

ANÁLISE DOS PROGRAMAS DE ENSINO DA ÁREA DE CUSTOS NO CURRÍCULO DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS

Arilda Schmidt Godoy¹

Rua da Consolação, 896 - 7º andar - Sala 75 – Consolação

CEP: 01302-907 São Paulo/SP Brasil

Tel.: (11) 3236.8597

E-mail: arilda-godoy@uol.com.br; arilda@mackenzie.com.br

Hélio Alves da Silva¹

Maria Borba, 44 – Consolação

CEP: 01221-040 São Paulo/SP Brasil

Tel.: (11) 3236.8802

E-mail: helio@mackenzie.com.br

Wilson Toshiro Nakamura¹

Rua da Consolação, 896 - 6º andar - Sala 63 – Consolação

CEP: 01302-907 São Paulo/SP Brasil

Tel.: (11) 3236.8597

E-mail wtnakamura@uol.com.br; posgrad@mackenzie.br

¹ Universidade Presbiteriana Mackenzie - UPM
Pós Graduação Em Administração de Empresas
CEP: 01302-907 São Paulo/SP Brasil

Resumo:

O objetivo deste trabalho é analisar os programas de ensino das disciplinas da área de custos em três cursos de administração de empresas. O estudo, qualitativo e exploratório, envolveu a análise do conteúdo dos planos de ensino das disciplinas e a realização de entrevistas semi-estruturadas com professores e coordenadores. Os resultados mostram a preocupação em tornar o ensino de custos menos operacional, voltando-o para o processo de gestão, indicam que as mudanças no campo dos negócios não impactaram os programas quanto deveriam e reconhecem a importância das técnicas de custeio, embora haja dificuldades em se adequar os conteúdos ensinados às necessidades geradas pelas rápidas modificações no cenário externo. É privilegiado o ensino de custos em empresas industriais em detrimento da área de comércio e serviços. Conclui-se que o estudo forneceu informações que podem gerar reflexões sobre a pertinência, atualidade e adequação dos conteúdos ensinados nesta área em cursos de administração.

Palavras-chave: Ensino de graduação; curso de administração de empresas; ensino de custos.

ANÁLISE DOS PROGRAMAS DE ENSINO DA ÁREA DE CUSTOS NO CURRÍCULO DOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS

Introdução

Vivemos numa época de transformação, em que constantes inovações tecnológicas têm afetado, em diferentes graus, toda a estrutura social e suas instituições. A multiplicação do saber torna-se cada vez mais acentuada e rápida, afetando os diferentes setores do conhecimento humano. A globalização econômica e cultural faz da adaptação às mudanças não uma opção, mas uma exigência.

Estas modificações nos obrigam a avaliar continuamente nossas atividades. Vianna (2000) afirma que tais transformações, iniciadas na primeira década do século XX, estão se acelerando e tornando os currículos e programas escolares precocemente envelhecidos e, de certa forma, inadequados para um ensino eficiente, de qualidade e compatível com a vida moderna. Isto exige que as escolas repensem seus currículos e planos de ensino, incorporando e excluindo deles determinados conteúdos e objetivos específicos, para que seus alunos desenvolvam as habilidades, competências e atitudes requeridas por esta nova realidade. Segundo Andrade e Amboni (2001, p. 53) “É sabido que a complexidade das exigências profissionais e a rapidez das transformações e inovações científicas e tecnológicas requerem uma constante atualização do currículo em função do perfil profissional do aluno às reais necessidades da sociedade”.

O ensino superior de graduação tem sido afetado diretamente por estas circunstâncias, tanto em sua teoria como na prática, o que torna necessário a realização de processos avaliativos que identifiquem, analisem e discutam o papel de cada disciplina no currículo estabelecido para a formação de um determinado profissional.

Aqui o nosso interesse está centrado nos cursos de graduação em Administração de Empresas cujo crescimento, no Brasil, tem sido significativo. Segundo dados fornecidos pela ANGRAD, em 1999, os 776 cursos superiores de Administração de Empresas no Brasil ocupavam o primeiro lugar nas estatísticas oficiais relativa ao número de cursos, sendo o segundo curso mais procurado no vestibular deste mesmo ano. O número de alunos matriculados era de aproximadamente 286.000 o que correspondia a 12% do total das matrículas no ensino superior.

Considerando este conjunto de dados é importante perguntar-se sobre a qualidade da formação oferecida aos alunos que cursam Administração de Empresas. Neste sentido são relevantes tanto os estudos que analisam a grade curricular como um todo, quanto aqueles que examinam determinada disciplina ou grupos de disciplinas da mesma natureza. Neste trabalho privilegiamos o conjunto das disciplinas da área de custos que oferece um ferramental muito utilizado no processo de tomada de decisões administrativas.

O estudo teve como objetivo geral analisar os programas de ensino das disciplinas da área de custos (normalmente denominadas Gestão de Custos, Contabilidade de Custos ou Contabilidade Gerencial) tendo em vista a contribuição das mesmas na formação do administrador. O estudo compreendeu a análise do conteúdo dos planos de ensino das disciplinas e a coleta das opiniões de professores e coordenadores de cursos sobre o ensino destas mesmas disciplinas.

Para atingir este objetivo, e como desdobramento dele, foram determinados alguns objetivos específicos:

- verificar a relevância atribuída ao ensino destas disciplinas para a formação do administrador de empresas;
- verificar a integração destas disciplinas no currículo do curso de administração de empresas;
- avaliar o impacto das técnicas recentemente desenvolvidas na área de custos nos programas de ensino das disciplinas da área.

O estudo está organizado em três grandes itens. O primeiro apresenta e discute a importância e utilidade da área de custos na formação de um administrador de empresas. O segundo expõe os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa de campo, e, o terceiro apresenta e discute os resultados encontrados. O trabalho se encerra com algumas considerações a respeito da relevância da área de custos na formação do administrador de empresa analisando as posições das instituições pesquisadas em aspectos relativos ao ensino deste conjunto de disciplinas.

1. A contabilidade de custos como instrumento gerencial

Uma das funções do administrador é decidir quanto à manutenção de um curso de ação ou à sua modificação. O administrador precisa estar apto a tomar decisões e a controlar sua

execução. Para isso é necessário dispor de informações, sem as quais não há como exercer o controle e sem o qual não há gerência de fato.

A informação é hoje um dos principais insumos da gestão em bases científicas, alicerçada em fatos, dados e em análises para exercer seu papel dentro das organizações. Segundo Horngren, Foster e Datar (1997), o sistema de contabilidade é o principal, e o de maior credibilidade, dentre os sistemas de mensuração de quase todas as empresas. Shank e Govindarajan (1997) consideram que a contabilidade não é um fim em si mesma, mas uma ferramenta para auxiliar o processo decisório, independentemente da normalização imposta pelos órgãos fiscalizadores ou das práticas contábeis normalmente aceitas. A eficácia do sistema contábil deve ser avaliada em função da sua contribuição para assegurar o acompanhamento das estratégias e o desempenho gerencial. Leone (2000, p.11) considera a Contabilidade de Custos como “... o ramo aplicado da Ciência Contábil capaz de fornecer as informações necessárias para que a gerência de uma entidade possa desincumbir-se melhor de suas funções”.

A contabilidade de custos fornece informações tanto para a contabilidade financeira como para a contabilidade gerencial. A contabilidade financeira é voltada para o usuário externo e é sujeita tanto às exigências legais como aos órgãos reguladores da atividade contábil. A contabilidade gerencial fornece informações aos gestores da empresa para planejamento, controle e tomada de decisão. Conforme Leone (2000) estas decisões podem ser de diversos tipos, desde relacionadas com operações repetitivas até de natureza estratégica, não repetitivas, inclusive como instrumento de auxílio na formulação das principais políticas das organizações. Como instrumento de uso interno, a contabilidade gerencial não está sujeita aos princípios fundamentais da contabilidade. Outra vantagem da contabilidade de custos, como instrumento gerencial é que, enquanto a contabilidade financeira usualmente só trabalha com valores monetários, ela pode trabalhar também com itens não monetários, o que aumenta grandemente sua importância. Leone (2000) considera a contabilidade como um centro processador de informações que serão utilizadas por diferentes níveis gerenciais de uma organização. Complementando esta idéia Horngren, Foster e Datar (1997) destacam a contabilidade como a principal forma de auxílio aos gestores nas atividades de pesquisa e desenvolvimento, produção, marketing, distribuição e atendimento ao cliente.

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

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

Estes exemplos demonstram o grande número de decisões que são dependentes de um bom conhecimento de custos. Os sistemas de contabilidade de custos evoluíram grandemente em tempos recentes, transformando um conhecimento voltado basicamente para a avaliação em uma poderosa ferramenta gerencial.

Convém ressaltar, ainda, que os mesmos conceitos de custos aplicáveis a empresas industriais também se aplicam a empresas comerciais e prestadoras de serviços. Particularmente no setor de serviços os mesmos princípios de contabilidade de custos de produtos sob encomenda podem ser utilizados, enfatizando-se a aplicação de gastos com mão-de-obra que muitas vezes representam o principal item da estrutura de custos das empresas prestadoras de serviços, especialmente se esses serviços requerem profissionais de alta qualificação.

2. Procedimentos metodológicos

A pesquisa compreendeu um estudo de três casos em universidades particulares, localizadas na cidade de São Paulo, duas delas com conceito “C” e uma com conceito “A”, na avaliação efetuada pelo Ministério da Educação e Cultura, através do Exame Nacional de Cursos de 2001.

Foram obtidos dois conjuntos de dados complementares. Inicialmente foram identificadas e analisadas as informações que constavam dos programas de ensino das disciplinas da área de custos das instituições objeto de estudo. Em seguida foram realizadas dez entrevistas semi-estruturadas, sete com os professores responsáveis pelas disciplinas e três com os coordenadores

dos cursos. As entrevistas, que tiveram a duração média de meia hora, foram gravadas em fitas cassete com a permissão dos entrevistados e posteriormente transcritas. Envolveram um conjunto de dez questões principais que foram complementadas pelo pesquisador quando este julgou necessário outros esclarecimentos ou aprofundamento maior de algum tema abordado. A familiarização com os dados foi obtida através da transcrição das entrevistas e de sucessivas leituras do material obtido. Após esta leitura inicial as informações constantes em cada transcrição foram agrupadas por temas, de maneira a possibilitar a comparação entre elas. Este procedimento de análise esteve apoiado na técnica denominada análise de conteúdo (Bardin, 1977).

3. Apresentação e análise dos resultados

Os resultados encontrados estão dispostos em dois itens. No primeiro são analisados os planos (ou programas) de ensino fornecidos pelas instituições pesquisadas. O segundo apresenta as opiniões dos professores e coordenadores emitidas nas entrevistas realizadas.

3.1. Análise dos planos de ensino

Segundo Abreu e Masetto (1985) um plano de ensino é a apresentação, de forma seqüencial e organizada, do conjunto de decisões que o professor tomou em relação a uma disciplina e deve servir de elemento de comunicação com a instituição, os professores de disciplinas afins, os chefes de departamento, os diretores da faculdade e os alunos. Ainda segundo Masetto (2003) o planejamento de uma disciplina envolve a organização ou sistematização das ações, tanto dos professores quanto dos alunos, tendo em vista a consecução dos objetivos de aprendizagem estabelecidos. Se organiza a partir dos seguintes itens: identificação, objetivos, conteúdo programático, técnicas e estratégias de ensino, processo e técnicas avaliativas, cronograma e bibliografia.

A análise realizada neste estudo esteve centrada nos itens que foram encontrados em todos os planos de ensino obtidos nas instituições, a saber, identificação, objetivos, conteúdo programático, formas de avaliação do desempenho do aluno e bibliografia.

A identificação da disciplina continha o nome da instituição, do curso e da disciplina, assim como a carga horária e o semestre de lecionamento. O nome do professor responsável estava registrado em duas instituições.

Embora as disciplinas analisadas sejam todas relacionadas a área de contabilidade de custos, as designações recebidas não eram iguais. Na instituição A a carga horária de 144 horas estava distribuída em duas disciplinas semestrais, oferecidas em seqüência, denominadas de “contabilidade de custos” e “contabilidade gerencial”, alocadas no quarto e quinto semestres. Na instituição B a disciplina era anual, oferecida no segundo ano, com carga horária de 72 horas e denominada “Administração de Custos”. Na instituição C a carga horária total de 144 horas também era distribuída em duas disciplinas semestrais: “gestão de contabilidade de custos” e “sistemas de gestão estratégica de custos”, ministradas no terceiro e quarto semestres.

O quadro 1 apresenta os objetivos de ensino estabelecidos nos planos de ensino

Quadros 1 – Objetivos de ensino das disciplinas

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

FONTE: dados da pesquisa

Examinando este conjunto de objetivos e a sua formalização nos planos de ensino é possível observar que, embora eles estejam descritos de forma clara, apresentam um nível de generalidade bastante acentuado, sendo inclusive apresentados da mesma forma para as duas disciplinas semestrais oferecidas nas instituições A e C. Nota-se que eles não foram organizados a partir das unidades de trabalho ou itens que determinavam os conteúdos programáticos, conforme recomendado pelos autores da área educacional aqui referenciados. É possível dizer

que eles não atendem algumas das características destacadas por Masetto (2003) de que os objetivos.

... devem estar definidos de forma clara e compreendendo as áreas de conhecimento, de habilidades, afetiva e de valores ou atitudes [...] deve-se indicar com clareza o que os alunos deverão aprender como consequência de se ter desempenhado adequadamente nas atividades daquela disciplina [...] serem operacionalizados, definidos em termos concretos de comportamentos, ações ou atividades que se esperam dos alunos ... (p. 179).

Alem disso é possível verificar que na instituição A é dada ênfase às empresas industriais e seus produtos, não se fazendo referência aos custos em empresas comerciais e prestadoras de serviços. Já a instituição B, embora mencione especificamente os custos dos serviços, tem seus objetivos centrados no fornecimento das informações necessárias a contabilização do processo. Apenas a instituição C destaca a contabilidade de custos enquanto instrumento que deve ser utilizado no processo de gerenciamento e como ferramenta estratégica.

No item referente ao conteúdo programático define-se os assuntos e temas que serão estudados numa determinada unidade de ensino, sempre observando se eles estão de acordo com os objetivos previamente estabelecidos. Para apoiar a análise efetuada dividimos o conteúdo programático em quatro grandes áreas: custos para avaliação de ativos e de resultados (englobando terminologia de custos, custeio por absorção, produção por encomenda, contínua e conjunta), custos para tomada de decisão (incluindo custeio direto, formação de preço de venda, margem de contribuição e ponto de equilíbrio), custos como ferramenta de gestão estratégica (incluindo custeio baseado em atividades – ABC -, *target cost*, custeio do ciclo de vida do produto, *balanced scorecard*), custos para controle (custo padrão).

O quadro 2. sumaria os temas abordados nos planos de ensino.

Quadro 2 – Temas abordados nos planos de ensino

Conteúdo programático	Instituição		
	A	B	C
1. Custos para avaliação de ativos e de resultados			
Terminologia de custos	X	X	X
Custeio por absorção	X	X	X
Produção por encomenda, contínua e conjunta	X	X	
2. Custos para tomada de decisão			
Custeio direto, formação de preço de venda, margem de contribuição e ponto de equilíbrio	X	X	X
3. Custos como ferramenta de gestão estratégica			
Custeio baseado em atividades – ABC	X	X	X
<i>Target cost</i> – custo meta		X	X
Custeio do ciclo de vida do produto		X	X
<i>Balanced Scorecard</i>		X	X
4. Custos para controle			
Custo padrão	X		

FONTE: dados da pesquisa

Como pode ser observado as três instituições tratam da terminologia específica da área, do custeio por absorção, do custeio baseado em atividades (ABC) e de todos os temas referentes a custos para tomada de decisão.

No entanto, algumas informações obtidas nas entrevistas foram esclarecedoras. Segundo os professores da instituição A é possível apresentar todos os tópicos constantes nos planos de ensino com uma profundidade que consideram adequados. Metade do tempo disponível ao ensino das disciplinas é dedicado aos itens relativos a custos para avaliação de ativos e de resultados. No caso da instituição B, embora ela apresente uma programação de conteúdo bastante completa, é a que dedica menor carga horária ao ensino de contabilidade de custos. Segundo o professor entrevistado os itens referentes a gestão estratégica de custos são apresentados de forma muito rápida, apenas para o aluno saber da existência destas ferramentas. Para o professor entrevistado mesmo os demais itens do programa são penalizados pela falta de tempo. A instituição C também apresenta um programa bastante completo, dedicando um semestre inteiro a área de custos como ferramenta de gestão.

A bibliografia utilizada contém apenas um item em comum, o livro de Martins (1998) denominado “Contabilidade de Custos”, que é adotado como bibliografia básica nas instituições A e B e como bibliografia complementar na instituição C. A instituição C indica como bibliografia básica um livro escrito por docentes da própria escola. A instituição B é a única a conter em sua bibliografia livros traduzidos, todos eles de autores americanos.

Apenas duas formas de avaliação estão previstas em todos os planos de ensino: provas escritas e exercícios. No entanto as entrevistas revelaram também a utilização dos resultados de estudos de caso no processo avaliativo.

3.2. A opinião dos professores e coordenadores

A apresentação das opiniões/percepções de docentes e coordenadores sobre o ensino das disciplinas da área de custos nas instituições pesquisadas será feita a partir de cada uma das perguntas constantes do roteiro que orientou a realização das entrevistas.

3.2.1. Importância das disciplinas da área de custos na formação do administrador de empresas.

As disciplinas da área de custos foram consideradas importantes por todos os professores e coordenadores de curso entrevistados, por razões diversas. Cinco dos entrevistados consideraram este conhecimento necessário porque o administrador precisa conhecer a forma de apuração dos custos de uma empresa e de cada um dos seus produtos. Ele precisa saber qual é o lucro da empresa, e para isso precisa conhecer o valor dos produtos que tem em estoque. O sistema de custos é visto como uma maneira da empresa conhecer melhor a sua realidade. Quatro entrevistados destacaram a relevância de se conhecer não apenas o custo de cada produto, mas também o quanto cada um deles contribui para a formação do lucro de uma empresa e de utilizar estas informações para o processo de gestão. A contabilidade de custos foi citada como uma ferramenta auxiliar para a tomada de decisão e como uma disciplina que facilita o aprendizado em áreas como marketing e administração da produção.

O valor atribuído pelo mercado de trabalho aos profissionais que possuem bom domínio do funcionamento dos sistemas de custos foi citado em três entrevistas. Outros três entrevistados relacionaram o controle e a redução de custos como uma necessidade das empresas, especialmente devido ao incremento da competitividade gerada pela globalização. Em relação aos ramos de atividade que se utilizam da contabilidade de custos, a maioria dos entrevistados atribuiu maior importância aos conhecimentos de custos relacionados principalmente com indústrias, dando menos destaque à aplicação destes conhecimentos às empresas comerciais e de

serviços. Notou-se, nas entrevistas, a prevalência de um ensino voltado para as necessidades internas da empresa e de seus administradores, e não uma visão legalista, voltada para o cumprimento de normas expedidas pelos órgãos públicos. Não se conseguiu dividir uma diferenciação significativa entre o ensino de contabilidade de custos ministrado aos alunos de Ciências Contábeis e aos alunos de Administração de Empresas: enquanto os alunos de administração efetuam apenas os cálculos os de contábeis efetuam também o registro das operações nos livros fiscais, através dos lançamentos contábeis. Essa ausência de diferenciação deve ser encarada com preocupação, na medida em que o conhecimento de custos que o aluno de Ciências Contábeis deve ter é diferente em natureza e profundidade do conhecimento requerido de um aluno de Administração.

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

3.2.2. Integração das disciplinas da área de custos com as demais disciplinas do currículo.

Segundo os entrevistados os conhecimentos de contabilidade de custos serão necessários em várias etapas do curso e em distintas disciplinas. Embora reconheçam que a disciplina abrange conteúdos úteis a diversas áreas de conhecimento, quatro dos sete professores reconhecem ter pouco êxito na tarefa de relacionar os conteúdos ensinados com outras disciplinas. Embora os coordenadores procurem incentivar a comunicação entre os docentes não existe um sistema de organização curricular que possibilite a utilização dos conhecimentos adquiridos em diversas disciplinas. As reuniões são poucas, e as conversas informais, embora úteis, não são suficientes para o desenvolvimento de trabalhos interdisciplinares, o que torna o conhecimento um pouco fragmentado. Quatro professores afirmaram que inserir a disciplina mais tardiamente beneficia o aluno e facilita o processo de ensino-aprendizagem, porque o aluno já tem um conhecimento maior do funcionamento de uma empresa e domina melhor conteúdos considerados pré-requisitos como contabilidade financeira e matemática.

3.2.3. Conteúdo programático desenvolvido pelas disciplinas da área de custos

Os professores das instituições A e B reconhecem que o ensino destas disciplinas é bastante operacional porque a carga horária é insuficiente para que dediquem o tempo necessário a uma visão mais estratégica de custos. Já a instituição C possui uma disciplina voltada para a parte estratégica que possibilita ao aluno utilizar seus conhecimentos de custos como ferramenta de gestão estratégica.

Quando o tempo para desenvolver o conteúdo programático é considerado insuficiente os professores, geralmente, não modificam o programa, nem solicitam que isto seja feito, apenas escolhem os itens que consideram importantes para tratar em profundidade. Para alguns docentes esta solução não é a mais adequada porque acaba priorizando conteúdos diferentes, prejudicando a uniformidade do currículo. Outros docentes acrescentaram que o conteúdo nem sempre pode ser desenvolvido da forma mais adequada devido as dificuldades dos alunos em utilizar conceitos oriundos de outras disciplinas nos exercícios da área de custos.

3.2.4. Estratégias e recursos de ensino

A principal estratégia de ensino, citada por nove entrevistados, é a aula expositiva. Sete docentes declararam que complementam a exposição com exercícios em classe enquanto cinco também usam estudos de caso. Apenas um dos entrevistados tem como estratégia básica de ensino os estudos de caso, usando a aula expositiva como complemento. Uma das instituições (C) demonstrou interesse em incentivar o aluno a pesquisar e a analisar artigos de jornais e revistas.

Quanto aos recursos de ensino os professores utilizam transparências, giz e lousa. Em menor grau, recorrem aos filmes e recursos multimídia.

3.2.5. Formas de avaliação da aprendizagem

Todos os entrevistados citaram como formas de avaliação mais utilizadas as provas escritas e os exercícios em sala de aula. Quatro docentes também fazem uso dos resultados produzidos pelos estudos de caso na composição da avaliação do aluno. As três instituições exigem que, pelo menos, uma das avaliações seja feita por meio de prova escrita com peso

equivalente a 70% da nota final. Todos consideraram que a avaliação por meio de provas é deficiente e não reflete o real aprendizado do aluno, devendo ser complementada com outras atividades avaliativas. O número de alunos por sala – entre cinquenta e noventa – foi considerado o maior empecilho a uma avaliação de qualidade. Há uma variação entre as opiniões dos professores e coordenadores: enquanto os docentes consideram a avaliação como bastante deficiente, os coordenadores acreditam que ela, embora tendo algumas deficiências, consegue retratar de forma bastante aceitável o real aprendizado dos alunos.

3.2.6. Desenvolvimento dos programas das disciplinas

Os programas das disciplinas foram elaborados de forma diferente em cada uma das universidades pesquisadas. Na instituição A foi contratada uma equipe de especialistas da Fundação Getúlio Vargas para prestar assessoria. Na instituição B o professor recebeu o programa pronto do coordenador quando assumiu a disciplina. Na instituição C os professores se reuniram com o coordenador e elaboraram os programas.

As respostas dos sujeitos revelam dois aspectos em comum. O primeiro deles é o reconhecimento da influência dos programas das faculdades consideradas mais tradicionais e de melhor qualidade como a Fundação Getúlio Vargas, a Universidade de São Paulo e a Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. O segundo é a concessão de uma certa liberdade ao professor para alterar o programa sempre que este julgue necessário e a consciência, tanto de professores quanto de coordenadores, da necessidade de se reformular o programa constantemente. Percebe-se, no entanto, uma certa timidez dos professores em alterar o programa substancialmente, preferindo manter a estrutura básica que elaboraram ou receberam.

3.2.7. Pré-requisito

Nenhuma das faculdades pesquisadas possui um sistema formal de definição de pré-requisitos, embora os entrevistados considerem que o conhecimento de contabilidade financeira deveria anteceder a disciplina de contabilidade de custos. Para cinco entrevistados conhecimentos matemáticos básicos são necessários para um melhor desempenho dos alunos nas disciplinas da área de custos.

3.2.8. Bibliografia

A escolha da bibliografia para compor os planos de ensino das disciplinas foi realizada de duas formas diferentes. Em uma universidade a bibliografia foi definida inicialmente pelo docente que, posteriormente, consultou os outros professores da área. Nas outras duas a bibliografia foi passada ao professor pelo coordenador do curso. Há um livro texto – de Eliseu Martins - que vem sendo utilizado há anos exercendo forte influência sobre os planos de ensino das disciplinas de custos. Segundo os docentes a falta de livros de qualidade, com textos que facilitem a compreensão, tem dificultado a substituição desta bibliografia básica embora alguns professores a considerem antiga e com falhas. Os professores preferem não utilizar livros traduzidos, normalmente de autores norte-americanos, porque eles não são compatíveis com a realidade brasileira.

3.2.9. Integração entre os docentes que ministram as disciplinas da área.

Na instituição B a disciplina é ministrada por um único docente. Na instituição C, embora os docentes se conheçam há vários anos, o tempo de que dispõem para conversar sobre o ensino das disciplinas é pequeno. Na instituição A o coordenador do curso considera que a integração entre os dois docentes que ministram as disciplinas é muito boa, mas para os professores isto se deve mais a um relacionamento informal entre eles. Reuniões departamentais ocorrem apenas uma ou duas vezes por semestre e são consideradas insuficientes para uma melhor integração.

3.2.10. Influência exercida sobre os planos de ensino por técnicas recentemente desenvolvidas na área de custos.

Conforme os entrevistados da instituição A, as novas técnicas não provocaram significativas mudanças nos planos de ensino, sendo que apenas o Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi incorporado ao programa nos últimos anos. O principal motivo para não acrescentarem novas técnicas ao conteúdo programático das disciplinas foi a dificuldade em obter informações sobre quais delas são de fato usadas pelas empresas, quais se constituem em modismos passageiros e quais são propostas meramente acadêmicas. No caso da instituição B os

entrevistados declararam que o ensino de novas técnicas é bastante importante, mas a carga horária do curso impede o desenvolvimento destes temas. A instituição C é a que dedica maior carga horária ao ensino de novas técnicas de gestão de custos, dando ênfase à utilização de custos como ferramenta estratégica. Há acentuada influência de técnicas recentes e o conhecimento delas é considerado essencial à formação do administrador. Nesta instituição o ensino de custos para o atendimento de normas legais também é pouco valorizado porque, na visão dos docentes, o administrador necessita possuir fundamentalmente os conhecimentos que o ajudem a ser um melhor gestor.

4. Considerações finais

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

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

Em relação às instituições pesquisadas, foi possível verificar a preocupação de tornar o ensino de custos menos operacional, voltando-o mais para o processo de gestão, incluindo a gestão estratégica. Mas, transformar este desejo em prática parece esbarrar em algumas dificuldades, especialmente na inércia. Os professores se acostumam a ensinar uma disciplina de

uma determinada forma e com certo conteúdo, e depois fazem apenas pequenas mudanças, inclusive por sua dificuldade em abandonarem conteúdos antigos, substituindo-os por outros.

Um exemplo típico desta inércia é a afirmação de alguns docentes de que têm dificuldades em atualizar o conteúdo porque não sabem quais os métodos que são utilizados pelas empresas. Uma rápida busca feita pelos pesquisadores revelou que, ainda que não sejam abundantes, estes estudos existem e são acessíveis. A título de exemplo, podemos citar o trabalho de Robles e Marion (1999) que foi resultado de uma pesquisa realizada na região de Campinas, identificando as principais práticas adotadas e valorizadas pelas empresas desta região. Horngren, Foster e Datar (1997) também apresentam informação semelhante, sobre as técnicas de custeio utilizadas pelas empresas de diversos países como Canadá, Japão, Estados-Unidos e Inglaterra.

Um aspecto que merece profunda reflexão daqueles que organizam os currículos e desenvolvem atividades docentes na graduação refere-se ao fato do ensino, na área de custos, estar direcionado principalmente para o custo nas empresas industriais, desprezando a importância e as diferenças existentes no comércio e no setor de serviços. É importante, no entanto, rever esta ênfase considerando que, conforme apontado por Horngren, Foster e Datar (1997) o setor de serviços é atualmente o maior setor individual da economia.

Do ponto de vista educacional, o uso de apenas três estratégias de ensino e poucos recursos didáticos para o desenvolvimento da disciplina parece revelar o desconhecimento ou falta de motivação dos docentes para a adoção de um ensino mais diversificado, com utilização de diferentes modalidades de instrução. Em um mundo em constante mudança seria importante que o aluno pudesse vivenciar ambientes de aprendizagem e formas de avaliação ricos em estímulos ao raciocínio e ao enfrentamento de obstáculos e desafios que o aluno certamente encontrará fora do ambiente acadêmico.

Os conteúdos programáticos ministrados nas três instituições são bastante parecidos e, segundo a opinião dos docentes atingidos apenas parcialmente. A partir da análise dos planos de ensino é possível observar que as grandes mudanças no campo dos negócios, inclusive avanços tecnológicos, globalização e aumento da competição, não impactaram os programas tanto quanto deveriam. A mudança no custo de obtenção e gerenciamento da informação, que até alguns anos atrás era muito elevado, tornou a adaptação a novas formas de apuração e utilização das informações geradas pelos sistemas de custos uma necessidade premente. O ensino da contabilidade sempre assumiu que a obtenção e o processamento da informação eram caros e,

portanto, de grande valia. Atualmente, as informações além de serem facilmente obtidas, são abundantes e muito baratas. Em relação à área de administração, com a informatização, o gerenciamento eficiente das informações passou a ser uma importante rotina para a tomada de decisões nas empresas. As empresas, diante dos novos cenários, passaram a buscar maciçamente a obtenção de maior competitividade, através da minimização de custos a maior agilidade no processo decisório. A aquisição de equipamentos computacionais cada vez mais poderosos, tornaram a informação abundante, sendo necessário que o administrador esteja apto a escolher os sistemas que melhor atendam às necessidades particulares da organização onde atua, e consiga selecionar e utilizar bem tais informações, com uma visão estratégica e voltada para o aumento da competitividade.

Evidentemente este panorama das mudanças que estão ocorrendo no mundo dos negócios deveria servir de pano de fundo para os trabalhos de análise e avaliação curricular. No entanto, tais análises também devem levar em conta o que ocorre no interior das instituições escolares, levantando dados e informações sobre o desenvolvimento do próprio currículo e das disciplinas que dele fazem parte. Iniciativas de avaliação do ensino das disciplinas curriculares dos cursos de graduação não tem sido muito comum em nossa realidade, por isso acreditamos que o esforço de pesquisa e sistematização destes resultados poderão auxiliar aqueles envolvidos com os cursos de graduação em administração, especificamente com a área de custos, a refletirem sobre a pertinência e atualidade dos seus planos de ensino e da importância desta área do conhecimento na formação dos futuros administradores.

Referências Bibliográficas

ABREU, M. C. de; MASETTO, M. T. *O professor universitário em aula*. 5. ed. São Paulo: MG Ed. Associados, 1985.

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

ANGRAD. Pesquisas realizadas. *Dados comparativos do censo do MEC (1999/1998/1997)*. Disponível em: <http://www.angrad.com/angrad/censo.pdf> Acesso em: 30 julho 2003.

Análise dos programas de ensino da área de custos no currículo dos cursos de graduação em administração de empresas

BARDIN, L. *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 1977

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 9th. ed. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall, 1997.

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

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

MASETTO, M. T. *Competência pedagógica do professor universitário*. São Paulo: Summus, 2003.

ROBLES, A.; MARION, J. C. Geração, comunicação e utilização das informações de custos: resultados de pesquisa realizada na região de Campinas. In: *CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 7., 1999, São Paulo. *Anais ...*. São Paulo: FEA/USP, 1999.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

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