uma melhor visualização dos custos por meio das atividades realizadas na geração de produtos e serviços. Com isso, gera informações mais detalhadas e precisas para a tomada de decisão.

2.4.6 Análise custo/volume/lucro

No processo de tomada de decisões, o planejamento e a previsão do lucro se torna um fator cada vez mais importante para o sucesso dos negócios. Sendo assim, a utilização de ferramentas gerenciais, principalmente na área de custos, é indispensável para a gestão dos negócios. Um dos principais instrumentos gerenciais na área de custos é a Análise Custo/Volume/Lucro, conhecida como Análise CVL.

De acordo com Bornia (2002, p.71), a análise CVL

determina a influência no lucro provocada por alterações nas quantidades vendidas e nos custos. Na verdade, os fundamentos da análise de custo-volume-lucro estão intimamente relacionados ao uso de sistemas de custo no auxílio à tomada de decisões de curto prazo [...].

Para Crepaldi (2004, p.242), a análise CVL “é um instrumento utilizado para projetar o lucro que seria obtido a diversos níveis possíveis de produção e vendas, bem como para analisar o impacto sobre o lucro de modificações no preço de venda, nos custos e em ambos.”

A análise CVL responde a questões sobre o que acontecerá com o lucro da entidade, caso aconteça:

- a) aumento ou diminuição do preço de compra dos insumos (como matérias-primas) por parte dos fornecedores ou de terceiros (frete pagos na aquisição de materiais);
- b) diminuição ou aumento nas despesas variáveis de venda, como alterações nas alíquotas de tributos ou nas comissões incidentes sobre as vendas;
- c) redução ou aumento de custos e despesas fixas, por decisão da empresa com relação a gastos com folha de pagamentos, material de expediente, energia elétrica, telefone etc.;
- d) diminuição ou aumento do volume de vendas, por expansão ou retração de mercados ou segmentos;
- e) redução ou majoração dos preços de venda, por opção voluntária da empresa ou forçada pela concorrência. (WERNKE, 2005, p.98).

Portanto, esta ferramenta permite averiguar o quanto a organização deverá produzir e vender para que não ocorram prejuízos, além de constituir a relação entre custo, volume de saídas, receita e lucro.

A análise CVL é composta pelos seguintes elementos: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança. Tais conceitos são evidenciados a seguir.

2.4.6.1 Margem de contribuição

Na realização das atividades de produção e de vendas ocorrem custos e despesas fixos e variáveis. No entanto, para uma boa avaliação do desempenho de produção e vendas é necessário que seja realizado uma adequada identificação e segregação destes gastos para assim, mensurar a margem de contribuição.

Segundo Wernke (2005, p.99), a margem de contribuição

designa o valor resultante da venda de uma unidade após serem deduzidos, do preço de venda respectivo, os custos e despesas variáveis (como matérias-primas, tributos incidentes sobre a venda e comissão dos vendedores) associados ao produto comercializado. A margem de contribuição pode ser conceituada como o valor (em \$) que cada unidade comercializada contribui para, inicialmente, pagar os gastos fixos mensais da empresa e, posteriormente, gerar o lucro do período.

O cálculo da margem de contribuição é realizado de acordo com a fórmula apresentada na Figura 6.

Figura 6 – Fórmula da margem de contribuição

$MC = PV - (CV + DV)$ <p>Onde:</p> <p>MC = Margem de Contribuição PV = Preço de Venda CV = Custos Variáveis DV = Despesas Variáveis</p>
--

Fonte: Megliorini (2002, p.138-139)

A margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis. O valor obtido mediante o cálculo da margem de contribuição representa o quanto que a venda realizada irá cobrir os custos e despesas fixos do período. Megliorini (2002, p.138) salienta que “a empresa só começa a gerar lucro quando a margem de contribuição dos produtos vendidos superar os custos e despesas fixos do exercício.”

De acordo com Crepaldi (2004, p.232) a margem de contribuição pode auxiliar aos gestores de quatro diferentes formas:

1. esta informação ajuda o gerente a decidir sobre se deve diminuir ou expandir uma linha de produção;
2. ajuda a avaliar alternativas provenientes da produção, de propagandas especiais etc;
3. ajuda a decidir sobre estratégias de preço, serviços ou produtos;
4. ajuda a avaliar o desempenho da produção.

A margem de contribuição pode ser apurada por unidade, em percentual ou índice, por total, e ainda pode ser calculada por departamento, por filial de vendas, etc. Sendo assim, a margem de contribuição é um elemento importante para

a gestão, pois identifica se determinado produto ou serviço está contribuindo para a geração de lucro.

2.4.6.2 Ponto de equilíbrio

O cálculo do ponto de equilíbrio serve para analisar a relação entre receitas, custos e despesas. Ele mostra se as vendas realizadas estão sendo suficientes para cobrir os gastos.

Segundo Crepaldi (2004, p.232), “a empresa está no ponto de equilíbrio quando ela não tem lucro ou prejuízo; nesse ponto, as receitas totais são iguais aos custos totais ou despesas totais.”

A Figura 7 apresenta a fórmula para o cálculo do ponto de equilíbrio.

Figura 7 – Fórmula do ponto de equilíbrio

$$\text{Ponto de Equilíbrio} = \frac{\text{Custos + Despesas Fixas totais}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}}$$

Fonte: Martins (2003, p. 258)

Crepaldi (2004, p.235) esclarece que,

a análise do ponto de equilíbrio é fundamental nas obrigações referentes a investimentos, nos planejamentos de controle de lucro, no lançamento ou corte de produtos e para análise das alterações do preço de venda, conforme o comportamento do mercado.

Logo, o equilíbrio ocorre quando as receitas totais se equivalerem aos custos e despesas totais. Para atender as necessidades de informações, o ponto de equilíbrio pode ter três metodologias de cálculo, que são: contábil, financeiro e econômico.

O Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC) serve para analisar o nível de atividade que é suficiente para recuperar todos os custos e as despesas que fazem parte do funcionamento da organização. Conforme Crepaldi (2004, p. 235) este tipo de ponto de equilíbrio “é obtido quando há volume (monetário ou físico) suficiente

para cobrir todos os custos e despesas fixas, ou seja, o ponto em que não há lucro ou prejuízo contábil. É o ponto de igualdade entre a Receita Total e o Custo Total.”

Com isso, verifica-se as atividades realizadas na empresa são suficientes para suprir os custos e despesas fixos do período.

A Figura 8 evidencia a fórmula para o cálculo do PEC:

Figura 8 – Fórmula ponto de equilíbrio contábil

$$\text{PEC} = \frac{\text{CDFT}}{\text{MCu}}$$

Fonte: Crepaldi (2004, p.236)

Conforme a Figura 8, observa-se que o cálculo do Ponto de Equilíbrio Contábil é feito somando-se os custos e despesas fixos totais e depois se divide esta soma pela margem de contribuição unitária.

No Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF) são considerados somente os custos e despesas que geraram desembolsos financeiros para a empresa. Segundo Megliorini (2002) desconsidera-se a depreciação contida nos custos fixos e despesas fixos e incluem-se os desembolsos que necessariamente não estão registrados nos custos e despesas como por exemplo a amortização de empréstimos. Desse modo, observa-se, se o volume de vendas é suficiente para cumprir os gastos desembolsáveis.

A Figura 9 expõe a fórmula para o cálculo do PEF:

Figura 9 - Fórmula ponto de equilíbrio financeiro

$$\text{PEF} = \frac{\text{CDFT} - \text{Despesas não Desembolsáveis}}{\text{MCu}}$$

Fonte: Crepaldi (2004, p.237)

De acordo com a Figura 9, o Ponto de Equilíbrio Financeiro é obtido pela soma dos custos e despesas fixos totais, depois se diminui as despesas não

desembolsáveis, e em seguida divide-se o resultado pela margem de contribuição unitária.

O Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) é utilizado para a análise do lucro da empresa em relação à taxa de atratividade oferecida pelo mercado financeiro ou ao custo do capital que a entidade investiu. Segundo Megliorini (2002, p.155), este ponto de equilíbrio “diferencia-se do Ponto de Equilíbrio Contábil ao considerar que, além de suportar os custos e despesas fixos, a margem de contribuição deve, também, cobrir o custo de oportunidade do capital investido na empresa.”

A Figura 10 mostra a fórmula para o cálculo do PEE:

Figura 10 - Fórmula ponto de equilíbrio econômico

$$\text{PEE} = \frac{\text{CDFT} + \text{Custo de Oportunidade}}{\text{MCu}}$$

Fonte: Crepaldi (2004, p.236)

A Figura 10 demonstra que para o cálculo do Ponto de Equilíbrio Econômico deve-se pegar os custos e despesas fixos totais e somar com o custo de oportunidade, e depois dividir o resultado pela margem de contribuição unitária.

As metodologias de cálculo do ponto de equilíbrio atendem as diversas necessidades do gestor em relação à evidenciação da capacidade de cobertura dos custos e despesas fixos, dos desembolsos financeiros e do custo de capital pela margem de contribuição dos produtos. Com isso, verifica-se o volume mínimo de vendas para garantir o sucesso nas operações.

2.4.6.3 Margem de segurança

A margem de segurança corresponde ao volume de vendas que supera as receitas calculadas no ponto de equilíbrio. De acordo com Bornia (2002, p.80), ela é “o excedente das vendas da empresa sobre as vendas que representam o ponto de equilíbrio. Conseqüentemente, representa quanto às vendas podem cair sem que haja prejuízo para a empresa.”

A margem de segurança pode ser expressa em valor, unidade ou percentual. Wernke (2005, p.135) esclarece que:

- a) Margem de Segurança em valor \$ = Vendas Totais realizadas ou projetadas (\$) menos vendas Totais no Ponto de Equilíbrio (\$);
- b) Margem de Segurança em Unidades = Vendas Totais realizadas ou projetadas em unidades menos Vendas Totais em unidades no Ponto de Equilíbrio; e
- c) Margem de Segurança em percentual (%) = Margem de segurança (\$) dividido por Vendas totais (\$).

Deste modo, quanto maior for à margem de segurança calculada, significa que maior é a capacidade de geração de lucros da empresa, indicando uma forte segurança de não incorrer em prejuízos. No entanto, quando as vendas ficam muito próximas ao ponto de equilíbrio, tem-se uma margem de segurança fraca, pois qualquer redução nas atividades pode gerar lucro nulo ou prejuízo. (MEGLIORINI, 2002).

A margem de segurança tem a finalidade de mensurar o nível de risco das atividades da empresa, de forma a permitir a adoção de medidas que evitem prejuízos.

2.4.7 Formação do preço de venda com base nos custos

A formação do preço de venda com base nos custos consiste em determinar os preços dos produtos ou serviços levando-se em consideração os gastos que estão envolvidos na produção e na comercialização com vistas à garantir retorno financeiro.

Para Santos (2005, p.147), “o calculo do preço de venda deve levar a um valor: que traga à empresa a maximização dos lucros; que possa manter a qualidade, atender aos anseios do mercado àquele preço determinado; que melhor aproveite os níveis de produção etc..”

Oliveira e Perez Jr.(2005, p.240) salientam que,

o preço obtido a partir do custo é uma referência valiosa para comparar com o preço de mercado e determinar a conveniência ou não de vender o produto pelo preço que o mercado estiver disposto a pagar. Com essa comparação, é possível, inclusive, tomar a decisão prévia quanto à futura produção ou não de determinado produto, a partir da apuração de um custo estimado, antes do início da produção.

No cálculo do preço de venda baseado nos custos utiliza-se o *Mark-up* sobre o custo do produto. O *Mark-up* representa um acréscimo em percentual ou índice ao custo do produto fabricado ou adquirido.

Segundo Santos (2005, p.149), o *Mark-up* tem por finalidade cobrir os seguintes elementos: “impostos e contribuições sociais sobre vendas; comissão sobre vendas; margem de lucro sobre vendas.”

O Quadro 7 demonstra a composição do *Mark-up*.

Quadro 7 - Demonstração do cálculo do *mark-up*

- ✓ Custo unitário: \$8
- ✓ Despesas Gerais e Administrativas Fixas (DGA): 10% da receita bruta
- ✓ Comissões dos vendedores (COM): 5% do preço de venda bruto
- ✓ Tributos (IMP) incidentes sobre o preço de venda: 20% bruto
- ✓ Margem de Lucro desejada (MLD): 5% sobre a receita bruta

O *markup* seria, então, calculado da seguinte forma:

$$\text{TOTAL} = 10\% + 5\% + 20\% + 5\% = 40\%$$

Mark-up de 40% sobre o preço de venda bruto

O preço de venda (PV) será o custo acrescido de 40% do PV:

$$\text{PV} = \$8 + 0,4 \text{ PV}$$

$$\text{PV} - 0,4\text{PV} = \$8$$

$$0,6 \text{ PV} = \$8$$

$$\text{PV} = \$8 \div 0,6$$

$$\text{PV} = \$13,33$$

Fonte: Adaptado de Martins (2003, p.219)

O *Mark-up* é um índice ou margem que para a formação de um preço de venda que cubra todos os gastos da empresa e ainda permita a geração do lucro planejado.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo do trabalho são apresentados os resultados da pesquisa realizada. Primeiramente tem-se a caracterização do curso investigado. Em seguida descrevem-se os procedimentos de coleta dos dados. Por fim apresentam-se os resultados da pesquisa.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DO CURSO

O curso de Ciências Contábeis é uma das graduações oferecidas pela Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC.

O curso forma bacharéis em Ciências Contábeis há mais de 35 anos que atuam, principalmente, na região sul catarinense. Com relação à infraestrutura, o Curso possui um moderno Centro de Práticas Contábeis com computadores e sistemas para simulação contábil, laboratórios de informática, e estágio interno com aulas práticas por meio de softwares de simulação empresarial, contabilidade gerencial e fiscal.

O corpo docente do curso é composto por profissionais qualificados, no qual muitos são mestres, especialistas que atuam na área contábil, como empresários, consultores, *controllers*, contadores, entre outros.

O curso ao todo possui uma carga horária total de 3.000 h., distribuída em 9 fases, totalizando 4 anos e meio. O Quadro 8 demonstra a atual matriz curricular do Curso:

Quadro 8 – Matriz curricular n. 5

Curso: Ciências Contábeis	Carga Horária: 3.000 horas										
Habilitação: Bacharel em Ciências Contábeis	Duração Mínima: 9 semestres										
Reconhecimento: Portaria Ministerial n. 198 de 03/03/80	Duração Máximas: 14 semestres										
Disciplinas	Créditos por Fases									Créd	Horas
	1	2	3	4	5	6	7	8	9		
Metodologia Científica e da Pesquisa	4									4	60
Produção e Interpretação de Textos	4									4	60
Comportamento Organizacional	4									4	60
Matemática Aplicada à Contabilidade	4									4	60
Contabilidade Introdutória I	4									4	60

continua...

Contabilidade Introdutória II	4									4	60	
Contabilidade e Inst. de Direito Público e Privado	4									4	60	
Matemática Financeira	4									4	60	
Economia	4									4	60	
Estatística Aplicada à Contabilidade	4									4	60	
Análise Financeira de Investimentos		4								4	60	
Contabilidade e Direito Empresarial		4								4	60	
Contabilidade, Legislação Trabalhista e Previdenciária		4								4	60	
Sociologia		4								4	60	
Contabilidade Intermediária I		4								4	60	
Contabilidade Intermediária II			4							4	60	
Contabilidade de Custos			4							4	60	
Contabilidade e Direito Tributário Aplicado			4							4	60	
Contabilidade e Mercado de Capitais			2							2	30	
Ética e Legislação Profissional			2							2	30	
Contabilidade, Meio Ambiente e Resp. Social			4							4	60	
Contabilidade e Análise de Custos				4						4	60	
Contabilidade Avançada I				4						4	60	
Estrutura e Análise das Demonstrações Contábeis I				4						4	60	
Contabilidade Tributária I				4						4	60	
Estágios - Práticas Contábeis I				4						4	60	
Contabilidade Avançada II					4					4	60	
Estrutura e Análise das Demonst. Contábeis II					4					4	60	
Contabilidade Tributária II					4					4	60	
Estágios - Práticas Contábeis II					4					4	60	
Contab.e Governança Corporativa nas Empresas					4					4	60	
Contabilidade Tributária III						4				4	60	
Estágios - Práticas Contábeis III						4				4	60	
Contabilidade Orçamentária Empresarial						4				4	60	
Auditoria Contábil						4				4	60	
Teoria da Contabilidade						4				4	60	
Estágios - Práticas contábeis IV							4			4	60	
Estágios - Elaboração de Projeto de TCC								4		4	60	
Perícia e Investigação Contábil, e Arbitragem								4		4	60	
Contabilidade Gerencial								4		4	60	
Contabilidade Pública I								4		4	60	
Contabilidade Pública II									4	4	60	
Disciplina Optativa									4	4	60	
Trabalho De Conclusão De Curso - TCC									12	12	180	
Total 1	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	180	2700

Atividades de Formação Complementar											180
Atividades Práticas Específicas											120
Total 2	20	20	20	20	20	20	20	20	20	180	3000
Disciplinas Optativas											
Contabilidade e Simulação Empresarial											
Libras											
Psicologia											

Fonte: Curso de Ciências Contábeis – Unesc (2009)

A graduação em Ciências Contábeis possibilita a aquisição de conhecimento e a formação do estudante nas mais diversas áreas da contabilidade, tais como: contabilidade geral, contabilidade de custos, contabilidade e direito, contabilidade e legislação do trabalho e previdenciária e contabilidade gerencial, contabilidade ambiental e responsabilidade social; área pública, auditoria, perícia e finanças. Portanto, o aluno pode atuar em diversos setores econômicos tais como: industrial, comercial, de serviços e terceiro setor.

Como foco de pesquisa, investigou-se a percepção dos alunos em relação às disciplinas e à área de custos.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

As disciplinas de custos na Matriz Curricular n. 5 são denominadas de Contabilidade de Custos (60h) e Análise de Custos (60h). Elas são ministradas nas quarta e quinta fases, respectivamente.

A população da pesquisa é composta pelas turmas de 6^a a 9^a fases do curso, totalizando 243 alunos matriculados no primeiro semestre de 2012. Portanto, a população investigada já cursou as disciplinas de custos.

O questionário foi aplicado no período de 21 a 27 de Março de 2012. Após a aplicação dos questionários obteve-se uma amostra de 176 alunos que participaram da pesquisa. Após a tabulação, 9 questionários foram invalidados devido à erros ou falhas de preenchimento. Por fim, 167 questionários foram validados, representando 68,72% da população investigada.

A Tabela 1 mostra a composição dos questionários validados por fase.

Tabela 1 – Questionários respondidos por fase

FASE	POPULAÇÃO	AMOSTRA	AMOSTRAS VALIDADAS	%
6	83	62	57	68,67
7	52	36	35	67,31
8	56	35	34	60,71
9	52	43	41	78,85
TOTAL	243	176	167	68,72

Fonte: Dados da pesquisa (2012)

O questionário é composto por 9 questões. As perguntas de n. 1 a 6 estão relacionadas com o perfil do respondente, dos quais foi perguntado: 1) idade; 2) gênero; 3) em que fase cursa; 4) se já reprovou em algumas das disciplinas de custos; 5) se trabalhava no período em que cursava as disciplinas de custos e 6) se trabalhava ou chegou a trabalhar em atividades relacionadas à área de custos.

Já as outras questões de n. 7 a 9 compreende 16 afirmações, divididas em 3 dimensões. A primeira dimensão possui 7 afirmações no qual buscou-se identificar a percepção dos alunos referente às disciplinas de custos. A segunda dimensão possui 5 afirmações relacionadas a percepção dos alunos sobre a dificuldade de aprendizagem nas disciplinas de custos. E a terceira dimensão é composta por 4 afirmações relacionadas a percepção dos alunos no que tange à área de custos.

Para as questões de n. 7 a 9 empregou-se a Escala Likert de 5 pontos com a seguinte variação para análise das respostas: (1) Discordo fortemente; (2) Discordo moderadamente; (3) Nem discordo nem concordo; (4) Concordo moderadamente e (5) Concordo fortemente.

Segundo Martins e Theófilo (2009, p.96), a Escala Likert

foi desenvolvida por Rensis Likert, no início dos anos 30. Trata-se de um enfoque muito utilizado nas investigações sociais. Consiste em um conjunto de itens apresentados em forma de afirmações, ante os quais se pede ao sujeito que externar sua reação, escolhendo um dos cinco, ou sete, pontos de uma escala. A cada ponto, associa-se um valor numérico. Assim, o sujeito obtém uma pontuação para cada item, e o somatório desses valores (pontos) indicará sua atitude favorável, ou desfavorável, em relação ao objeto, ou representação simbólica que está sendo medida.

Portanto, por meio desta escala, mensurou-se o nível de concordância dos alunos em relação ao tema investigado.

Observa-se que o questionário elaborado trata-se de uma adaptação do questionário utilizado no artigo “Uma análise da Atitude e do Interesse dos estudantes de Contabilidade quanto à área de Métodos Quantitativos” da Revista de Gestão Organizacional de 2009 dos autores Francisco José Costa, Elias Pereira Lopes Junior, Anderson Queiroz Lemos e Rodolfo Jakov Saraiva Lobo.

3.3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

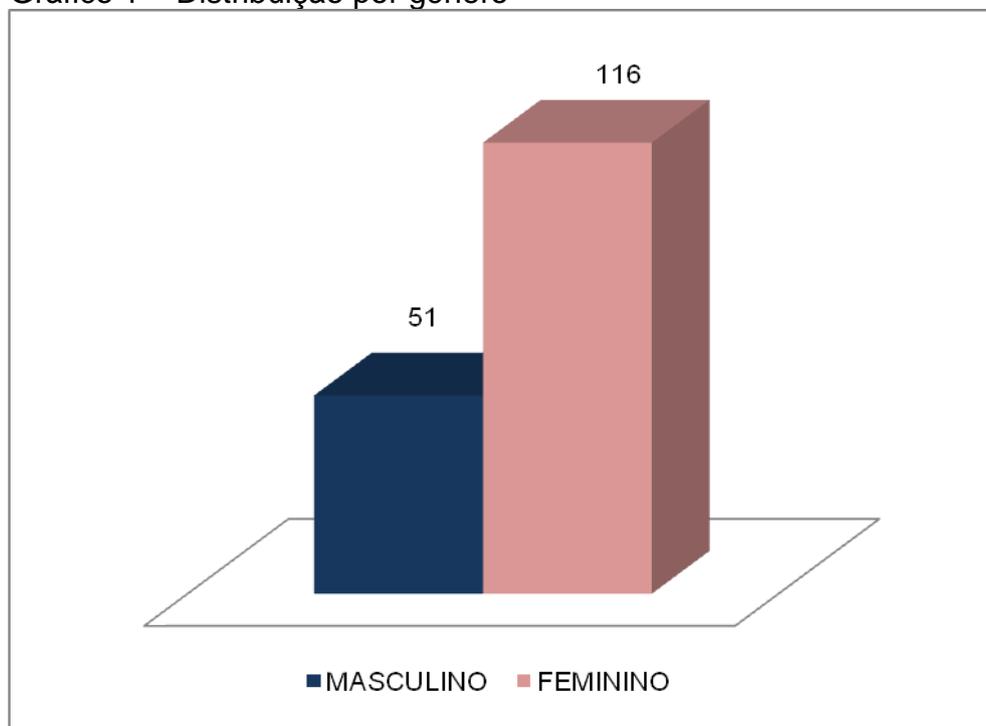
Nesta seção apresentam-se os resultados da pesquisa de acordo com os objetivos específicos propostos.

3.3.1. Características dos alunos

A idade média dos alunos investigados é de aproximadamente 23 anos. Com relação ao gênero prevalece o feminino.

O Gráfico 1 mostra a distribuição dos alunos por gênero.

Gráfico 1 – Distribuição por gênero



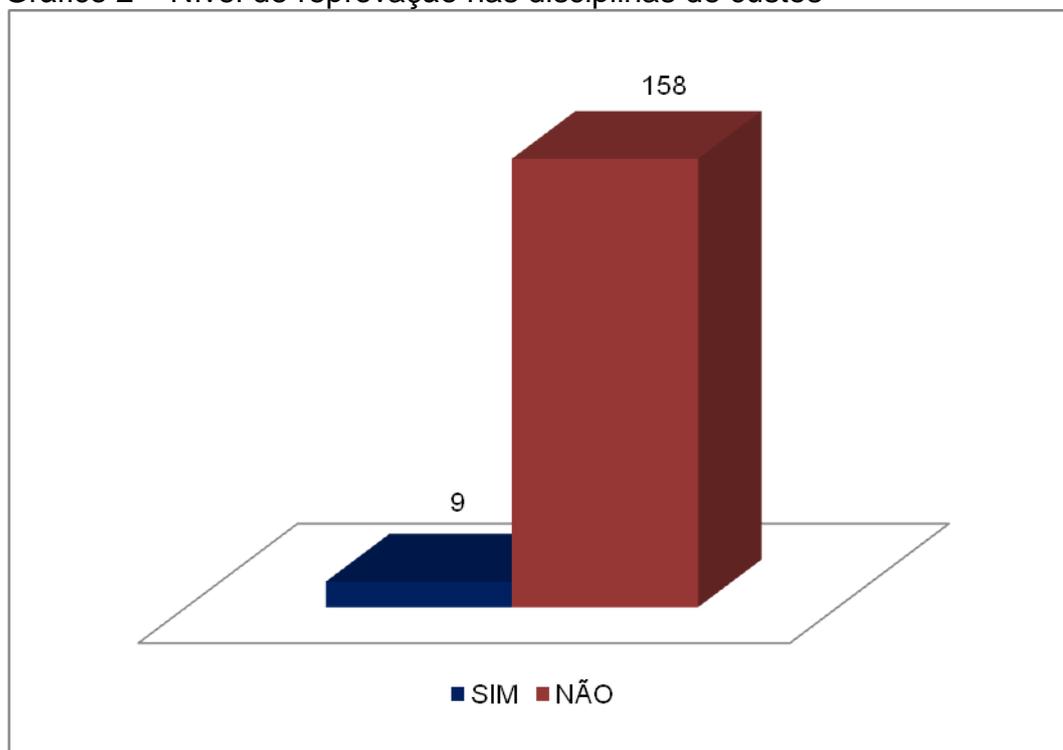
Fonte: Dados da pesquisa (2012)

A maioria dos alunos é do gênero feminino com 116 respondentes (69,46%). O gênero masculino teve 51 respondentes, representando (30,54%).

Nota-se que as mulheres estão cada vez mais interessadas pelo ambiente empresarial e buscam aperfeiçoamento na área contábil para conseguir oportunidade no mercado de trabalho.

Questionou-se aos alunos se houve reprovação em algumas das disciplinas de custos. O Gráfico 2 evidencia as respostas.

Gráfico 2 – Nível de reprovação nas disciplinas de custos

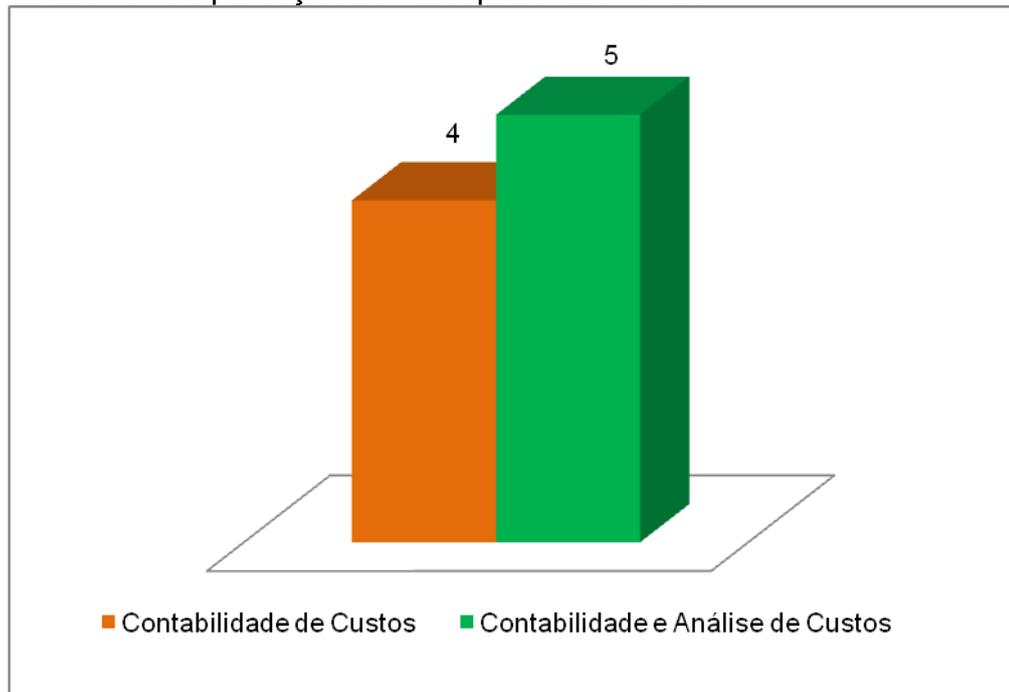


Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Percebe-se que o nível de reprovação foi pequeno, sendo que 9 alunos já reprovaram em algumas das disciplinas de custos, representando 5,39%, contra 158 que disseram que não reprovaram nas disciplinas, representando 94,61%.

Aos alunos que reprovaram, perguntou-se em qual das disciplinas de custos: Contabilidade de Custos ou Contabilidade e Análise de Custos. O Gráfico 3 apresenta as respostas.

Gráfico 3 – Reprovação nas disciplinas de custos

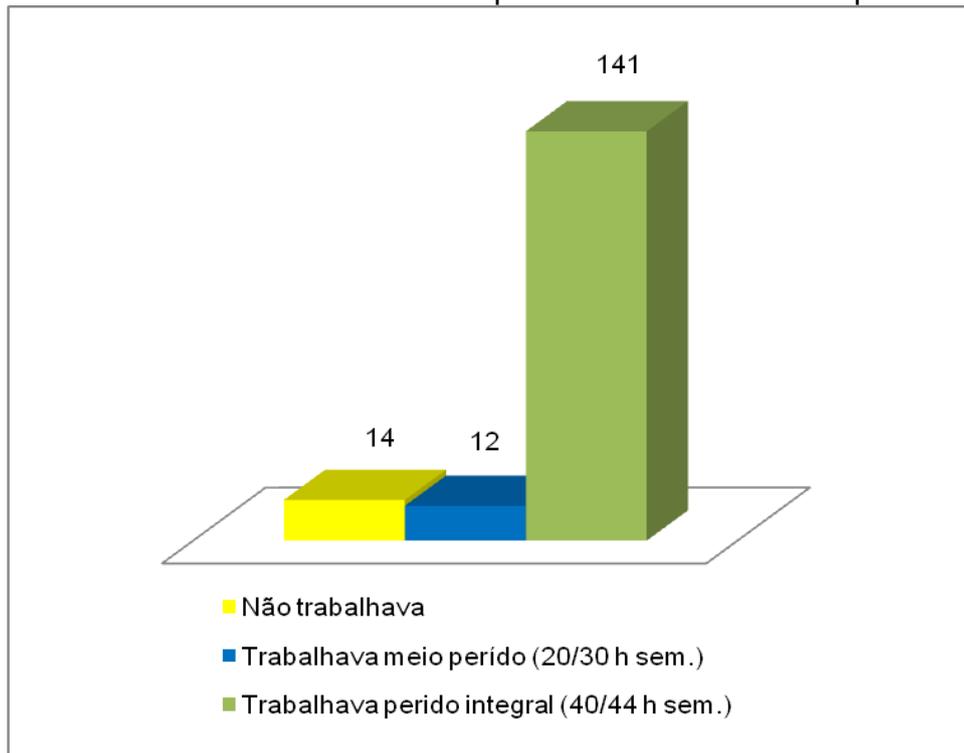


Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Observa-se que quase se igualou o número de reprovações nas duas disciplinas, sendo que 4 reprovaram na disciplina de Contabilidade de Custos, enquanto que 5 reprovaram na disciplina de Contabilidade e Análise de Custos.

Perguntou-se aos alunos, se no período em que cursavam as disciplinas de custos, na 4ª e 5ª fases, trabalhavam ou não. O Gráfico 4 demonstra as respostas obtidas.

Gráfico 4 – Se trabalhava ou não quando cursavam as disciplinas de custos

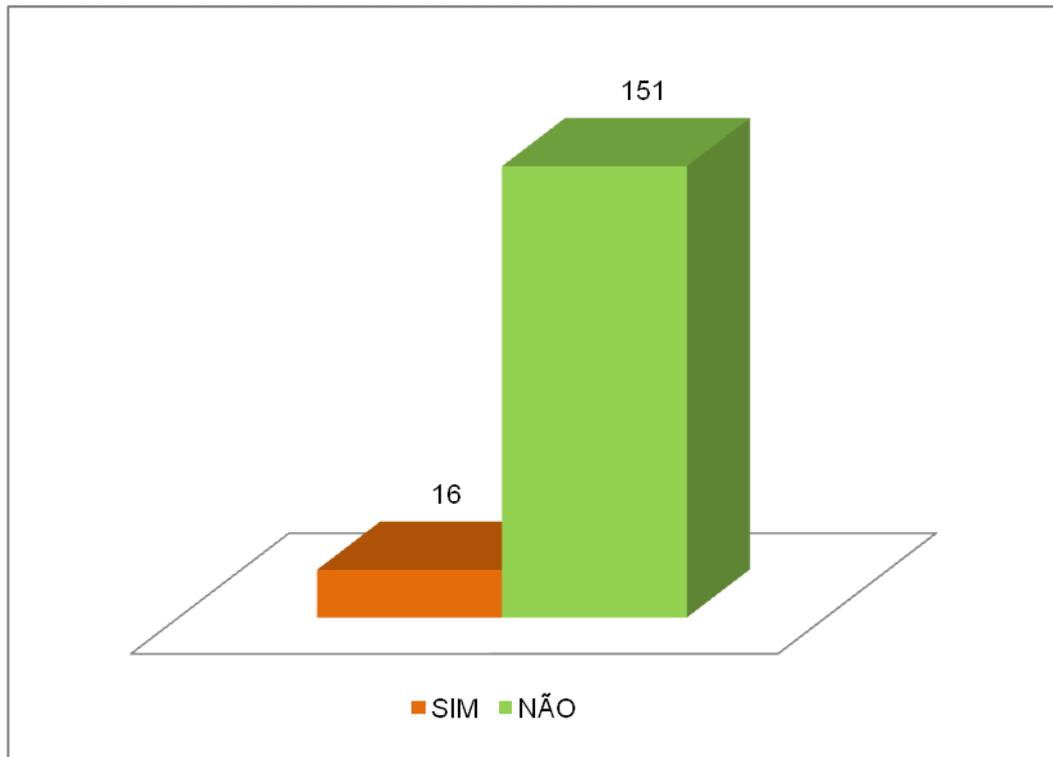


Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Grande parte dos estudantes (84,43%) já trabalhava em período integral, ou seja, cerca de 8 horas por dia, na época em que cursavam as disciplinas de custos. Este resultado mostra que eles tinham pouca disponibilidade para estudos complementares durante a semana fora da sala de aula.

Indagou-se aos alunos, se no período em que cursavam as disciplinas de custos, trabalhavam com atividades relacionadas à área de custos. O Gráfico 5 expõe os resultados encontrados.

Gráfico 5 – Contato com à área de custos



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Nota-se que na época em que cursavam as disciplinas de custos, a maior parcela de alunos 151 (90,42%) não teve contato no ambiente de trabalho com atividades relacionadas a custos. Apenas 16 alunos (9,58%) tiveram contato.

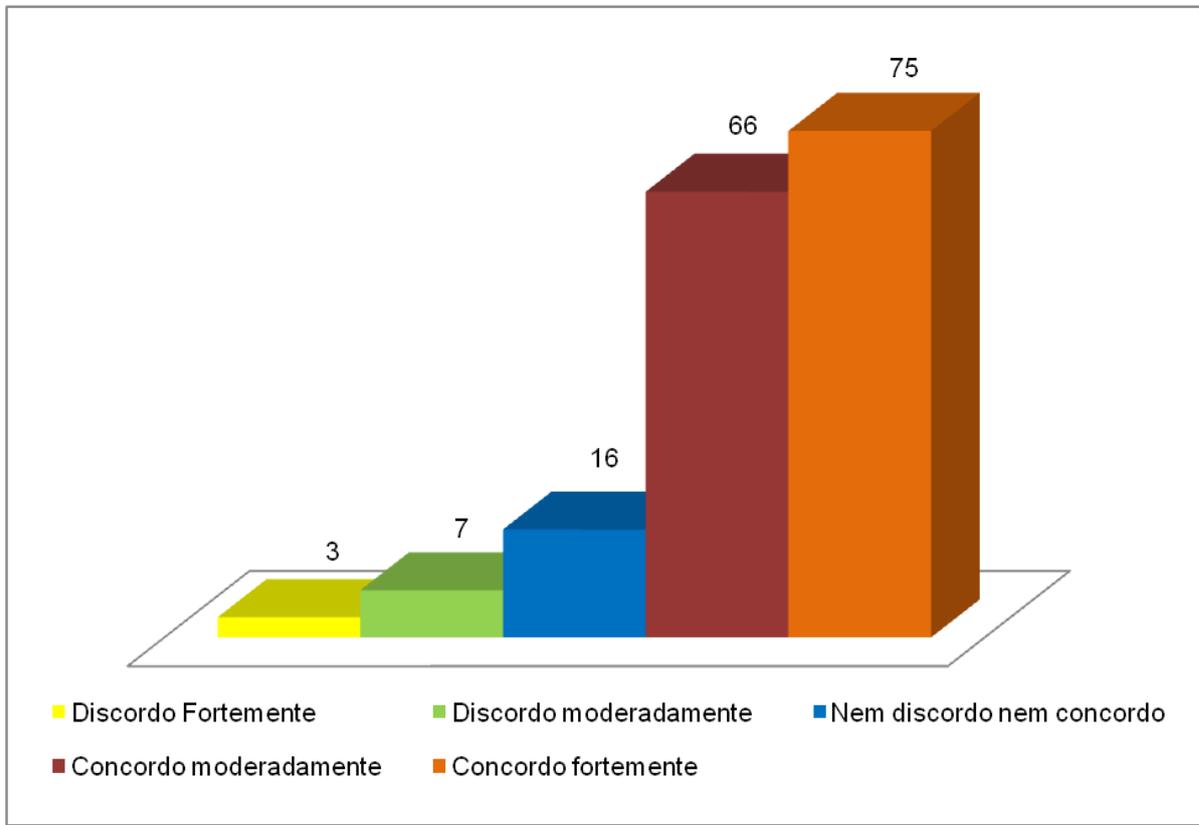
Deste modo, acredita-se que é necessário que os alunos desenvolvam atividades de ensino que simulem o dia a dia da área de custos nas organizações, por meio de casos práticos de ensino, casos com situações reais para análise e grupos de estudos para propor soluções que permitam a reflexão e discussão dos alunos. Com isso, os alunos podem visualizar melhor como funciona o ambiente de trabalho na área de custos.

3.3.2 Dimensão 1 - Identificação da percepção dos alunos referente ao ensino nas disciplinas de custos

A Dimensão 1 é composta por 7 afirmações relacionadas a percepção dos alunos referente ao ensino nas disciplinas de custos.

O Gráfico 6 mostra a percepção dos alunos quanto à Afirmação n. 1.1 - As disciplinas de custos foram para mim muito interessantes.

Gráfico 6 – Afirmação n. 1.1 - As disciplinas de custos foram para mim muito interessantes



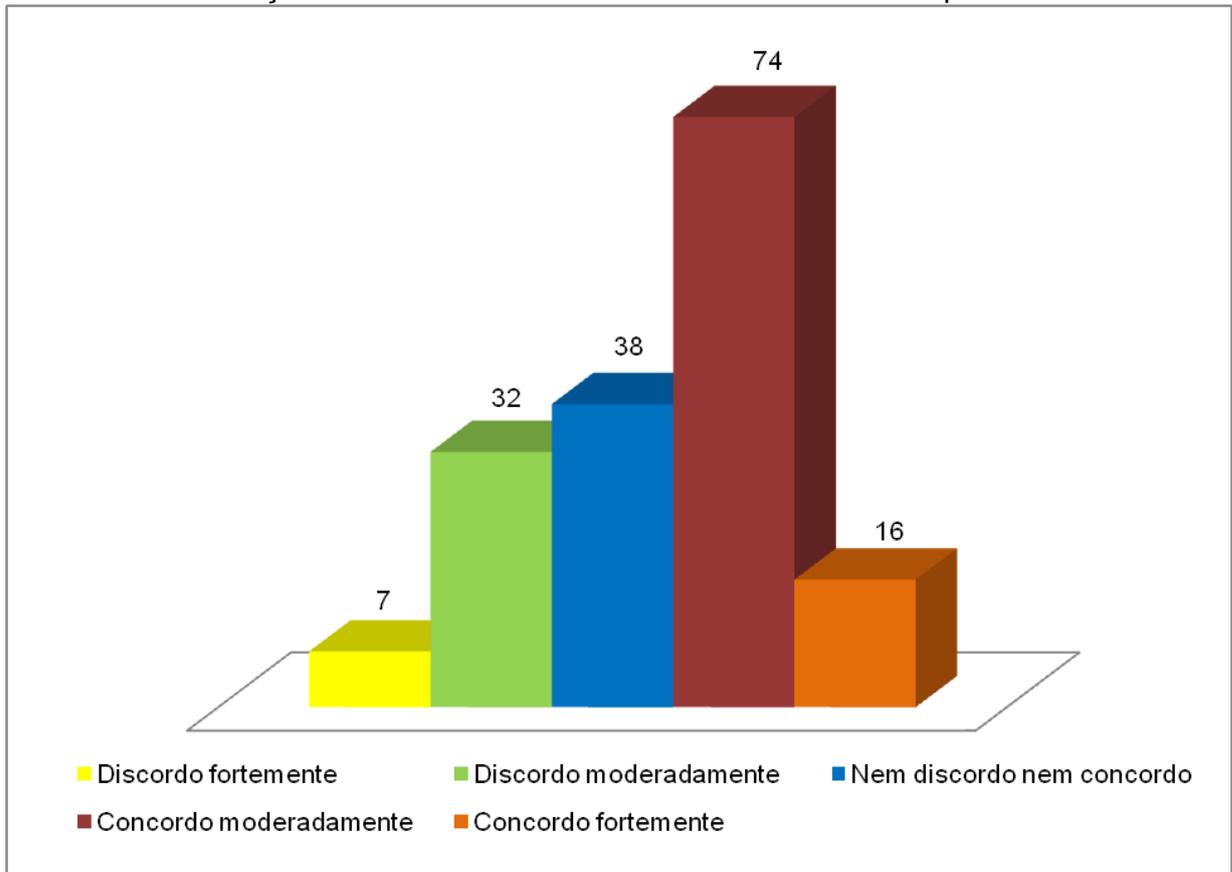
Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Uma parcela de 75 alunos (44,91%) respondeu que concorda fortemente que as disciplinas de custos foram muito interessantes e 66 estudantes concordaram moderadamente (39,52%).

Percebe-se um alto nível de concordância dos respondentes quanto ao interesse nas disciplinas de custos (84,43%). Logo, constata-se que os alunos percebem que a área de custos é fundamental para que as empresas possam fazer o acompanhamento e controle de seus processos de produção. Por isso, eles valorizam a aprendizagem dos conteúdos que dão suporte a tomada de decisão na gestão nos negócios. Portanto, as disciplinas de contabilidade de custos permitem ao aluno à visualização de como o processo de produção influencia à rentabilidade das entidades.

O Gráfico 7 demonstra a percepção dos alunos com relação à Afirmação n. 1.2 - Cometi poucos erros em cálculos nas disciplinas de custos.

Gráfico 7 – Afirmação n. 1.2 – Poucos erros em cálculos nas disciplinas de custos



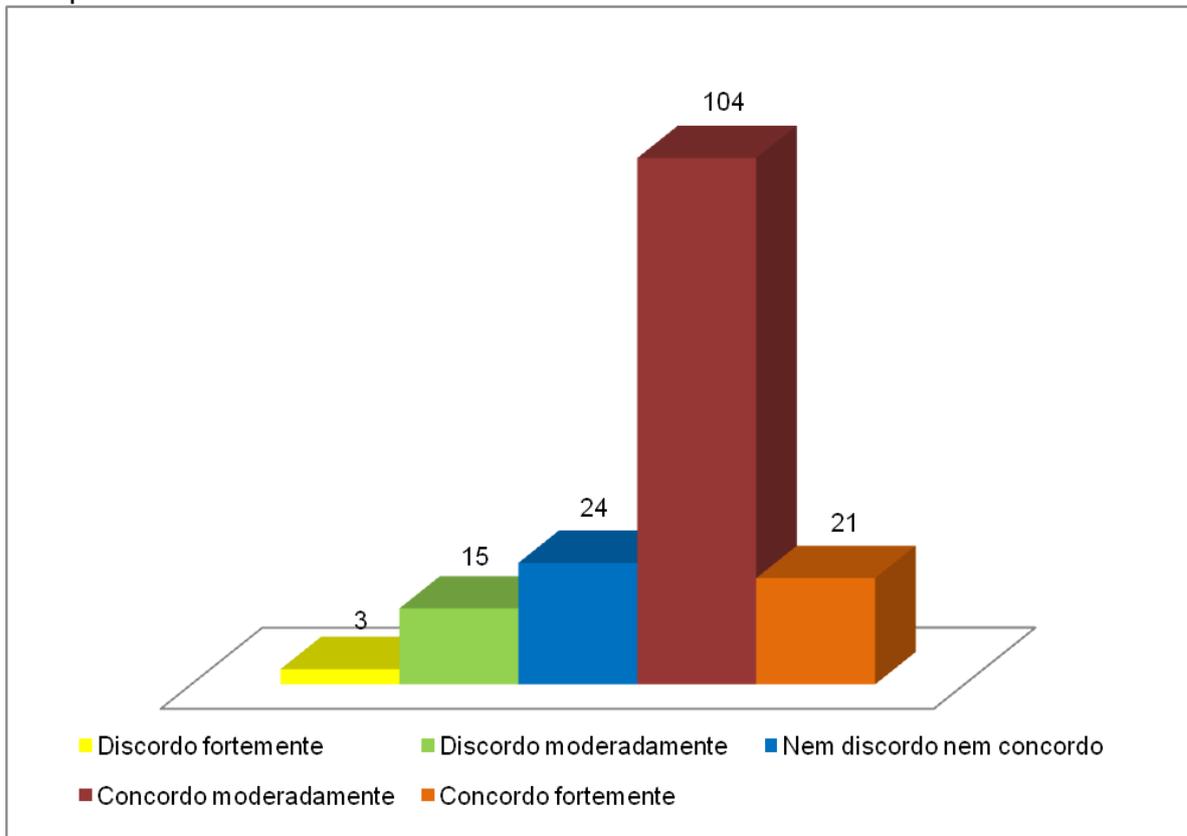
Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Observa-se que 74 alunos (44,31%) responderam que concordam moderadamente, 38 alunos (22,75%) informaram que nem discordam e nem concordam, portanto não tem muita certeza se cometeram poucos erros em cálculos referente às duas disciplinas de custos. Já 32 (19,16%) alunos responderam que discordam moderadamente.

Este resultado mostra que os alunos cometeram poucos erros de cálculos durante as atividades das disciplinas. Tal resposta é coerente porque são realizadas atividades com a utilização de situações práticas, onde o docente ensina a aplicabilidade de cada método e de fórmulas para cada situação e com isso, o aluno vai desenvolvendo os cálculos.

O Gráfico 8 indica a percepção dos estudantes referente à Afirmação n. 1.3 - Compreendi bem as equações que fazem parte das disciplinas de custos.

Gráfico 8 – Afirmação n. 1.3 – Compreensão das equações que fazem parte das disciplinas de custos



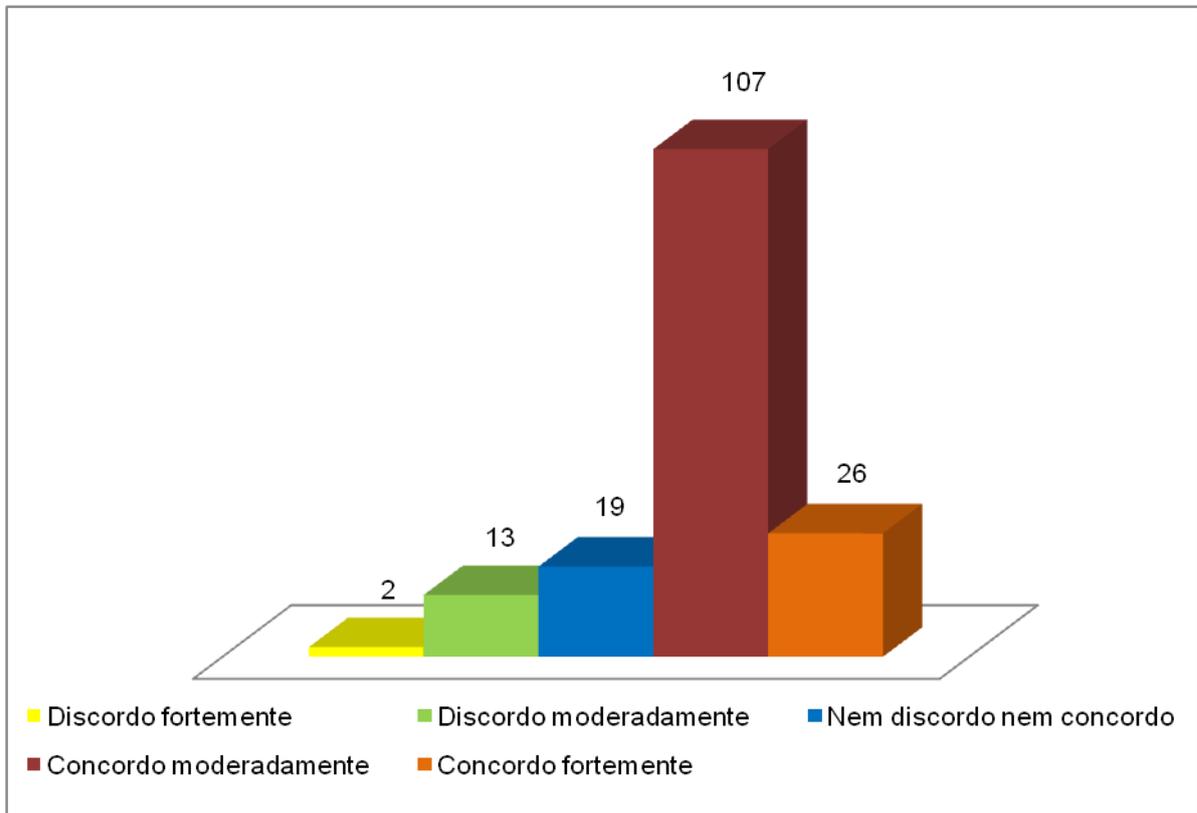
Fonte: Dados da pesquisa (2012)

A maioria dos alunos 104 (62,27%) respondeu que concorda moderadamente em relação à compreensão das equações que fazem parte das disciplinas de custos.

Este resultado evidencia que os alunos conseguem entender o conceito das fórmulas de custos, tais como: rateio de custos, margem de contribuição, ponto de equilíbrio, *mark-up*, entre outros. Observa-se que para a apuração adequada de custos dos produtos e serviços é importante compreender as equações e aplicá-las de modo correto.

O Gráfico 9 apresenta a percepção quanto à Afirmação n. 1.4 - Consegui analisar os resultados dos exercícios das disciplinas de custos.

Gráfico 9 – Afirmação n. 1.4 - Análise dos resultados dos exercícios das disciplinas de custos



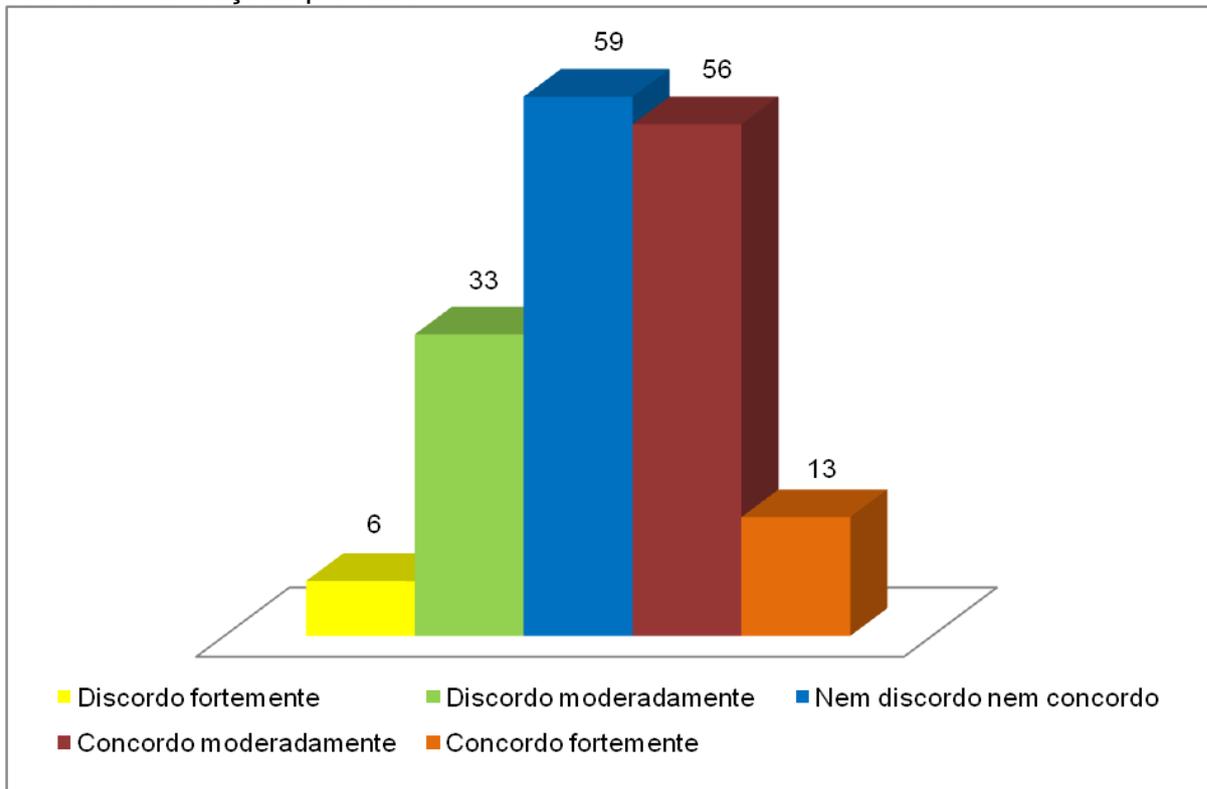
Fonte: Dados da pesquisa (2012)

A maior parte dos alunos 107 (64,07%) concorda moderadamente que consegue analisar os resultados dos exercícios propostos nas disciplinas de custos.

Com esse resultado, nota-se que os alunos conseguiram compreender o conteúdo das disciplinas. A partir desse entendimento, eles conseguiram analisar e compreender os resultados dos exercícios propostos. Observa-se que os conteúdos das disciplinas de custos são complexos e exigem muito raciocínio lógico, por isso demanda maior atenção e dedicação por parte dos alunos.

O Gráfico 10 exhibe a percepção dos alunos quanto à Afirmação n. 1.5 - Consegui aplicar os conhecimentos das disciplinas de custos em situações práticas.

Gráfico 10 – Afirmação n. 1.5 – Aplicação dos conhecimentos das disciplinas de custos em situações práticas



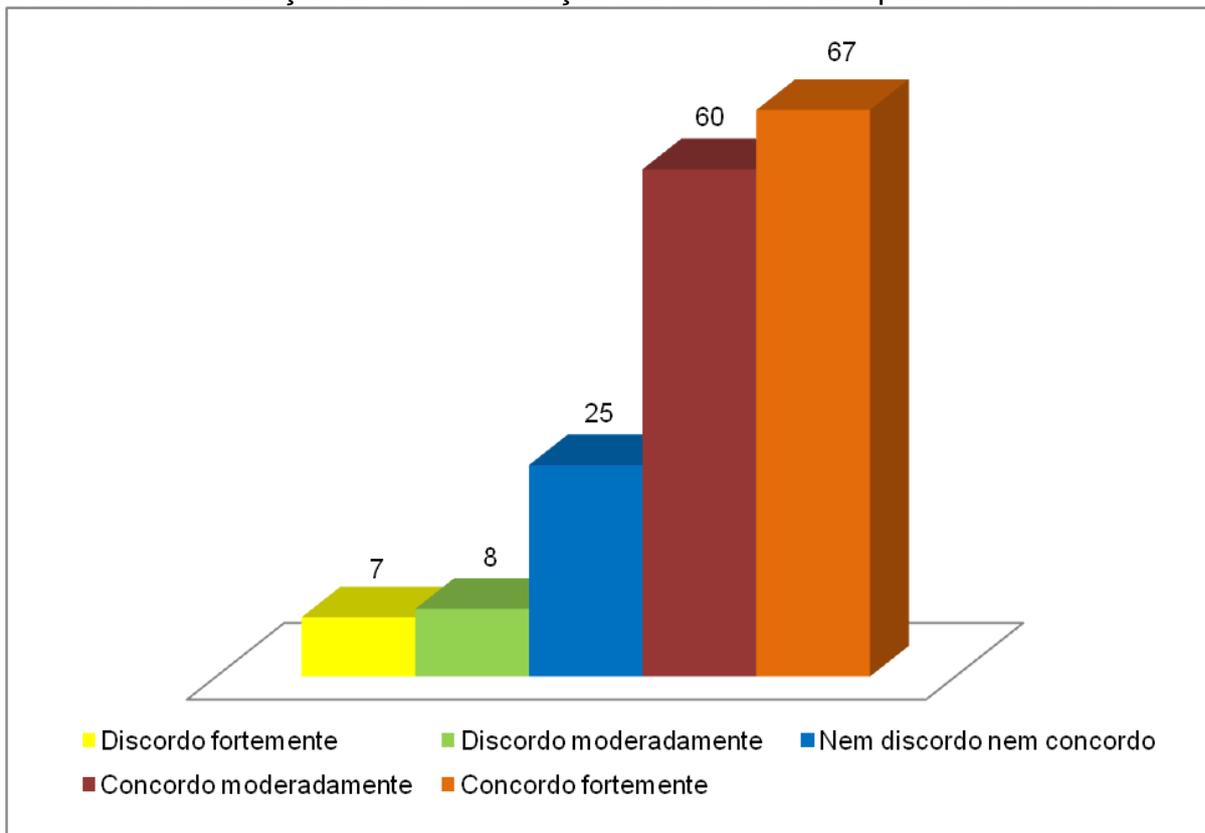
Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Uma parte dos alunos 59 (35,32%) aponta que nem concorda e nem discorda em relação à aplicação prática no dia a dia dos conteúdos aprendidos nas disciplinas. Já outra parte 56 (33,53%) afirma de maneira moderada que conseguem aplicar os conteúdos.

Esse resultado mostra que os alunos que não souberam opinar com relação à afirmação. Infere-se que tal resultado ocorre pelo motivo de que eles não têm nenhum contato no dia a dia que exigisse a aplicação dos conteúdos de custos. Portanto, não aplicam o que aprenderam em sala de aula. Já outra parcela que afirmou que consegue aplicar em situações práticas e com isso conseguem associar a teórica com situações reais de trabalho.

O Gráfico 11 expõe a percepção referente à Afirmação n. 1.6 - Eu gostei de cursar as disciplinas de custos.

Gráfico 11 – Afirmação n. 1.6 – Satisfação em cursar as disciplinas de custos



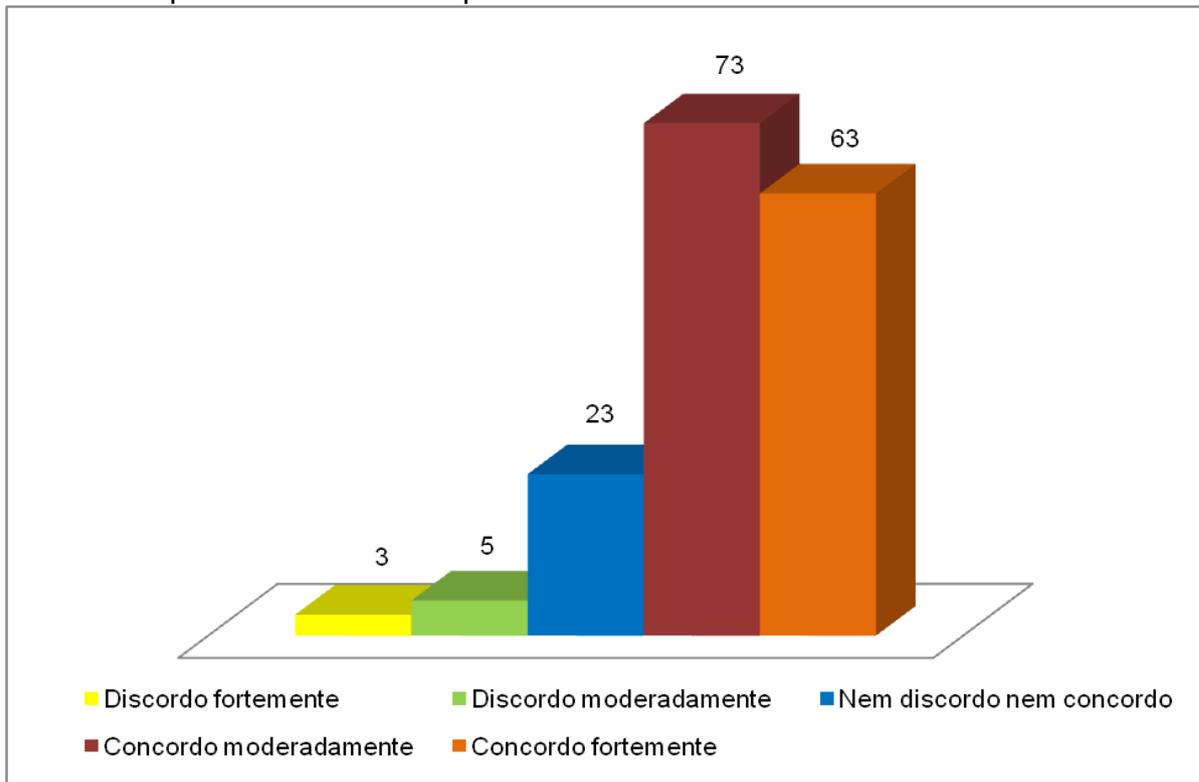
Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Observa-se que 67 estudantes (40,12%) concordaram fortemente e 60 (35,93%) estudantes concordaram moderadamente. Logo, constata-se um nível de significativo de concordância entre os respondentes em relação à satisfação de cursar as disciplinas de custos (76,05%).

Os resultados demonstram que grande parte dos alunos gostou de cursar as disciplinas de custos. Acredita-se que tal motivo seja devido às disciplinas de custos estarem voltadas para identificar a rentabilidade dos negócios e controle de gestão. Logo, despertam o interesse dos alunos, pois envolvem situações práticas e análise de casos e tomada de decisão.

O Gráfico 12 exibe a percepção dos alunos quanto à Afirmação n. 1.7 - O conhecimento adquirido nas disciplinas de custos é necessário para as demais disciplinas.

Gráfico 12 – Afirmação n. 1.7 - O conhecimento adquirido nas disciplinas de custos é necessário para as demais disciplinas



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Constata-se que 73 alunos (43,71%) concordam moderadamente e 63 alunos (37,72%) concordam fortemente que o conhecimento obtido nas disciplinas de custos é necessário para as demais disciplinas do curso.

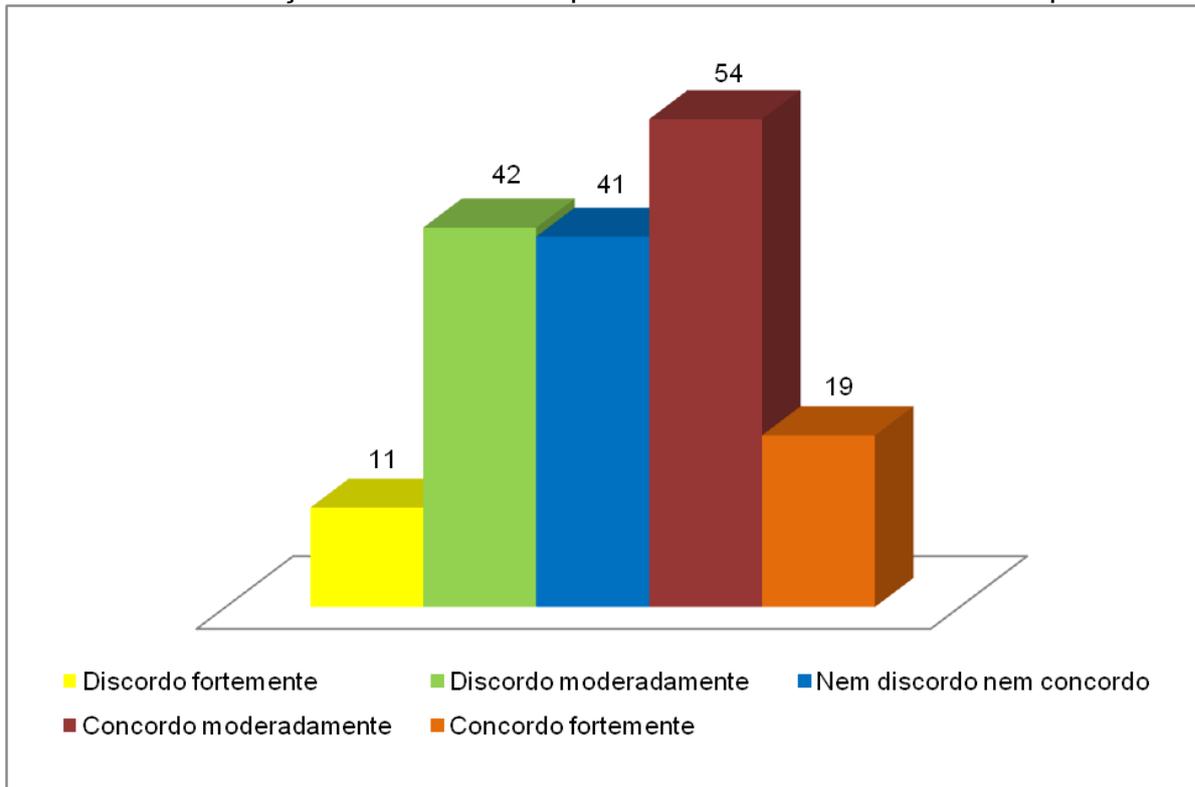
Esse resultado aponta um nível de concordância de 81,44%. Isso demonstra que os alunos percebem que o conteúdo aprendido é utilizado nas demais disciplinas, portanto é fundamental o conhecimento de custos para a formação profissional.

3.3.3 Dimensão 2 - Identificação da percepção dos alunos sobre a dificuldade de aprendizagem nas disciplinas de custos

A Dimensão 2 é composta por 5 afirmações relacionadas a percepção dos alunos sobre a dificuldade de aprendizagem nas disciplinas de custos.

O Gráfico 13 apresenta a percepção dos alunos quanto à Afirmação n. 2.1 - As disciplinas de custos foram muito complicadas.

Gráfico 13 – Afirmação n. 2.1 – As disciplinas de custos foram muito complicadas



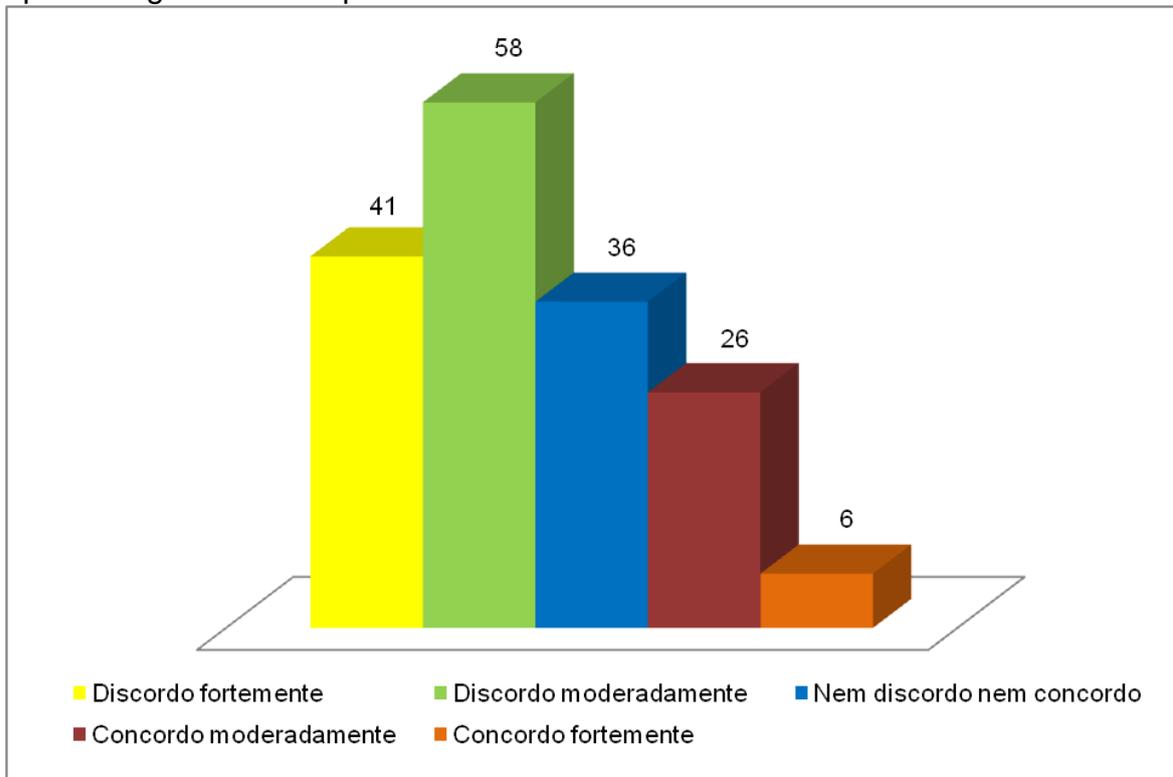
Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Uma parte de alunos 54 (32,34%) respondeu que concorda moderadamente. Outra parte correspondente a 42 (25,15%) discorda moderadamente. Nota-se, também, que muitos alunos nem concordam e nem discordam (24,55%).

Esse resultado demonstra que os alunos tiveram algum nível de dificuldade nas disciplinas, pois as respostas estão muito distribuídas. Acredita-se que tal dificuldade seja provocada pela necessidade de raciocínio matemático nos conteúdos das disciplinas de custos.

O Gráfico 14 mostra a percepção dos alunos quanto à Afirmação n. 2.2 - Baixa habilidade de raciocínio matemático dificultou a aprendizagem nas disciplinas de custos.

Gráfico 14 - Afirmação n. 2.2 - Baixa habilidade de raciocínio matemático dificultou a aprendizagem nas disciplinas de custos



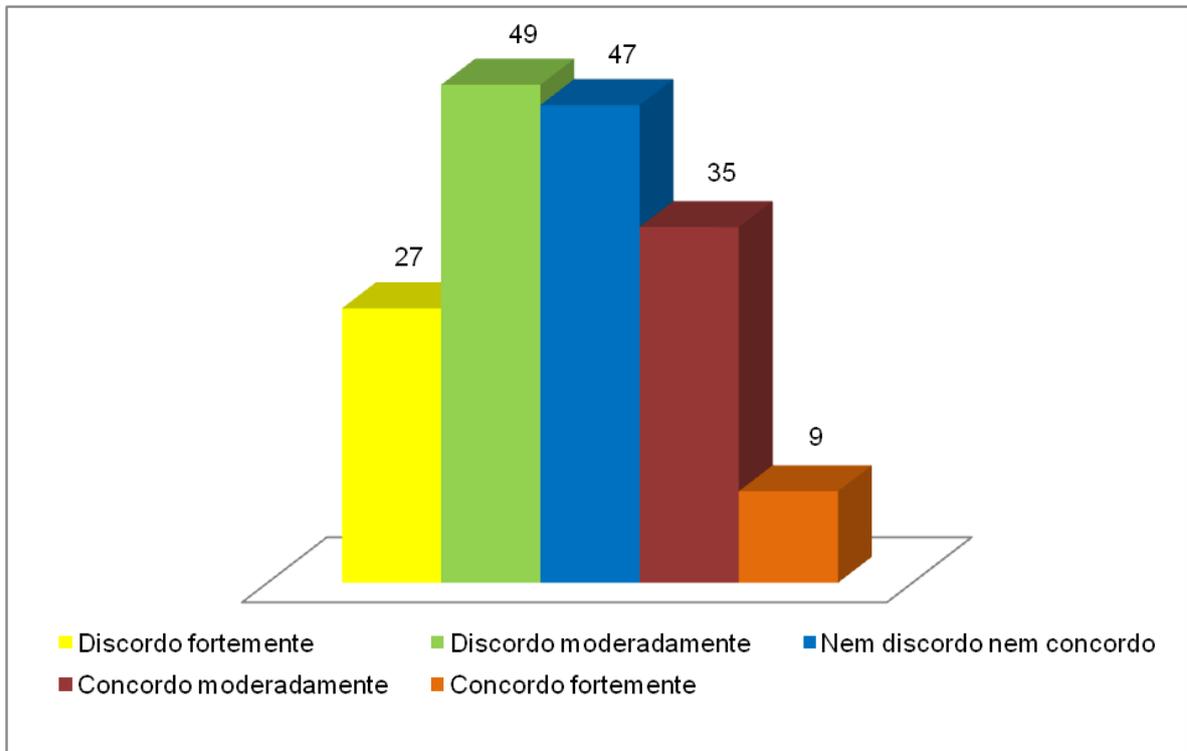
Fonte: Dados da pesquisa (2012)

A maioria dos alunos 58 discorda moderadamente (34,73%) e 41 fortemente (24,55%) ao apontar que a baixa habilidade de raciocínio matemático como um dos fatores que dificultam a aprendizagem nas disciplinas de custos.

Esse resultado, portanto, evidencia que há outros fatores que dificultam a aprendizagem em custos. Sendo assim, infere-se que as dificuldades de aprendizagem podem estar relacionadas com: a) a falta de disponibilidade de tempo para os estudos extra classe, b) o fato de ter que trabalhar o dia inteiro, c) cansaço físico e mental.

O Gráfico 15 expõe a percepção dos alunos referente à Afirmação n. 2.3 - As disciplinas de custos foram mais difíceis que as demais disciplinas.

Gráfico 15 – Afirmação n. 2.3 - As disciplinas de custos foram mais difíceis que as demais



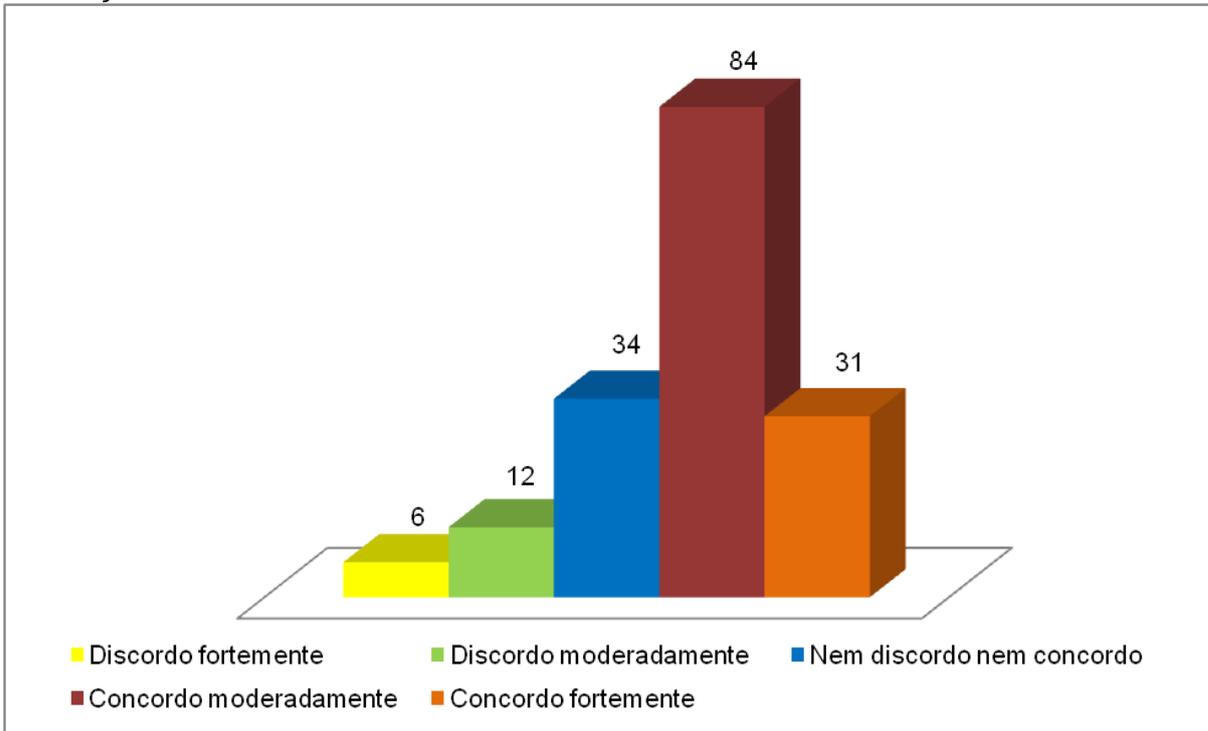
Fonte: Dados da pesquisa (2012)

A maioria dos alunos 49 discorda moderadamente (29,34%) e 27 fortemente (16,17%) ao responder que as disciplinas de custos foram mais difíceis em relação às demais. Observa-se, também, que muitos alunos 47 nem discordam e nem concordam (28,14%).

Esse resultado aponta que as disciplinas de custos não são mais difíceis para uma parte dos alunos (45,51%).

O Gráfico 16 exhibe a percepção dos alunos referente à Afirmação n. 2.4 - O aprendizado nas disciplinas de custos exigiu muita dedicação.

Gráfico 16 – Afirmação n. 2.4 – O aprendizado nas disciplinas de custos exigiu muita dedicação



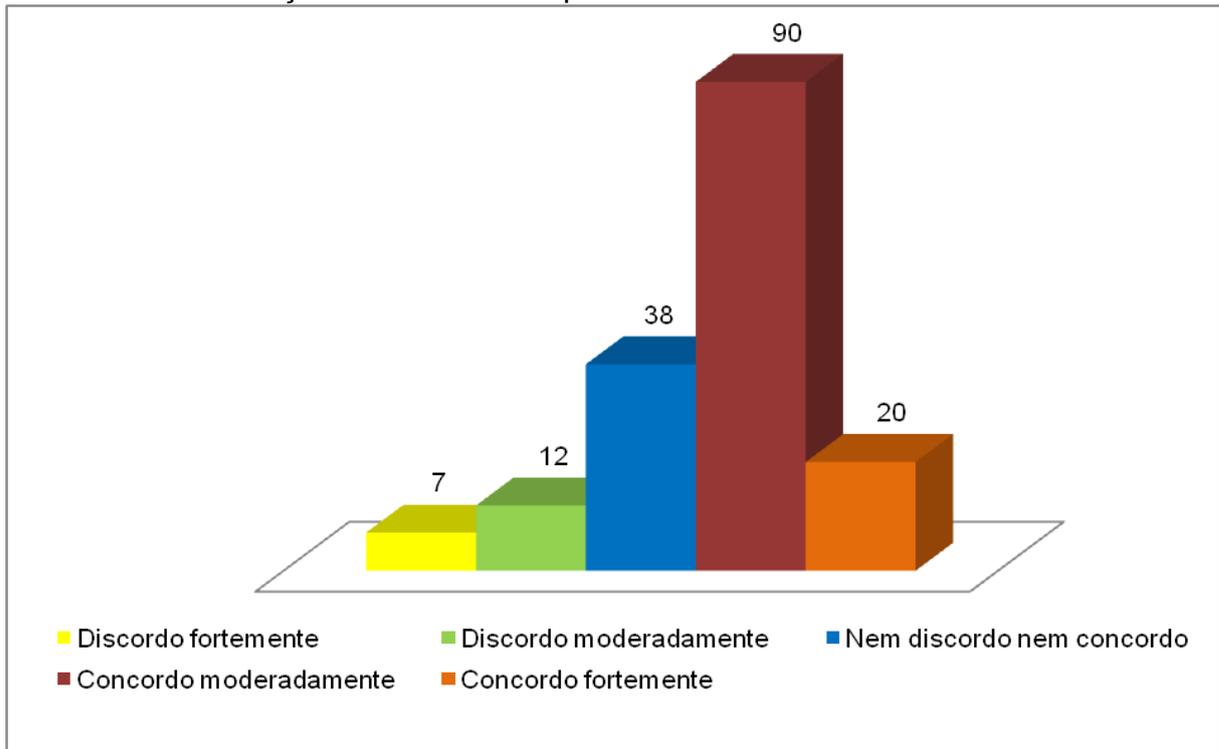
Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Grande parte dos alunos concorda moderadamente (50,30%) e fortemente (18,56%) ao responder que o aprendizado nas disciplinas de custos exigiu muita dedicação.

Isso demonstra que as disciplinas de custos, apesar de serem apontadas como não muito difíceis, exigem dos alunos dedicação para a compreensão dos conteúdos.

O Gráfico 17 exibe a percepção em relação à Afirmação n. 2.5 - As disciplinas de custos foram bastante desafiadoras.

Gráfico 17 – Afirmação n. 2.5 - As disciplinas de custos foram bastante desafiadoras



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

A maior parcela dos alunos concorda moderadamente (53,89%) e fortemente (11,98%) com relação aos desafios encontrados nas disciplinas de contabilidade de custos.

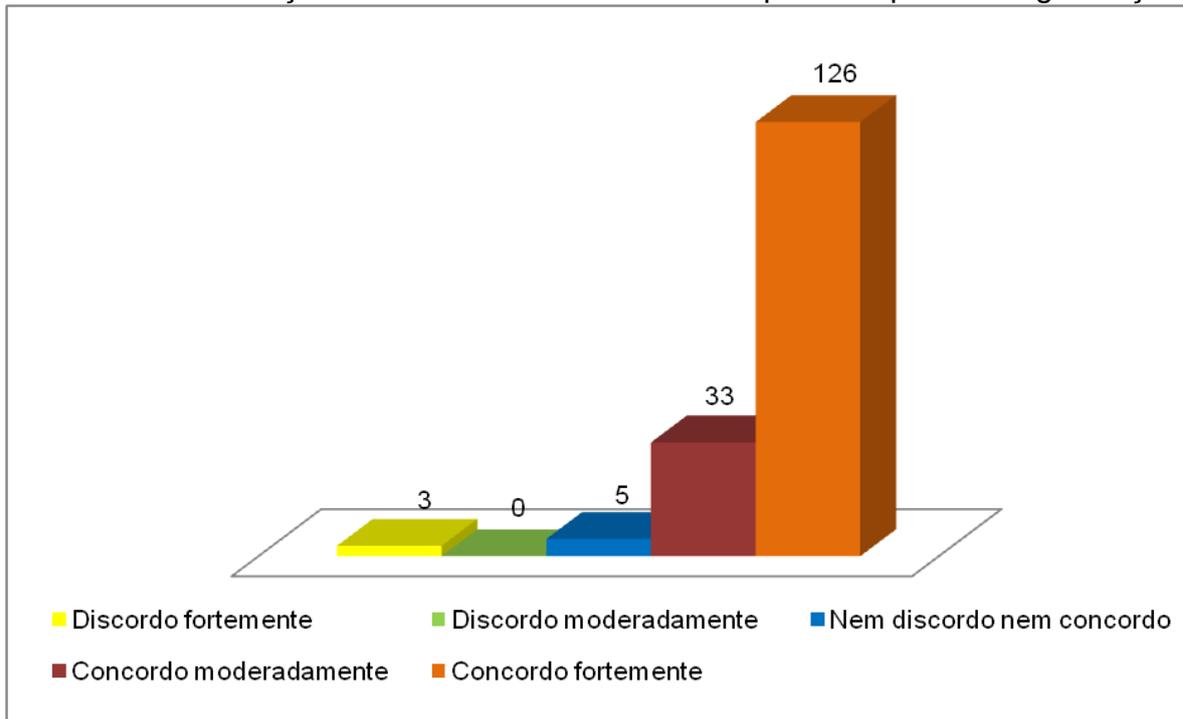
Acredita-se que os principais motivos desafiadores encontrados nas disciplinas sejam o fato de aplicar o conteúdo teórico que se aprende, na prática; por meio de resolução de exercícios, simulações e casos reais. Com isso, o aluno aprende a calcular, analisar, interpretar e identificar as possíveis situações do ambiente de trabalho na área de custos.

3.3.4 Dimensão 3 - Identificação da percepção dos alunos no que tange à área de custos

A Dimensão 3 é composta por 4 afirmações relacionadas a percepção dos alunos no que tange à área de custos no mercado de trabalho.

O Gráfico 18 evidencia a percepção dos alunos quanto à Afirmação n. 3.1 - A área de custos é importante para as organizações.

Gráfico 18 – Afirmação n. 3.1 - A área de custos é importante para as organizações



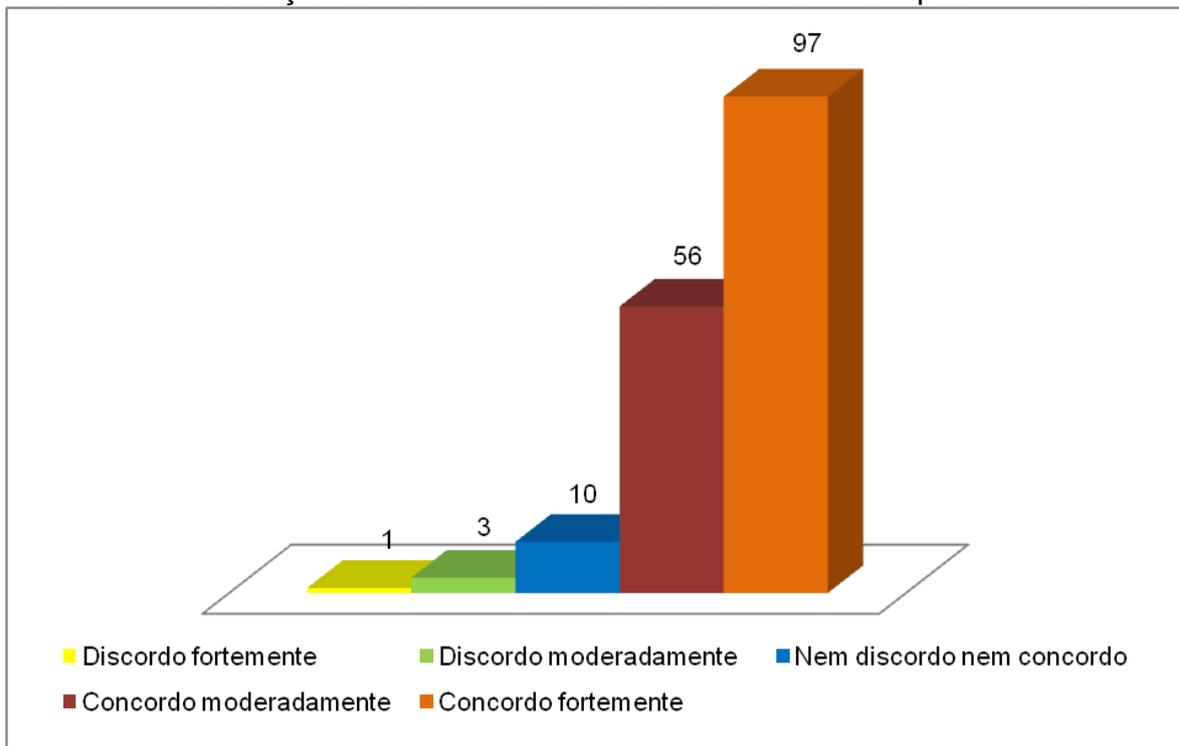
Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Constata-se que a maioria dos alunos concorda fortemente (75,44%) e moderadamente (19,76%) que a área de custos é importante para as organizações.

Isso mostra que os estudantes percebem que a gestão de custos auxilia no controle das operações, no planejamento das atividades, na mensuração do resultado e na análise do desempenho organizacional. Por isso, torna-se relevante para as entidades na tomada de decisão.

O Gráfico 19 demonstra a percepção dos alunos referente à Afirmação n. 3.2 - O conhecimento obtido nas disciplinas de custos é necessário para uma boa formação profissional.

Gráfico 19 – Afirmação n. 3.2 - O conhecimento obtido nas disciplinas de custos

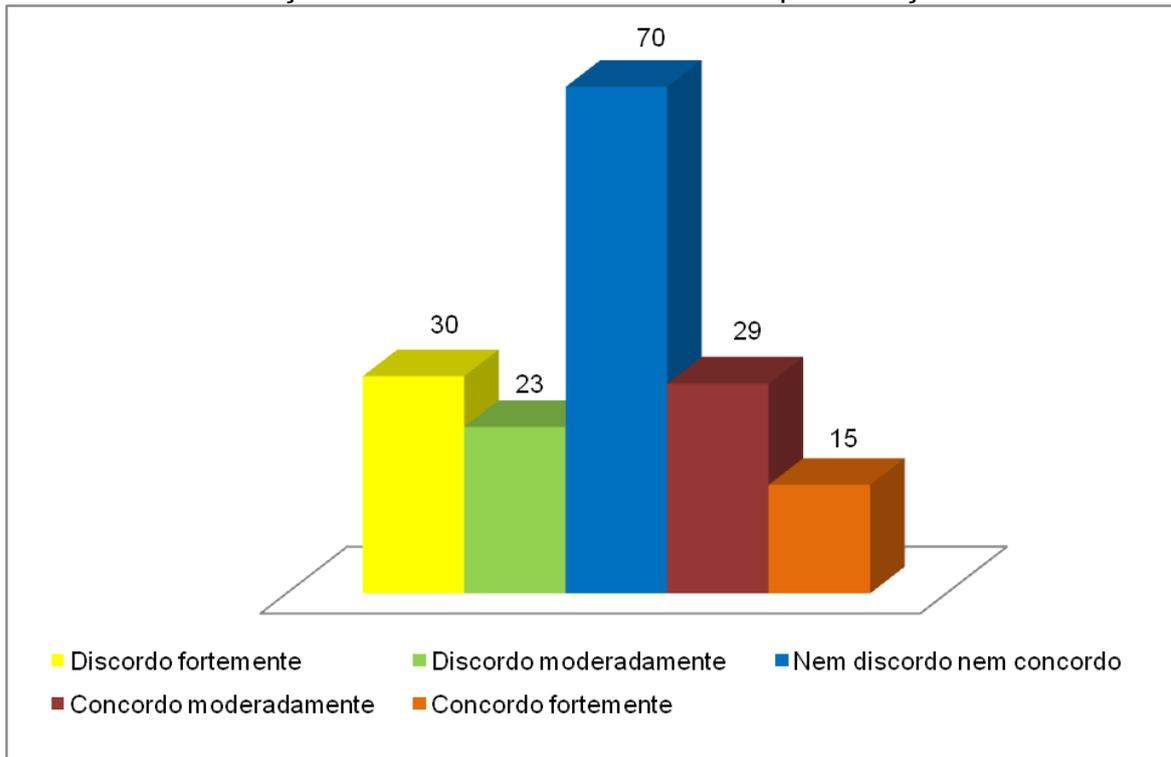


Fonte: Dados da pesquisa (2012)

Nota-se um grande nível de concordância entre os respondentes, sendo que uma parcela concorda fortemente (58,08%) e outra concorda moderadamente (33,53%). Para esses estudantes, o conhecimento adquirido nas disciplinas de custos é sim importante para uma boa formação profissional.

O Gráfico 20 mostra a percepção quanto à Afirmação n 3.3 - Tenho interesse em cursar especialização na área de custos.

Gráfico 20 – Afirmação n. 3.3 - Interesse em cursar especialização na área de custos



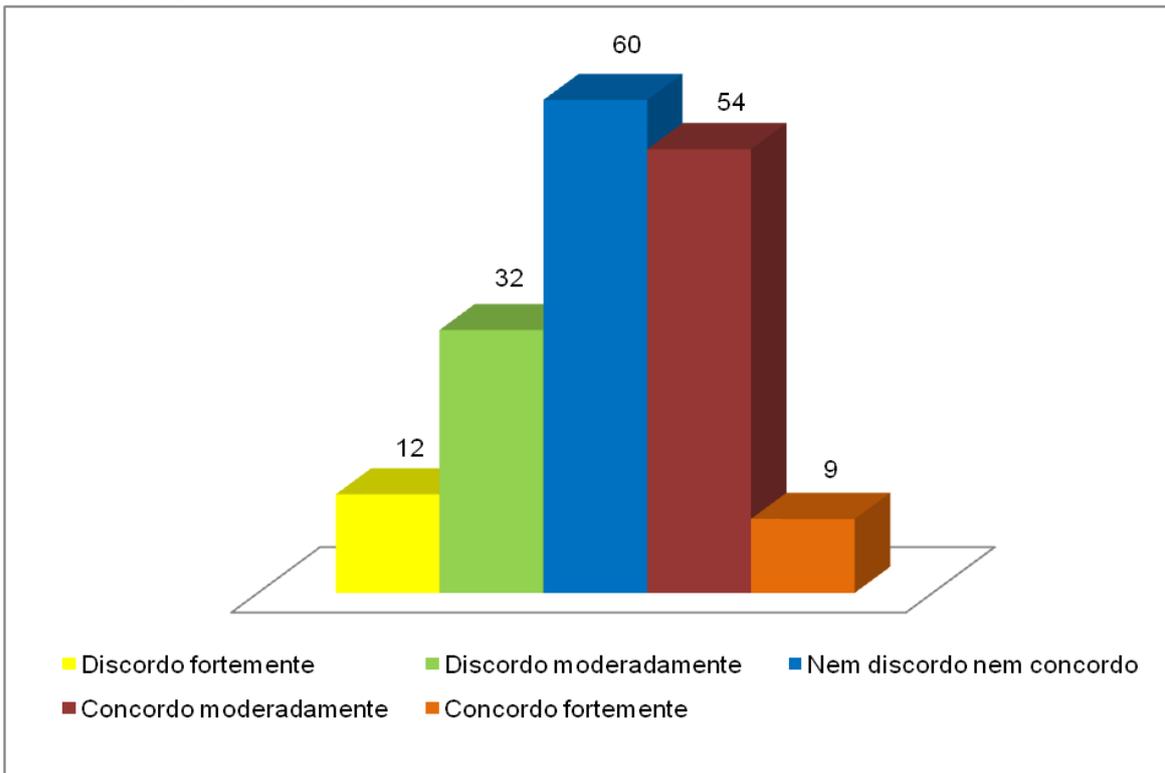
Fonte: Dados da pesquisa (2012)

A maioria dos alunos (41,92%) nem discorda e nem concorda com relação a ter interesse em cursar especialização. Além disso, outros alunos apontaram um nível de discordância forte (17,96%) e moderado (13,77%) em relação ao aprofundamento dos estudos na área de custos.

Esse resultado mostra que um amplo número de alunos ainda não sabe que área de especialização pretende cursar. Já outros informaram que não tem interesse na área de custos.

O Gráfico 21 evidencia a percepção dos alunos referente à Afirmação n. 3.4 - Atualmente, sinto-me confiante quando tenho que resolver problemas que estejam relacionados à área de custos.

Gráfico 21 – Afirmação n. 3.4 – Confiança na resolução de problemas que estejam relacionados à área de custos



Fonte: Dados da pesquisa (2012)

A maior parte dos alunos (35,93%) nem discorda e nem concorda, ou seja, não tem certeza quanto à confiança na resolução de problemas relacionados a custos. Já outra parte de alunos (32,34%) concorda moderadamente, portanto sentem certa segurança em possíveis atividades.

Acredita-se que este resultado esteja vinculado a grande parte dos alunos não atuar na área de custos. Isso os afasta dos conteúdos aprendidos, pois não tem a oportunidade de trabalharem os conteúdos em sua prática profissional.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Ciência Contábil está sendo considerada cada vez mais como um importante instrumento de registro, planejamento, controle e gestão que permite a condução e sustentabilidade das atividades econômicas e financeiras das empresas.

Para que as informações contábeis sejam repassadas com confiabilidade e qualidade é necessário que se sejam elaboradas por profissionais capacitados. Por isso o ensino em Ciências Contábeis torna-se relevante para a formação de bons profissionais.

Dentre as disciplinas que fazem parte da matriz curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, destacam-se as voltadas para área de custos. Estas disciplinas visam capacitar os alunos para o exercício profissional no campo de gestão de custos nas organizações.

As disciplinas da área de custos envolvem conteúdos complexos, que exigem dos estudantes habilidades lógicas e matemáticas. Por isso, ao longo do processo de ensino aprendizagem surgem dificuldades na assimilação de conteúdos. Diante disso, o objetivo geral desta pesquisa foi de identificar a percepção dos alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC) em relação às disciplinas e à área de custos.

No que diz respeito ao primeiro objetivo específico, características dos alunos investigados, percebeu-se que a média de idade dos estudantes é de 23 anos, e a maioria é do gênero feminino (69,46%). Notou-se que: a) houve pouca reprovação nas disciplinas de custos (5,39%); b) uma pequena parcela de alunos (9,58%) teve contato com atividades relacionadas à custos no ambiente de trabalho na época em que cursavam as disciplinas de custos; c) a maioria dos estudantes (84,43%) trabalhava em período integral quando cursavam as disciplinas.

Em relação ao segundo objetivo específico, a percepção dos alunos referente ao ensino nas disciplinas custos, observou-se que grande parte dos estudantes (84,43%) concordou que as disciplinas de custos foram muito interessantes e que cometeu poucos erros em cálculos nessas disciplinas (53,89%). A maioria dos alunos concordou (74,85%) que compreendeu bem as equações que fazem parte do conteúdo das disciplinas de custos e que também conseguiu analisar os resultados dos exercícios propostos (79,64%). Uma parcela dos alunos

concordou (41,32%) que aplicou os conhecimentos das disciplinas de custos em situações práticas. A maioria dos estudantes gostou de cursar as disciplinas de custos (76,05%) e afirmou que o conhecimento adquirido nas disciplinas é necessário para as demais disciplinas do curso (81,44%).

No que concerne ao terceiro objetivo específico, percepção dos alunos sobre a dificuldade de aprendizagem nas disciplinas de custos, constatou-se que para uma parcela de estudantes (43,71%) concorda que as disciplinas de custos foram complicadas. Para a maioria dos alunos (65,87%) as disciplinas de custos foram bastante desafiadoras e o aprendizado exigiu muita dedicação (68,86%). Uma parte dos alunos (59,28%) discordou que a baixa habilidade de raciocínio matemático não dificultou a aprendizagem nessas disciplinas e que as disciplinas de custos não foram mais difíceis que as demais disciplinas do curso (45,51%).

No que tange ao quarto objetivo específico, a percepção dos alunos no que tange à área de custos no mercado de trabalho, notou-se que grande parte dos estudantes (95,21%) percebe que a área de custos é importante para as organizações e que o conhecimento obtido nas disciplinas de custos é necessário para uma boa formação profissional (91,61%). Uma parcela de alunos (41,92%) não sabe ainda, se possuem o interesse de cursar especialização na área de custos, enquanto que alguns já sabem que não querem fazer especialização nessa área (17,96%). Uma parcela significativa de alunos (35,93%), atualmente, não tem certeza se sentem confiantes na resolução de problemas que estejam relacionadas à área de custos.

Conclui-se que apesar das disciplinas de custos terem sido complicadas e desafiadoras e terem exigido maior dedicação nos estudos, a maioria dos alunos gostou de cursá-las e entende que a área de custos é muito importante para a gestão das organizações.

Os resultados também evidenciaram que é importante conhecer a percepção dos estudantes em relação ao processo de ensino aprendizagem para a identificação de pontos fortes e fracos e, assim promover reflexão e ações de melhorias neste processo. Ressalta-se que é importante garantir uma adequada aprendizagem, pois os alunos serão futuros profissionais em que o mercado exigirá deles competências, habilidades e responsabilidades no exercício da profissão.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a metodologia do trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 160 p.
- APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia da ciência: filosofia e prática da pesquisa**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006. 209 p.
- BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. 1. ed Curitiba: Juruá, 2006. 291p.
- BOMFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e formação de preços**. 4. ed São Paulo: Thomson, 2006. 570 p.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002. 203 p.
- CONSELLHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. **Resolução CNE/CES 10, de 16 de Dezembro De 2004**: Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível: em:
http://portal.mec.gov.br/index.php?option=com_content&view=article&id=12991 e
http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf .acesso em 02/11/2011.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Custos: ferramentas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2000. 244 p..
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3.ed São Paulo: Atlas, 2004. 322 p.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006. 248 p.
- FAGUNDES, Jair Antonio. **A Ciência Contábil e a Contabilidade de Custos: história da Contabilidade de Custos**. 2004. Disponível em:
<http://www.portaladm.adm.br/ANC/anc16.htm> acesso em: 16/01/2012.
- FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de custos. São Paulo**: Pearson Prentice Hall, 2007. 378 p.
- FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de custos: teoria e questões comentadas**. 4. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007. 192 p.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1997. 407 p.
 IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 356 p.

_____, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade:** para o nível de graduação. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007. 288 p.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos:** planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 518.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 10 ed. rev, atual. e moder. São Paulo: Atlas, 2003. 502 p.

_____, José Carlos; ROBLES JÚNIOR, Antônio. **A Busca na Qualidade no Ensino Superior de Contabilidade no Brasil.** Revista Contabilidade Vista & Revista, Belo Horizonte, Vol.9, No.3, p.13-24, Set. 1998. Disponível em: <http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/113> Acesso em 02/11/2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 370 p.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 247 p.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos.** São Paulo: Makron Books, 2002. 193 p.

_____, Evandir. **Custos.** 2. ed. rev. e ampl São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 208 p.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos:** planejamento, controle e gestão na economia globalizada. 2.ed São Paulo: Atlas, 2001. 384 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 314 p.

_____, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 338 p.

PADOAN, Fátima Aparecida da Cruz; ALMEIDA, Lauro Brito de; KUHL, Marcos Roberto; LEITE, Rita Mara. **Métodos e técnicas utilizados no ensino da disciplina de Contabilidade de Custos em cursos de Ciências Contábeis: um estudo exploratório em instituições públicas de ensino superior no estado do Paraná.** XIV Congresso Brasileiro de Custos, João pessoa: PB, 05 a 07 de Dezembro de 2007. Disponível em: http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2568 Acesso em: 23/09/2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1997. 190 p.

_____, Antonio Lopes de. **Teoria da contabilidade.** 3. ed São Paulo: Atlas, 2002. 400 p.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos**: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos. 4. ed São Paulo: Atlas, 2005. 231 p.

_____, Joel José dos. **Contabilidade e análise de custos**: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC - custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários. 5. ed São Paulo: Atlas, 2009. 245 p.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo. **Fundamentos de gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2006. 185 p.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. São Paulo: Atlas, 2003. 181 p.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos**: aplicações operacionais e estratégicas, exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL. São Paulo: Atlas, 2007. 266p.

SHIGUNOV, Tânia Regina Zunino. **A qualidade dos serviços contábeis como ferramenta de gestão para os escritórios de Contabilidade**. Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XXXIII, v.33, nº 149, set/out 2004, p.45-63.

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE. **Matriz Curricular nº 5**. Curso de Ciências Contábeis. 2009. Disponível em:
<http://www.unesc.net/portal/capa/index/46/2521/>
http://www.unesc.net/portal/resources/46/arquivos/matriz_curricular_n._5_.pdf
Acesso em: 06/05/2012.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2001. 175 p.

_____, Rodney. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 175 p.

_____, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**: ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005. 201 p.

APÊNDICE

APÊNDICE A – Questionário elaborado para a pesquisa

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Prezado (a) Acadêmico (a):

Gostaria de solicitar a sua participação para responder as questões abaixo, com o intuito de possibilitar o desenvolvimento desta pesquisa, cujo objetivo consiste em “investigar a percepção dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis da UNESC em relação às disciplinas e a área de Custos”, realizado juntamente com o Prof.º Cleyton de Oliveira Ritta. Desde já conto com sua colaboração e manifesto os sinceros agradecimentos pela sua participação. Cabe ressaltar, que os dados coletados serão tratados com o sigilo próprio de um trabalho científico.
Att, Patricia Frasson Soares, 9ª fase.

QUESTIONÁRIO

1. Qual a sua idade?

_____ anos

2. Gênero:

M **F**

3. Qual a fase que você cursa?

() 6ª fase () 8ª fase () 7ª fase () 9ª fase

4. Você já reprovou nas disciplinas de Custos?

() Sim () Não

Se a resposta for Sim, em qual delas:

() Contabilidade de Custos () Contabilidade e Análise de Custos

5. No período em que você cursava as disciplinas de Custos, Você:

- () Não trabalhava
- () Trabalhava meio período (20/30h semanais)
- () Trabalhava período integral (40/44h semanais)

6. No período em que você cursava as disciplinas de Custos, você trabalhava ou chegou a trabalhar em atividades relacionadas à área de Custos?

() Sim () Não

7. A seguir tem-se uma série de afirmações relacionadas à sua percepção referente ao ensino nas disciplinas de Custos. Assinale com um **X**, nos itens do quadro abaixo, o quanto você DISCORDA ou CONCORDA de acordo com a seguinte escala:

1. Discordo fortemente 4. Concordo moderadamente
2. Discordo moderadamente 5. Concordo fortemente
3. Nem discordo nem concordo

1.1 As disciplinas de Custos foram para mim muito interessantes.	1	2	3	4	5
1.2 Cometi poucos erros em cálculos nas disciplinas de Custos.	1	2	3	4	5
1.3 Compreendi bem as equações que fazem parte das disciplinas de Custos.	1	2	3	4	5
1.4 Consegui analisar os resultados dos exercícios das disciplinas de Custos.	1	2	3	4	5
1.5 Consegui aplicar os conhecimentos das disciplinas de Custos em situações práticas.	1	2	3	4	5
1.6 Eu gostei de cursar as disciplinas de Custos.	1	2	3	4	5
1.7 O conhecimento adquirido nas disciplinas de Custos é necessário para as demais disciplinas.	1	2	3	4	5

8. Agora, tem-se uma série de afirmações relacionadas à sua percepção sobre a dificuldade de aprendizagem nas disciplinas de Custos. Assinale com um **X**, nos itens do quadro abaixo, o quanto você DISCORDA ou CONCORDA de acordo com a seguinte escala:

1. Discordo fortemente 4. Concordo moderadamente
2. Discordo moderadamente 5. Concordo fortemente
3. Nem discordo nem concordo

2.1 As disciplinas de Custos foram muito complicadas.	1	2	3	4	5
2.2 Baixa habilidade de raciocínio matemático dificultou a aprendizagem nas disciplinas de Custos.	1	2	3	4	5
2.3 As disciplinas de Custos foram mais difíceis que as demais disciplinas.	1	2	3	4	5
2.4 O aprendizado nas disciplinas de Custos exigiu muita dedicação.	1	2	3	4	5
2.5 As disciplinas de Custos foram bastante desafiadoras.	1	2	3	4	5

9. Por fim, tem-se uma série de afirmações relacionadas à sua percepção no que tange à área de Custos no mercado de trabalho. Assinale com um X, nos itens do quadro abaixo, o quanto você **DISCORDA** ou **CONCORDA** de acordo com a seguinte escala:

- 1.** Discordo fortemente **4.** Concordo moderadamente
2. Discordo moderadamente **5.** Concordo fortemente
3. Nem discordo nem concordo

3.1 A área de Custos é importante para as organizações.	1	2	3	4	5
3.2 O conhecimento obtido nas disciplinas de Custos é necessário para uma boa formação profissional.	1	2	3	4	5
3.3 Tenho interesse em cursar especialização na área de Custos.	1	2	3	4	5
3.4 Atualmente, sinto-me confiante quando tenho que resolver problemas que estejam relacionados à área de Custos.	1	2	3	4	5