

## **Collective unconscious in the knowledge of cost accounting: from the perspective of accounting science students.**

Reception of originals: 01/28/2020  
Release for publication: 02/10/2021

### **Emerson da Silva Costa**

Discente em Ciências Contábeis

Instituição: Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN

Endereço: Curso de Ciências Contábeis – Rua Professor Antônio Campos – Bairro Costa e  
Silva – CEP: 59600-000 - Mossoró/RN - UERN

E-mail: [emersongov.ads@hotmail.com](mailto:emersongov.ads@hotmail.com)

### **Luana Cristina Morais de Oliveira**

Discente em Ciências Contábeis

Instituição: Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN

Endereço: Curso de Ciências Contábeis – Rua Professor Antônio Campos – Bairro Costa e  
Silva – CEP: 59600-000 - Mossoró/RN - UERN

E-mail: [luanacoliveiram@hotmail.com](mailto:luanacoliveiram@hotmail.com)

### **Keliane de Melo Ramalho**

Mestranda em Ciências Contábeis

Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN

Endereço: Campus Universitária Lagoa Nova, 1524, Natal/RN  
CEP: 59.078-970

E-mail: [keliane.melo.14@gmail.com](mailto:keliane.melo.14@gmail.com)

### **Wênka Preston Leite Batista da Costa**

Doutora em Administração pela Universidade Potiguar – UNP

Docente do Departamento de Ciências Contábeis – UERN

Instituição: Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN

Endereço: Curso de Ciências Contábeis – Rua Professor Antônio Campos – Bairro Costa e  
Silva – CEP: 59600-000 - Mossoró/RN - UERN

E-mail: [wenkapreston@hotmail.com](mailto:wenkapreston@hotmail.com)

### **Luiz Antonio Felix Júnior**

Doutorando em Administração pela Universidade Potiguar - UNP

Docente do Instituto Federal de Alagoas - IFAL

Instituição: Instituto Federal de Alagoas - IFAL

Endereço: Av. Benedito Bentes, S/N - Benedito Bentes, Maceió/AL, 57.084-649

E-mail: [luiz.felix@ifal.edu.br](mailto:luiz.felix@ifal.edu.br)

### **Jandeson Dantas da Silva**

Mestre em Administração e Controladoria pela Universidade Federal do Ceará - UFC

Docente do Departamento de Ciências Contábeis – UERN

Instituição: Universidade do Estado do Rio Grande do Norte – UERN

Endereço: Curso de Ciências Contábeis – Rua Professor Antônio Campos – Bairro Costa e  
Silva – CEP: 59600-000 - Mossoró/RN - UERN

## Abstract

The objective of this study was to identify factors that may influence the formation of the collective unconscious regarding the acceptance of variable costing and absorption methods in teaching cost accounting. For its development, a descriptive study was carried out through a survey applied to 179 students of the undergraduate course in accounting sciences, 84 from the Universidade Federal Rural do Semiárido (UFERSA) and 95 from the Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN), both located in the city of Mossoró, Rio Grande do Norte, in an online collection from April to May 2019. The students were divided into three groups in relation to the cost accounting discipline: those who did not attend the course, discipline, those who are taking the course and those who took the course. For data treatment, the SPSS® Software (v.20) was used and descriptive statistics and means comparison were evaluated (t test of a sample). The study's findings indicate that students who are taking the cost accounting discipline have a greater acceptance of the absorption method, and with the increase in the educational scale on the discipline, students change their conceptions and adhere to variable costing for management purposes, after taking the course. It was observed that the students are not able to have a notable differentiation between the variable costing and absorption methods, since most classify the absorption costing as relevant to the decision-making process, and still declared that there are few differences. According to findings, the lack of depth of the teaching methodology of the contents of the cost discipline may be the cause to explain why students are unable to differentiate the two methods.

**Keywords:** Collective unconscious. Cost accounting. Costing methods.

## 1. Introdução

A ciência contábil releva-se como uma área de estudo diversificada que tanto investiga aspectos ligados à própria ciência, como também leva a outros parâmetros e benefícios, tanto no campo de pesquisas, como na administração organizacional e gerencial contábil (LENZA, 2018).

Sua abordagem comportamental da contabilidade na literatura se caracterizou como uma área que investiga aspectos ligados ao comportamento humano e a mente aos fatores relacionados a uma dessas ramificações que surgem dessa ciência (BIRNBERG; LUFT; SHIELDS, 2007). Este instrumento auxilia, por exemplo, identificando se as escolhas interessantes ou não, para gestores e chefes de organizações, dessa forma, pode ser utilizada para o planejamento e para processo decisório envolvendo os diversos custos inseridos na produção de um bem ou serviço, fornecendo dados relevantes para controle e planejamento das operações atuais e futuras.

Dentre os ramos da contabilidade destaca-se, a contabilidade de custos que menciona várias técnicas para o custeio dos produtos. Entre as técnicas têm-se os métodos de custeio

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. vistos como a forma de apropriação dos custos aos seus portadores finais (COSTA *et al.*, 2016). Tan *et al.* (2009) enfatiza que deve-ser repensada a escolha de um método de custeio que mais possa se adequar a realidade da entidade, pois o mesmo pode vir a afetar as estimativas de custo em todas as operações. Dentre os métodos utilizados com maior ênfase, destacam-se os métodos de custeio por absorção e custeio variável, o primeiro busca satisfazer às necessidades a entidade, quando a mesma deseja que todos os custos estejam apropriados aos produtos e serviços oferecidos. Já o segundo, considera apenas os custos variáveis para apropriação dos produtos e serviços (SLOMSKI, *et al.*, 2003).

Dessa forma, a escolha pela adoção de um método de custeio varia de acordo com a perspectiva de cada indivíduo, por esse motivo, torna-se relevante evidenciar as razões pela decisão em adotar um destes métodos de custeio. Nesse sentido, Guerreiro, Casado e Bio (2001) enfatiza os estudos relacionados a contabilidade de custos e o inconsciente coletivo, utilizando arquétipos para esclarecer as razões pelo qual determinado método de custos é escolhido.

No que tange as pesquisas envolvendo a temática, Silva *et al.* (2015) relata que existe uma lacuna teórica, e ainda existem poucas pesquisas nesse campo de estudos, notadamente no que se relaciona a formação de inconsciente coletivo para esclarecer a utilização dos métodos de custeio variável ou por absorção para fins gerenciais, bem como nos resultados encontrados no estudo, até o momento foram conflitantes e inconclusivos, não chegando a um resultado satisfatório, o que incentiva a realização de novas pesquisas científicas.

Guerreiro, Casado e Bio (2001), Slomski, Batista e Carvalho (2003) e Silva *et al.* (2015) averiguaram a aceitação dos métodos de custeio, variável e absorção, por parte dos alunos de graduação em ciências contábeis, sob a abordagem teórica de Jung (1936) acerca dos arquétipos e inconsciente coletivo com a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção pelos estudantes de ciências contábeis. Portanto, demonstram ser necessária a aplicação da temática em outras instituições, realizando um comparativo com os resultados obtidos em suas pesquisas, buscando investigar se os resultados convergem ou divergem dos achados das suas investigações.

Com base no exposto, surge então a seguinte problemática neste estudo: Que fatores influenciam a formação de inconsciente coletivo quanto à aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção no ensino de contabilidade de custos?

O presente estudo teve como objetivo identificar os fatores que influenciam a formação de inconsciente coletivo quanto à aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção no ensino de contabilidade de custos. Para isso o estudo justifica-se pela relevância

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. do tema e a escassez de pesquisas sob a configuração proposta neste trabalho. O estudo fundamenta-se nos resultados conflitantes das investigações desenvolvidas por Guerreiro, Casado e Bio (2001), Slomski, Batista e Carvalho (2003) e Silva *et al.* (2015), buscando a compreensão do inconsciente dos diferentes grupos de alunos que cursaram ou não a disciplina de contabilidade de custos quanto a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção.

Para isso o estudo justifica-se pelas contínuas mudanças no ensino e na aprendizagem da ciência contábil, demandando que o discente como um futuro profissional contábil detenha o conhecimento necessário para atuar no mercado e se tratando de métodos de custeio, Silva *et al.* (2015) destaca que até os alunos de pós-graduação ainda costumam confundir os métodos de custeio já mencionados. Assim, torna-se relevante buscar entender os aspectos que podem influenciar o inconsciente coletivo e o quanto ele influi no entendimento dos discentes. Bem como pela temática abordada que há ainda a escassez de pesquisas sob a configuração proposta nesta pesquisa. Deste modo, contribuindo para o meio científico e acadêmico, oportunizando demonstrar o entendimento dos discentes a respeito dos métodos de custeio trabalhados nessa pesquisa na perspectiva da formação de inconsciente coletivo.

O estudo fundamenta-se nos resultados conflitantes das investigações desenvolvidas por Guerreiro, Casado e Bio (2001), Slomski, Batista e Carvalho (2003) e Silva *et al.* (2015), buscando a compreensão do inconsciente dos diferentes grupos de alunos que cursaram ou não a disciplina de contabilidade de custos quanto a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção

A presente pesquisa está estruturada em cinco partes que estão inter-relacionadas, em que se inicia com a introdução. Em sequência, o arcabouço teórico dos aspectos relevantes quanto ao ensino em contabilidade de custos e o comparativo entre o método de custeio por absorção e custeio variável. Em seguida, os procedimentos metodológicos de modo a atender ao objetivo da presente pesquisa. Posteriormente, os resultados obtidos com a análise dos dados. Por último, as considerações finais, onde com base nos achados se discute como o objetivo desse estudo foi alcançado.

## 2. Referencial Teórico

A discussão teórica do estudo está baseada na apresentação do que é a contabilidade de custos; um comparativo entre os métodos de custeio de absorção e o custeio variável; e por

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. fim são apresentados alguns estudos anteriores relacionados especificamente ao tema e que foram base para o desenvolvimento desta pesquisa.

## 2.1. A contabilidade de custos

A contabilidade de custo caracteriza-se como um ramo da ciência contábil, sendo esta uma ramificação de periódico aperfeiçoamento, utilizada em diversas atuações empresariais como instrumento gerencial, mais precisamente nas atividades de planejamento, controle, e processo decisório. Pode-se afirmar que a contabilidade de custo tem por finalidade calcular e relatar informações que são financeiras e não financeiras relativas à compra e ao consumo de recursos pela organização (LIMA, 2014).

Com o advento da revolução industrial, apontou-se que a contabilidade financeira já conseguia mais oferecer respostas às questões que envolviam custo e o processo produtivo, pois as organizações não só apenas comerciavam produtos prontos, mas convertia matéria-prima, adicionando valores, mão de obra e gastos totais com a produção, ocasionando o surgimento e valorização de novos produtos e serviços, sendo necessária uma gestão que focasse nos custos, surgindo assim a contabilidade de custos (FREZATTI; AGUIAR; GUERREIRO, 2007).

Horngrén, Foster e Datar (2000) relatam que este ramo da contabilidade possui como objetivo mensurar e demonstrar informações financeiras e não financeiras, no tocante à aquisição de custos e ao consumo de recursos usados pela entidade. Leone (2000) enfatiza que a contabilidade de custos se refere às atividades de coleta e fornecimento de conhecimentos, com foco no processo de decisório e na formulação das políticas das instituições.

Koliver (2008) afirma que a finalidade da contabilidade de custos é a geração de informações favoráveis à tomada de decisões, mediante a compreensão, classificação, registro, análise, interpretação de valores físicos e monetários de alterações patrimoniais, ocorridas, projetadas ou simuladas, referente ao ciclo operacional interno, com aspecto à tomada de decisões de caráter administrativo, nos diversos níveis de direção da entidade. Dessa forma, consolida-se o papel gerencial que a contabilidade de custos assume, não preocupando apenas registro e interpretação dos fatos, mas também com o processo decisório e a situação futura da entidade.

## 2.2. Comparativo entre o método de custeio por absorção e custeio variável

Segundo Martins (2010), custeio exprime a apropriação dos custos envolvidos no processo de produção de um bem ou da prestação de um serviço, ou seja, preocupa-se como a composição e apropriação dos custos. Beulke e Bertó (2000) descrevem, a definição de sistema de custeio como um conjunto de métodos tomados por uma empresa para o cálculo dos bens e serviços nela processados. Bruni e Famá (2002), completa afirmando que, os sistemas de custeio referem-se às metodologias de como os custos registram e transferem-se internamente na instituição.

Neste sentido, Crepaldi (2018) enfatiza que os métodos de custeio são procedimentos de apuração de custos, formas de acumulação e apuração dos custos. Assim, o método de custeio pode ser conceituado como um procedimento utilizado para realizar a apropriação de custos. Ainda para o autor, entre os métodos de custeio destacam-se o absorção e custeio variável, vistos como métodos mais tradicionais, assim como afirma Megliorini (2012).

O método de custeio absorção possui a metodologia de apropriação dos produtos envolvendo todos os custos inseridos no processo de fabricação, dessa forma apropria tanto diretos como indiretos, fixos ou variáveis. Para Martins (2010), este método de custeio é adequado, pois, não fere nenhum dos princípios contábeis, pois incide apropriação de todos os custos para fabricação de um bem e prestação de serviços, em período específico.

Para Santos (2009), o referido método é qualificado para avaliação de estoques, para fins de levantamento do balanço patrimonial e da demonstração do resultado. Entretanto, devem ser adotados alguns procedimentos para adoção do método, inicialmente torna-se necessário destinar os custos diretos, materiais diretos e mão de obra direta, pela efetiva utilização, notado que são custos relativos á produção, sendo possível constatar seu real consumo nos bens ou serviços e rateio dos custos indiretos, que são os itens que não estão inteiramente associados a produção de bens ou serviços, a partir de estimações de bases de rateio. Em seguida, deve-se separar a organização em departamentos de serviços (efetuam serviços assistenciais e não para ação direta sobre os bens e serviços) e em departamentos produtivos (realizam qualquer tipo de mudança sobre o produto inteiramente), sendo os custos indiretos, primeiramente, rateados aos departamentos. Depois, os departamentos de serviços transmitem seus custos para outros departamentos de serviços e para os custos de produção. Enfim, os departamentos de produção repassam seus custos aos bens ou serviços. Todas essas

**Custos e @gronegocio on line** - v. 16, n. 4, Oct/Dec. - 2020. ISSN 1808-2882  
[www.custoseagronegocioonline.com.br](http://www.custoseagronegocioonline.com.br)

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. transações, dos custos, dos departamentos de serviços para outros departamentos de serviços e para os produtivos, dos produtivos aos bens e serviços são feitas a partir de rateios. Como aos custos diretos, são designados aos bens e serviços por intermédio da sua efetiva utilização, ou significa, de forma simplificada e garantida (SANTOS, 2018).

Barbosa *et al.* (2011) apontam as seguintes vantagens da aplicação desse método: adota os princípios contábeis, constitui método legalmente aceito, como solicitado pela legislação do imposto de renda para o intuito de lucro. Associa todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos. Pode ser menos custoso de executar, desde que não requisite a separação dos custos em fixos e variáveis.

Os autores mencionam ainda as seguintes desvantagens: os custos, por não se relacionar com esse ou com aquele bem, ou serviço, são quase sempre partidos com base em critérios de rateio com grande grau de arbitrariedade. O custo fixo por unidade estar sujeito ao volume de produção, e o custo de um produto pode mudar em função da modificação de volume de outro produto. Os custos fixos vivem independentes, da produção ou não desta, ou daquela unidade e findam presentes no mesmo montante, mesmo que surjam oscilações em exatos limites, deste modo não precisam ser destinados aos bens e serviços.

Já o custeio variável nasceu nos Estados Unidos, em 1936, buscando suprir a lacuna de uma necessidade de estruturação dos custos (SANTOS, 2018). Dutra (2017), evidência que esse método surgiu em decorrência dos custos fixos, por isso, os custos estruturais, independentes do nível de produção efetiva e pela precisão de cada produto ou serviço gerar uma margem de contribuição positiva para absorver custos e despesas fixos. No entanto, a administração das empresas deixa de ter preocupação com o montante do lucro final para preocupar-se com o da margem de contribuição total, que se concretiza, na maioria das vezes, com a maximização da margem de contribuição.

À medida que no custeio por absorção, é determinado para satisfazer às disposições legais, os custos fixos são rateados aos produtos, no custeio variável, são sistematizados para atender à administração da empresa, somente os custos variáveis, que são os custos que tendem a variar de acordo com variações no volume de produção, dessa forma fazem parte do custo dos bens ou serviços, independentes de diretos ou indiretos (MEGLIORINI, 2012).

Conforme descreve Martins (2010), os custos fixos são relevantes na incorporação do valor de um bem ou serviço, entretanto não são proveitosos para fins de enfoques gerenciais, pois esses custos são incorridos, independente de alterações no volume de produção ou de prestação de serviço ocorrer, e são subdivididos aos bens ou serviços por meio de critérios de rateio, que contêm, envolvem graus de arbitrariedade. Além disso, há semelhança desses

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. custos fixos com o volume de produção, ou seja, crescendo o volume produzido, dispondo de menores custos fixos por unidade ou contrário. Portanto, o diagnóstico deverá contemplar o custo global dos bens ou serviços.

Meglierini (2012) e Barbosa *et al.* (2011) contudo, definem, as seguintes vantagens da aplicação do custeio variável. Os custos fixos, que têm, livremente, da produção ou não de determinado bem ou serviço ou do acréscimo ou diminuição, em definida capacidade instalada, da quantidade produzida, são considerados custos do período e, deste modo, não são alocados aos bens ou serviços. Não possui a prática do rateio. Identifica os bens ou serviços mais lucrativos. Reconhece a quantidade de bens ou serviços que a instituição precisa fabricar e comercializar para pagar seus custos fixos, despesas fixas e gerar receita. Os elementos precisos para a análise das relações custo, volume e lucro são ligeiramente alcançados no sistema de informação contábil. Ainda para os autores, uma desvantagem da utilização desse método de custeio, está na não aceitação por parte da auditoria externa das entidades, legislação do imposto de renda. Por este fato, alguns profissionais contábeis não utilizam o referido método, tendo em ferir os princípios fundamentais de contabilidade, no que tange a realização da receita, confrontação e competência.

### 2.3. Estudos Anteriores

Perante o que foi observado em outros estudos, o que incentivou a elaboração dessa pesquisa foi a existência de poucos trabalhos relacionados ao tema abordado nesta presente, onde os já realizados até então são relevantes para o meio acadêmico, uma vez que aborda o conhecimento dos discentes a respeito da contabilidade de custos, uma disciplina que está entre mais importante presente nos cursos de ciências contábeis, no quadro1, tem-se alguns dos estudos acadêmicos que foram publicados e seguem essa mesma linha de pesquisa.

#### Quadro 1: Pesquisas anteriores que relaciona o conhecimento de contabilidade de custos e inconsciente coletivo

Trabalho	Tema	Autor(es)	Revista	Intuito
A	Inconsciente coletivo no conhecimento de contabilidade de custos: uma abordagem a partir da Psicologia Analítica de Jung e os métodos de custeio variável e por absorção.	Silva <i>et al.</i> (2015).	Enfoque: reflexão contábil.	Analisar a aceitação dos discentes a respeito dos métodos de custeio variável e por absorção, observando se existe inconsciente coletivo de grupo.
	Os métodos de custeio	Slomski,	Revista de	Busca averiguar a existência

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da.

<b>B</b>	variável e por absorção e o inconsciente coletivo na contabilidade de custos em uma escola pública estadual em Ilhéus-BA.	Batista e Carvalho (2003).	Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ.	de inconsciente coletivo de grupo dos profissionais da Contabilidade sob a teoria analítica de Jung.
<b>C</b>	Algumas reflexões sobre os arquétipos e o inconsciente coletivo na contabilidade de custos: um estudo exploratório.	Guerreiro, Casado e Bio (2001).	Revista de Contabilidade São Paulo: CRC SP.	Através da utilização de arquétipos esclarecer as razões pelo qual determinado método de custeio é escolhido pelos discentes.

**Fonte:** Elaborado pelos autores (2019).

O trabalho a busca observar e analisar se existe um inconsciente coletivo nos diferentes grupos quanto o conhecimento e aceitação dos discentes em relação aos métodos de custeio variável e por absorção, sob a perspectiva da psicologia analítica que foi desenvolvida por Jung (1936). Compondo uma amostra de 150 respondentes de duas universidades, uma da região Nordeste e outra da região Sul do Brasil. Dividindo os estudantes participantes da pesquisa em três grupos: os que não cursou a disciplina de contabilidade de custos, os que estão cursando e os que já cursaram, sendo o grupo 1,2 e 3 respectivamente.

Dividiram o instrumento da coleta dos dados em blocos, para facilitar a análise dos resultados, em que o primeiro bloco o conhecimento dos mesmos em relação os métodos de custeio que faz parte da pesquisa. O segundo bloco composto pelos métodos de ensino utilizados pelos professores da disciplina de contabilidade de custos, com o intuito de buscar informações se o tipo de método de ensino utilizado influência no inconsciente de grupo.

Em seus resultados observaram que os estudantes têm dificuldade de diferenciar os métodos de custeio: variável e por absorção, sendo uma decorrência da falta de aprofundamento nos conteúdos da disciplina de contabilidade de custos, e conforme muda o estado que se encontra em relação a disciplina mudam os resultados obtidos, como, por exemplo disso são os alunos que já cursaram a disciplina e tem contato com os sistemas de contabilidade financeira, possuem um inconsciente coletivo que esta, relacionado com estes.

No artigo B, também procurou analisar a existência de um inconsciente de grupo coletivo nos futuros profissionais de contabilidade, quanto a disciplina de contabilidade de custos, especificamente, ao custeio variável e custeio por absorção, nos aspectos da psicologia analítica de Jung. A amostra composta por discentes também de duas universidades, uma do estado de Minas Gerais, a Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES, com 36 estudantes que não cursou a disciplina de contabilidade de custos e 34 que já cursaram , a outra do estado de São Paulo, da Universidade de São Paulo – USP, com 36 estudantes que não cursou a disciplina e 34 que já cursaram a disciplina, onde foi dividido nesses dois grupos

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. os respondentes. O instrumento elaborado pelos autores com dez questões, situações problemas em que se tinha a presença de uma escala *Likert*.

Diante dos resultados obtidos, os autores concluem que não se pode afirmar que na amostra pesquisa existe a presença de um inconsciente coletivo de grupo, pois não há uma tendência, ao quais os mesmos venham afirmar se ocorrem mudanças quanto à perspectiva do entendimento do aluno na disciplina de custos.

Já na pesquisa C, os autores buscam esclarecer os motivos quanto a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção pelos estudantes de ciências contábeis, por meio dos arquétipos, logo, verificando se existe a presença de inconsciente coletivo. Em sua amostra também se teve a presença de dois grupos, A e B, alunos recentemente admitidos no programa de pós- graduação de contabilidade e estudantes que já concluíram os créditos exigidos do programa, respectivamente. Com dez declarações/situações em que estes analisavam e respondiam com as expressões: eu concordo completamente, eu discordo completamente e não concordo e nem discordo.

Na conclusão do estudo os autores observaram que os discentes que entraram recente no programa tinha mais dificuldade em demonstrar conceitos certos, pode ser em decorrência da falta de colocar em prática o que foi visto em sala de aula, enquanto os que concluíram, depois da experiência vivida, apresentaram ter agregado novos conceitos e visões. Contudo, deixam claro que o estudo é inconclusivo, por se tratar de um tema ainda exploratório.

### **3. Métodos e Técnicas de Pesquisa**

A pesquisa é classificada como descritiva, pois têm como objetivo fundamental a descrição das particularidades de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de semelhanças entre variáveis, assim como se utiliza das técnicas padronizadas de coleta de dados (GIL, 2008). Como procedimento, desenvolveu-se um levantamento ou *survey*, que conforme Gil (2008) por meio deste procedimento há solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões apropriadas dos dados coletados. Portanto, a abordagem do problema que se refere a esta pesquisa, é apontada como quantitativa, conforme Raupp e Beuren (2006) esta abordagem caracteriza-se pela utilização de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados.

Como técnica de coleta de dados empregou-se um questionário de pesquisa que foi adaptado de Guerreiro, Casado e Bio (2001), Slomski, Batista e Carvalho (2003) e Silva *et al.*

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. (2015). Aplicado com os discentes do curso de Graduação em Ciências Contábeis de duas instituições de ensino superior: Universidade do Estado do Rio Grande do Norte, Campus Central - Mossoró\RN, (UERN) e Universidade Federal Rural do Semiárido - Mossoró\RN, (UFERSA), sendo está a composição da população de pesquisa, no tocante a amostra destacou-se um total de 179 respondentes das duas instituições, compreendendo em: UERN foram alcançados (95) respondentes e na UFERSA foram (84) respondentes.

Destaca que os discentes constituintes da pesquisa foram separados em três grupos de observação, o primeiro formado por discentes que não cursaram a disciplina de contabilidade de custos, o segundo grupo formado por discentes que estão cursando esta disciplina e o terceiro grupo formado por discentes que já cursaram a citada disciplina.

Os dados obtidos foram executados por meio de aplicações de questionários *on-line* nas universidades pesquisadas, entre os períodos de abril e maio de 2019. E o principal instrumento de coleta de dados foi constituído por um bloco de questões que envolvem onze perguntas que permitiram em primeira fase, captar aspectos relativos à concepção sobre o inconsciente coletivo quanto à aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção, tendo como parâmetros os mesmos usados por Slomski *et al.* (2003).

Na segunda fase e última às perguntas buscaram coletar afirmações acerca dos métodos de ensino adotados por docentes em contabilidade de custos, e analisar a influência das práticas de ensino sobre a formação do inconsciente de grupo exclusivamente no ensino de contabilidade de custos.

Os dados coletados foram examinados a partir dos *softwares Microsoft Word, Excel* (versão *Windows 2010*) e *Statistical Package for the Social Sciences* (IBM SPSS *Statistics 20.0*). A análise dos dados envolveu o uso de técnicas de análise estatística descritiva de comparação de médias (teste t de uma amostra). Que teve como base os mesmos métodos que foram adotados nos estudos antecedentes desenvolvidos por Guerreiro, Casado e Bio (2001), Slomski, Batista e Carvalho (2003) e Silva *et al.* (2015).

No que se refere ao teste t, destaca-se que o mesmo corresponde a um teste de hipóteses, cujo objetivo consiste na utilização de conceitos e técnicas estatísticas para rejeitar ou não, determinadas hipóteses nulas, sendo utilizado com ênfase para comparação de amostra com população, amostra pareadas e independentes, dentre outras (FEIJOO, 2010). No presente estudo, o teste foi utilizado como intuito de comparar as médias de uma amostra pareada, tendo em vista que houve a separação dos discentes em três grupos de observação, conforme descrito na análise e discussão dos resultados.

## 4. Análise e Discussão dos Resultados

Nessa fase da pesquisa são apresentados três momentos, iniciando pela caracterização da amostra, seguido pela percepção dos respondentes sobre os métodos de custeio e finalizando com uma discussão sobre os métodos de ensino da contabilidade de custos.

### 4.1. Caracterização da amostra

Na tabela 1, tem-se a caracterização da amostra, formada por discentes de ciências contábeis, quanto ao sexo do respondente e o atual estado que se encontram quanto as disciplinas de contabilidade de custos.

**Tabela 1: Características e dados das amostras pesquisadas**

Sexo	Feminino	Masculino	Soma	Total
Fi (UERN)	55	40	95	179
Fi (%)	57,90	42,10	100,00	100,00
Fi (UFERSA)	38	46	84	
Fi (%)	45,24	54,76	100,00	
Grupo	Grupo que não Cursaram	Grupo que está Cursando	Grupo que já Cursou	Total
Fi (UERN)	42	24	29	95
Fi (%)	44,21	25,26	30,53	100,00
Fi (UFERSA)	44	23	17	84
Fi (%)	52,38	27,38	20,24	100,00

Fi: Frequência absoluta / Fi (%): Frequência relativa

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

A Tabela 1 mostra que, 179 estudantes das duas universidades constitui a amostra da pesquisa, em que 52% são do sexo feminino e 48% do sexo masculino e que integram três grupos diferentes. O grupo um, envolve alunos que não estudaram a disciplina de custos (52,38%). Já o grupo dois, é constituído por alunos que estão terminando a disciplina de custos (27,38%). E por último, o grupo três, é instituído por alunos que já estudaram esta disciplina (20,24%).

### 4.2. Percepções sobre os métodos de custeio

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da.

A Tabela 2 descreve os resultados sobre a percepção dos métodos de custeio compostos por toda a amostra de discentes, separados entre os que não estudaram custos, grupo 1, os que estão estudando, grupo 2 e os que já estudaram, grupo 3. Onde foram atribuídos pesos conforme a seguir: sem importância peso 1, pouco importante peso 2, importante peso 3, muito importante 4 e fundamental peso 5.

**Tabela 2: Resultados sobre a percepção dos métodos de custeio em diversos grupos**

Grupos	N	Média	Desvio padrão	Erro padrão da média	T	Sig (2 extremidades)
<b>(UERN)</b>						
Grupo 1	42	3,5	0,89033	0,13738	25,477	0
Grupo 2	24	3,375	1,37722	0,28112	12,005	0
Grupo 3	29	3,4828	1,24271	0,23077	15,092	0
<b>(UFERSA)</b>						
Grupo 1	44	3,4318	1,12885	0,17018	20,166	0
Grupo 2	23	3,7391	1,38883	0,28959	12,912	0
Grupo 3	17	3,7059	1,1048	0,26795	13,83	0

Fonte: Dados da Pesquisa (2019).

Os resultados expostos na Tabela 2 apontam um (teste t) com nível de significância dos resultados menores que 0,05, deste modo, descartar-se a hipótese nula de igualdade. Acham-se desigualdades significantes entre as médias dos grupos 1, 2 e 3 das duas universidades, UERN e UFERSA, os alunos que ainda não estudaram a disciplina de contabilidade de custos adotam atitude mais voltada ao custeio por absorção. Logo, os alunos que estão concluindo ou já estudaram esta disciplina, adquirem médias voltam-se com maior frequência para o custeio variável. Portanto, as médias sofrem declínio gradualmente de acordo com o nível de conhecimento da disciplina.

Os resultados são concordantes com a confirmação de Jung (1995) que metodizou que a reflexão de que se torna essencial que os indivíduos avaliem novamente o conscientemente tudo que é aceito inconscientemente, objetivando alterações em seu comportamento. Do mesmo modo corresponde relativamente aos encontrados na pesquisa de Slomski *et al.* (2003), que descobriu resultados opostos em duas amostras diferentes.

### 4.3. Métodos de ensino na disciplina contabilidade de custo

Nesta fase da pesquisa, para se analisar a influência das práticas de ensino na formação de inconsciente de grupo na contabilidade de custos, é preciso que os alunos participantes da pesquisa tenham cursado ou estejam concluindo esta disciplina. Deste modo,

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. os alunos que não cursaram a disciplina (Grupo 1) foram excluídos da etapa dos resultados. Os achados da pesquisa em relação à relevância atribuída à contabilidade de custos, o custeio por absorção e o custeio variável serão exibidos na subsequência. Na tabela 3, tem-se a percepção dos discentes em relação à relevância atribuída à contabilidade de custos ao nível gerencial.

**Tabela 3: Resultados sobre a percepção dos discentes em relação à relevância atribuída à contabilidade de custos em nível gerencial**

Grupos	Sem importância	Pouco importante	Importante	Muito importante	Fundamental
<b>(UERN)</b>					
Grupo 2	0	4,17	33,33	33,33	29,17
Grupo 3	0	24,14	34,48	20,69	20,69
<b>(UFERSA)</b>					
Grupo 2	0	13,04	34,78	43,48	8,70
Grupo 3	0	23,53	11,76	29,41	35,30

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Conforme na Tabela 3, os resultados apresentam-se à concepção sobre a importância atribuída a contabilidade de custos dos grupos que estudam ou já estudaram a disciplina de contabilidade de custos na UERN e na UFERSA. Observando somente as variáveis: importante, muito importante e fundamental, a média do grupo 2 dos alunos da UERN é 31,94% , do grupo 3, 25,29%, enquanto a média do grupo 2 da UFERSA é 28,99 % e do grupo 3, 25,49%, logo, os alunos concordam sobre a importância da contabilidade de custos ao nível gerencial, o que indica que os alunos compreendem a contabilidade de custos como ferramenta de gestão capaz de sustentar o processo decisório dos gestores. Com os achados, observa-se a contabilidade de custos como muito importante ao nível gerencial, sendo os discentes da UFERSA os que mais classificaram desta forma, , grupo 2, 43,48%, e grupo 3, 29,41% respectivamente, em relação aos alunos da UERN grupo 2, 33,33% e grupo 3, 20,69%, sugerindo um maior direcionamento da disciplina para fins gerenciais.

Objetivando estimar a concepção dos discentes em relação à importância atribuída ao custeio por absorção ao nível gerencial, um novo interrogatório foi executado a estes grupos de alunos, tendo em vista a mesma escala de importância destinada. Os resultados desta observação são exibidos na Tabela 4.

**Tabela 4: Resultados sobre a percepção dos discentes em relação à relevância atribuída ao custeio por absorção ao nível gerencial**

Grupos	Sem importância	Pouco importante	Importante	Muito importante	Fundamental
<b>(UERN)</b>					

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da.

Grupo 2	4,17	33,33	16,67	12,50	33,33
Grupo 3	3,44	24,14	20,69	24,14	27,59
<b>(UFERSA)</b>					
Grupo 2	4,35	21,74	17,39	8,69	47,83
Grupo 3	5,88	5,88	23,53	41,18	23,53

**Fonte:** dados da pesquisa (2019).

Em relação à importância atribuída ao custeio por absorção para fins gerenciais, os resultados expostos na Tabela 4 apontam que os discentes consideram este método fundamental na tomada de decisão, representando o grupo 2 da UERN 33,33% e grupo 3 com 27,59%, na UFERSA o grupo 2, 47,83% e grupo 3 23,53%. Há poucas respostas que consideram este método sem importância, com grupo 2 da UERN 4,17% e grupo 3 3,44%, já na UFERSA grupo 2 4,35% e grupo 3 5,88%. Para os respondentes alunos da UFERSA, o grupo 2, 47,83% adotam como fundamental e o grupo 3, 41,18% como muito importante o método custeio por absorção ao nível gerencial.

Para tanto os alunos da UERN, o maior resultado foi para opção pouco importante e fundamental para o grupo 2, 33,33%, para cada, e grupo 3, 27,59% para a opção fundamental e 24,14% pouco importante. Estes resultados comprovam que boa parte dos alunos adotam o método de custeio por absorção como favorável ao processo de gestão, o que confirma com os achados de Guerreiro, Casado e Bio (2004). Ainda cursando a disciplina de custos, alguns alunos não conseguem desligar-se de conceitos classificados como impróprios para fins gerenciais.

A Tabela 5 demonstra os resultados da análise sobre a concepção dos discentes em relação à importância atribuída ao custeio variável em nível gerencial.

**Tabela 5: Resultados sobre a percepção dos discentes em relação à relevância atribuída ao custeio variável ao nível gerencial**

Grupos	Sem importância	Pouco importante	Importante	Muito importante	Fundamental
<b>(UERN)</b>					
Grupo 2	0	12,5	16,67	45,83	25,00
Grupo 3	17,24	6,90	31,03	34,48	10,35
<b>(UFERSA)</b>					
Grupo 2	4,35	43,48	8,69	26,09	17,39
Grupo 3	0	29,41	11,76	41,18	17,65

**Fonte:** dados da pesquisa (2019).

Observa-se a partir dos resultados exibidos na Tabela 5, que os estudantes da UERN, do grupo 2 45,83% consideram como muito importante o custeio variável para fins gerenciais e 34,48% do grupo 3, dos respondentes. Por conseguinte, para os alunos da UFERSA, grupo 2, considera pouco importante com 43,48% e grupo 3, adotam muito importante com 41,18%

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. dos respondentes. Tais resultados auxiliam na comprovação da discussão anterior de que talvez haja uma evidência maior da disciplina para fins gerenciais nesta instituição. Ainda não sendo conclusivos, estes resultados providenciam ênfases de outras variáveis não evidenciadas no estudo que pode influenciar o ensino da contabilidade de custos nas instituições de ensino, o que impulsiona a realização de novas pesquisas.

Na Tabela 6 são evidenciados os resultados relacionados à percepção dos alunos em comparação ao nível de distinção observada entre as abordagens dos métodos de custeio por absorção e variável. Para o reconhecimento de tais percepções, os alunos foram solicitados a responder em uma escala de resposta em que 0 significa não sei responder, 1 indica sem diferenças, 5 indica poucas diferenças e 10 significa totalmente diferentes.

**Tabela 6: Resultados sobre a compreensão do nível de diferença entre custeio por absorção e custeio variável**

Grupos	N	Média	Desvio padrão	Erro padrão da média	T	Sig (2 extremidades)
<b>(UERN)</b>						
Grupo 2	24	5,7083	3,5811	0,73099	7,809	0
Grupo 3	29	8	3,25137	0,60376	13,25	0
<b>(UFERSA)</b>						
Grupo 2	23	6,0435	3,62414	0,75569	7,997	0
Grupo 3	17	7,6471	2,57248	0,62392	12,257	0

**Fonte:** dados da pesquisa (2019).

Os resultados demonstrados na Tabela 6 apontam um *teste t* com nível de significância dos resultados menores que 0,05, deste modo descartar-se a hipótese nula de igualdade. Observa-se diferenças significantes entre as médias dos grupos 2 e 3 das duas universidades. Assim sendo, há variantes entre as médias dos grupos. Visualizando a escala exposta, as médias dos grupos da UERN indicam poucas diferenças no grupo 2 e próximo a totalmente diferentes para o grupo 3. Já para os estudantes da UFERSA, a média para o grupo 2 é próxima de poucas diferenças e com proximidade para totalmente diferentes para o grupo 3. Por outro lado, nos alunos do grupo 3, da UERN e UFERSA, a média encontrada foi superior 7,6000 apontando que estes grupos de alunos já entende as distinções entre as abordagens dos métodos de custeio variável e por absorção.

À vista disso, compreende-se que os achados vão ao encontro das explicações de Guerreiro, Casado e Bio (2004), em que os estudantes não visivelmente determinam as distinções entre o custeio por absorção, variável e os aspectos financeiros e gerenciais da contabilidade. Provavelmente estes resultados podem estar relacionados à evidência da disciplina, no qual alguns cursos podem focalizar mais os aspectos financeiros da contabilidade, ao invés dos aspectos gerenciais.

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da.

Os resultados encontrados pode ser um dos aspectos para se justificar o baixo grau de efetivação nas práticas gerenciais das organizações (GUERREIRO *et al.*, 2011) e a preservação de conceitos e práticas contábeis usadas para fins financeiros serem aceitas para fins gerenciais. Assim essa aparência, pode ser mencionada a adoção do método de custeio por absorção e de critérios de rateios, tão criticados para fins gerenciais, mas evidentes no procedimento decisório de muitas instituições (SANTOS *et al.*, 2007). Deste modo, além do desenvolvimento de inconsciente próprio proveniente da contabilidade financeira, compreender que as metodologias e práticas de ensino, a formação docente e a abordagem das disciplinas pertinentes à contabilidade de custos, podem ser mais uma das influências usadas para esclarecer a concepção de inconsciente de grupo na contabilidade de custos e a presença de tais diversidades.

Na tabela 7, procurou-se primeiramente, através da análise descritiva dos dados, localizar os métodos e práticas de ensino adotadas pelos docentes no ensino da disciplina de contabilidade de custos, com o objetivo de constatar aparências similaridades e dessemelhanças entre tais práticas no ensino desta disciplina. Conforme segue a demonstração dos resultados encontrados.

**Tabela 7: Resultados sobre os métodos usados pelos docentes no ensino dos conteúdos associados à disciplina de contabilidade de custos**

Grupos	Aulas expositivas	Estudos de caso	Debates	Seminários	Visitas técnicas	Aulas no laboratório	Outros
<b>(UERN)</b>							
Grupo 2	28,82	12,16	47,56	8,68	2,78	0	0
Grupo 3	41,22	22,24	19,65	15,34	1,55	0	0
<b>(UFERSA)</b>							
Grupo 2	33,34	26,81	21,74	2,17	0	15,94	0
Grupo 3	27,35	12,65	30,29	19,51	1,18	7,84	1,18

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Bem como observado na Tabela 7, para o grupo 2, da UERN, os maiores percentuais se concentram nas abordagens utilizadas referente as aulas de debates com 47,56%, aulas expositivas 28,82% e estudos de caso 12,16%. Logo, para o grupo 3, a maior parte foi aulas expositivas 41,22%, estudos de caso 22,24% e aulas de debates 19,65%. Em correlação aos grupos compostos por discentes da UFERSA, observa-se uma tendência entre as principais abordagens empregadas. No grupo 2, as abordagens usadas no ensino desta disciplina foram aulas expositivas 33,34%, estudos de caso 26,81% e debates 21,74%. No entanto, de acordo com o grupo 3, foram debates 30,29%, aulas expositivas 27,35% e seminários 19,51%.

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. Observando os métodos de ensino usados nas duas universidades, nota-se que na UERN há variações nas práticas de ensino ressaltadas pelos dois grupos estudados, o que mostra que há desigualdades nas abordagens utilizadas pelos docentes desta instituição quanto ao ensino da disciplina contabilidade de custos. Aulas expositivas, estudo de casos e debates são mais repetitivos no grupo 3. Porém, no grupo 2, são mais recorrentes debates e aulas expositivas respectivamente. Os resultados descobertos nos grupos de alunos da UFERSA possuem também variâncias desiguais. Percebe-se que os estudantes do grupo 3 citaram debates, aulas expositivas e seminários como os métodos de ensino mais empregados pelos docentes. Já o grupo 2, informam que aulas expositivas, estudo de casos e debates são os mais utilizados pelos docentes.

Comparativamente percebe-se que na UERN os estudantes do grupo 2 citaram visitas técnicas como um método de ensino empregado pelos docentes, o qual não foi informado pelos alunos do grupo 2 da UFERSA. Por outro lado, na UFERSA notou a frequência de aulas em laboratório, no grupo 2 e 3, o que não foi descrito pelos alunos da UERN. Os achados demonstram a perspectiva de Guerreiro, Casado e Bio (2004), no tocante a existência de diferentes práticas de ensino, as quais podem evidenciar e justificar a formação de inconsciente do referido grupo alunos.

Efetuada a observação sobre as abordagens empregadas pelos docentes no ensino dos conteúdos associados à disciplina de contabilidade de custos, seguiu-se para a análise da percepção dos alunos sobre como as contribuições da contabilidade de custos, do custeio por absorção e do custeio variável ao nível gerencial foram vividas na disciplina., conforme exposto na Tabela 8.

**Tabela 8: Resultados da compreensão dos alunos sobre como foram tratadas na disciplina as contribuições da contabilidade de custos em nível gerencial**

Grupos	Não sei do que trata	Nunca discutido	Apenas Apresentado	Discutido superficialmente	Discutido em profundidade
<b>(UERN)</b>					
Grupo 2	12,50	20,83	37,50	25,00	4,17
Grupo 3	10,34	10,34	41,38	31,04	6,90
<b>(UFERSA)</b>					
Grupo 2	17,39	26,09	34,78	17,39	4,35
Grupo 3	5,88	23,54	11,76	11,76	47,06

Fonte: dados da pesquisa (2019).

De acordo com análise da Tabela 8, os resultados a partir da percepção dos alunos do grupo 2 e 3 da UERN, que demonstram a disciplina de contabilidade de custos com enfoque gerencial foi apenas apresentado com 37,50% grupo 2 e 41,38% grupo 3 ou discutida superficialmente, 25,00% grupo 2 e 31,04% grupo 3. Estes achados mostram que talvez os

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. docentes destas disciplinas não destacassem a relevância da contabilidade de custos sob a expectativa gerencial, o que poderia demonstrar estas decorrências. Quanto aos grupos da UFERSA, os resultados localizados são parcialmente desiguais.

Ao passo que os estudantes da UFERSA do grupo 2, 34,78% confirmou que o tema foi apenas apresentado, enquanto os discentes do grupo 3, 47,06% afirmam que o tema foi discutido em profundidade. Nesta situação, nota-se que existiu uma discussão a respeito da relevância da contabilidade de custos ao nível gerencial, contudo, não é provável se concluir se esta discussão foi apropriada segundo a percepção dos alunos. Embora não conclusivos estes resultados fornecem evidências que sugerem que a ênfase da disciplina executada pelo professor também pode influenciar a percepção dos estudantes sob a sua relevância ao nível gerencial, o que, por decorrência, visa a influenciar a formação do inconsciente de grupo na contabilidade de custos. Tais evidências convêm com as observações oferecidas por Guerreiro, Casado e Bio (2004).

Tendo em vista analisar, sob a perspectiva gerencial, a realçar a importância destacada pelo professor a abordagem dos métodos de custeio por absorção e variável, realizou-se os mesmos procedimentos de pesquisa aos estudantes participantes do estudo. Os resultados referentes à percepção dos alunos em semelhança as contribuições do custeio por absorção em nível gerencial, assim como este tema foi abordado na disciplina contabilidade de custos são exibidos na Tabela 9.

**Tabela 9: Resultados da compreensão dos alunos sobre como foram tratadas na disciplina de contabilidade de custos as contribuições do custeio por absorção em nível gerencial**

Grupos	Não sei do que trata	Nunca discutido	Apenas apresentado	Discutido superficialmente	Discutido em profundidade
<b>(UERN)</b>					
Grupo 2	20,83	8,33	29,18	33,33	8,33
Grupo 3	13,8	10,34	24,14	41,38	10,34
<b>(UFERSA)</b>					
Grupo 2	21,74	13,04	17,4	34,78	13,04
Grupo 3	17,65	11,76	5,88	23,53	41,18

Fonte: dados da pesquisa (2019).

Os achados na Tabela 9 explicitam que para os discentes do grupo 2 e 3 da UERN, as contribuições do custeio por absorção ao nível gerencial foram abordadas na disciplina como apenas apresentado no grupo 2, 29,18% e grupo 3, 24,14% ou discutido superficialmente com 33,33 % grupo 2 e 41,38% grupo 3. Logo para os estudantes do grupo 2 da UFERSA o tema foi discutido superficialmente com cerca de 34,78% ou não sabem do que se trata com percentual de 21,74%. E por fim, grupo 3 da UFERSA, para 41,18% o tema foi discutido em

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. profundidade ou discutido superficialmente com percentual de 23,53%. Na Tabela 10 são exibidos os resultados relativos às contribuições do custeio variável ao nível gerencial, assim como este tema foi tratado na disciplina contabilidade de custos.

**Tabela 10: Resultados da compreensão dos alunos sobre como foram tratadas na disciplina de contabilidade de custos as contribuições do custeio variável em nível gerencial**

Grupos	Não sei do que trata	Nunca discutido	Apenas apresentado	Discutido superficialmente	Discutido em profundidade
<b>(UERN)</b>					
Grupo 2	20,83	4,17	37,5	29,17	8,33
Grupo 3	6,9	20,69	37,93	24,14	10,34
<b>(UFERSA)</b>					
Grupo 2	0	17,4	21,74	30,43	30,43
Grupo 3	0	17,65	17,65	23,53	41,17

**Fonte:** dados da pesquisa (2019).

Os resultados referidos na Tabela 10 comprovam que para os alunos do grupo 2 e 3 da UERN, o tema foi apenas apresentado grupo 2, 37,5% e grupo 3 37,93% e discutido superficialmente 29,17% grupo 2 e 24,14% grupo 3. Prontamente para os estudantes do grupo 2 da UFERSA o tema foi discutido superficialmente 30,43% e discutido em profundidade nessa mesma igualdade. Em semelhança aos alunos do grupo 3 da UFERSA, os resultados descobertos foram semelhantes aos respondentes do grupo 2, do estudo, assim sendo, discutido em profundidade 41,17% e discutido superficialmente cerca de 23,53%, o que demonstra uma similaridade entre os estudantes de uma mesma turma. Os efeitos adquiridos neste questionamento foram os mais contraditórios entre os itens pesquisados neste estudo, o que expõe que o tópico custeio variável sob a perspectiva gerencial não é compreendido pelos discentes como um assunto discutido com profundidade.

Em conformidade com os resultados achados nesta fase de estudo, pode-se constatar que existem distintas técnicas de ensino sendo usadas pelos docentes na disciplina de contabilidade de custos. De maneira desigual, nota-se que estes temas não são evidenciados com profundidade para a maior parte dos alunos, especialmente aos alunos da UERN. Em ampla parte dos resultados, houve superioridade de indicações para a opção de resposta, apenas abordada e discutida superficialmente.

Observados os resultados do estudo, pode-se verificar que a falta de aprofundamento seja um fator que esclareça porque os alunos não claramente especificam as diversidades entre o custeio de absorção, variável e os aspectos financeiros e gerenciais da contabilidade, já que os cursos podem estar destacando os aspectos financeiros da contabilidade, ao invés do foco gerencial. Assim sendo, os resultados são correspondentes as explicações prestadas por

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. Guerreiro, Casado e Bio (2004), quando os mesmos enfatizam a formação do inconsciente de grupo no ensino de contabilidade de custos. Por conseguinte, pode-se examinar que além da formação de inconsciente próprio com surgimentos da contabilidade financeira, metodologias e práticas de ensino, tais como a abordagem das disciplinas e conteúdos prestados no ensino de contabilidade de custos também pode influenciar a formação de inconsciente de grupo nesta disciplina.

## 5. Considerações Finais

A proposta da pesquisa é de estudar o inconsciente de diferentes grupos quanto à aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção para fins gerenciais na perspectiva dos discentes de ciências contábeis. Foi possível alcançar tal objetivo, pois os resultados da pesquisa comprovam que os discentes de ciências contábeis que ainda não tiveram contato com a disciplina de contabilidade de custos têm atitudes com maiores aceitações aos métodos de custeio por absorção. À medida que se avança no estudo da disciplina de custos os alunos alteram essas aceitações ao método de custeio por absorção e incidem maior adesão ao método do custeio variável.

Os achados condizem com o estudo desenvolvido por Slomski *et al.* (2003), do mesmo modo como as percepções teóricas relatadas por Jung (1936), demonstrando que a reflexão é essencial para que os indivíduos possam reavaliar conscientemente tudo o que se têm aceitado inconscientemente (GUERREIRO *et al.*, 2006). Os alunos que concluem a disciplina de contabilidade de custos já são capazes de pensar sobre as contribuições do custeio variável para fins gerencial, o que também possibilita analisar o quanto este método é apropriado para decisões gerenciais, relativamente às limitações da aplicação do custeio por absorção para a mesma destinação.

Além disso, foi observado que determinados alunos não souberam perceber adequadamente as diferenças existentes entre os métodos de custeio variável e por absorção, ainda que já tenha cursado a disciplina de custos. Os achados mostram que outros fatores também influenciam a formação do inconsciente de grupo quanto à aceitação dos métodos de custeio para fins gerenciais no ensino de contabilidade de custos, o que pode derivar em um tipo de inconsciente específico gerado por esse grupo de estudantes.

Embora os resultados encontrados apontem que há variações de compreensão na maior parte dos discentes que cursaram a citada disciplina de custos, porém, ainda existem alguns alunos que não possui o entendimento das desigualdades existentes entre os métodos de

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. custeio variável e por absorção para fins gerenciais ou declararem serem poucas as diferenças para esses dois métodos que por consequência pode estar interligados com as diversas práticas de ensino empregados pelos docentes e o destaque dado em foco à disciplina custos.

Os resultados indicam que constam diferenças nas técnicas e abordagem no ensino da disciplina por parte dos docentes, que de acordo os estudantes, de maneira suposta não houve uma abordagem com profundidade para a maior parte dos universitários participantes do estudo. As decorrências desta pesquisa, mesmo que não decisivas, proveem contribuições para a percepção da formação de inconsciente de grupo no ensino de contabilidade de custos, benefícios para a adesão de técnicas de gestão apropriadas para os fins decisórios, no entanto, as causas destes fatores necessitam ser pesquisados em novos estudos.

A contribuição do estudo se dá de forma teórica e gerencial. Teoricamente, pois o estudo contribui com a literatura sobre inconsciente coletivo, especialmente no tocando a temas da contabilidade de custos, com literatura ainda escassa, direcionando assim novos estudos. Em relação ao aspecto gerencial o estudo direciona sua contribuição à prática do ensino da contabilidade de custos, por estudar a compreensão de seu conteúdo, compreendendo e ressaltando os motivos que afetam o ensino da contabilidade de custos, tornando possíveis reflexões sobre a forma como este é desenvolvido.

Em resumo, pode-se concluir que a deficiência de profundidade dos conteúdos abordados na disciplina custo possa ser um motivo para explicar porque os alunos não reavaliaram conscientemente o que adquiriu inconscientemente as diferenças entre as contribuições e limitações dos métodos de custeio por absorção e variável para fins gerenciais e financeiros. Percebe-se também que as práticas docentes e métodos de ensino, e a relevância oferecida à disciplina são processos que destinar-se a influenciar a formação de inconsciente coletivo quanto à aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção no ensino de contabilidade de custos.

Como limitação da pesquisa é destacável o fato de se explorar apenas duas universidades públicas de ensino que ofertam o curso de graduação em ciências contábeis da cidade de Mossoró/RN, assim, os resultados identificados não podem ser generalizados.

Por fim, a expectativa e a recomendação é que sejam realizados novos estudos a respeito desse tema em outras universidades de ensino superiores públicas ou privadas, com a finalidade de se obter resultados que divergem ou convergem destes encontrados. Da mesma forma, com outros grupos específicos, métodos de custeio diferentes desses adotados no estudo e a influência de práticas de ensino nos conteúdos ministrados, como também a formação do professor e experiência profissional na área contábil necessitam ser consideradas

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. em futuras pesquisas, de modo que, se possa analisar a influência dos fatores na formação de um inconsciente de grupo específico no ensino de contabilidade de custos.

## 6. Referências

ANDRADE, M. M. de. *Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. *Gestão de custos e resultado na saúde: hospitais, clínicas, laboratórios e congêneres*. São Paulo: Saraiva, 2000.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel*. São Paulo: Atlas, 2002.

BARBOSA, C. A. BARBOSA, C. A.; BARBOSA, J. C.; DIAS, L. C. N.; CREPALDI, S. A. *Elaboração e análise de diferentes métodos de custeio*. 2011. Disponível em: <http://www.unifenas.br/extensao/administracao/ivcongresso/ca064ex.htm> Acesso em: 02 abril. 2019.

BIRNBERG, J. G.; LUFT, J.; SHIELDS, M. D. Psychology theory in management accounting research. *Handbooks of Management Accounting Research*, v. 1, p. 113-135, 2006.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) - Estoques*. Brasília, DF: 2009. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/243\\_CPC\\_16\\_R1\\_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2013.pdf). Acesso em: 02 abr. 2019.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. *Contabilidade de custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

COSTA, W. P. L. B.; SILVA, J. D.; LEONE, R. J. G.; PESSOA, M. N. M.; SILVA, S. L. P. Fatores Influenciadores da Adoção de um Método de Costing na Perspectiva de Profissionais em Contabilidade com Atuação no Setor Industrial. *RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, v. 15, n. 3, p. 1169-1192, 2016.

DUTRA, R. G. *Custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 2017.

FEIJOO, AMLC. *Provas estatísticas*. In: A pesquisa e a estatística na psicologia e na educação [online]. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisas Sociais, 2010, pp. 43-69. ISBN: 978-85-7982-048-9. Available from SciELO Books . Disponível em: <http://books.scielo.org/id/yvnwq/pdf/fejoo-9788579820489-10.pdf> Acesso: 01 fev. 2020.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B.; GUERREIRO, R. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 18, n. 44, p. 9-22, 2007.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. GUERREIRO, R.; CASADO, T.; BIO, S. R. Some reflections on the archetypes in cost accounting: an exploratory study. *Journal of Applied Management Accounting Research*, v. 2, n. 1, p. 41-54, 2004.

GUERREIRO, R.; CASADO, T.; BIO, S. R. Algumas reflexões sobre os arquétipos e o inconsciente coletivo na contabilidade de custos: um estudo exploratório. *Revista de Contabilidade CRC SP*, São Paulo, n. 15, p. 4-21, mar., 2001.

GUERREIRO, R.; FREZATTI, F.; CASADO, T. Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista Contabilidade & Finanças*, p. 7-21, Set., 2006.

GUERREIRO, R.; CORNACHIONE JR, E. B.; SOUTES, D.O. A utilização de artefatos modernos de contabilidade gerencial por empresas brasileiras. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, v. 22, n. 55, 2011.

GUERREIRO, R. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. *Contabilidade de Custos*. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos. Editora S. A., 2000.

JUNG, C. G. The concept of the collective unconscious. *Collected works*, v. 9, n. 1, p. 42, 1936.

JUNG, C. G. *Psicologia do inconsciente*. Petrópolis: Vozes, 1995.

KOLIVER, O. *Contabilidade de custos*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

LENZA, P. (coord.). *Contabilidade geral e avançada esquematizado*. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

LEONE, G. S. G. *Custos: planejamento, implantação e controle*. São Paulo: Atlas, 2000.

MEGLIORINI, E. *Custos: análise e gestão*. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2010.

PASHANG, H.; ÖSTERLUND, U.; JOHANSSON, K. Cost Accounting, Ethical Accountability and Accounting Principles. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, v. 10, n. 1, p. 20-31, 2014.

PONG, C.; MITCHELL, F. Accounting for a disappearance: a contribution to the history of the value added statement in the UK. *Accounting Historians Journal*. v. 27, p. 173, Dec., 2005.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2006.

Costa, E. da S.; Oliveira, L.C.M. de; Ramalho, K. de M.; Costa, W.P.L.B. da; Felix Junior, L.A.; Silva, J.D. da. SILVA, A. C. R. *A importância da pesquisa científica no ensino da contabilidade - caminhos da investigação*. 2011. Disponível em: [http://www.descolando.com.br/resources/a\\_importancia\\_da\\_pesquisa\\_cientifica\\_no\\_ensino\\_da\\_contabil.pdf](http://www.descolando.com.br/resources/a_importancia_da_pesquisa_cientifica_no_ensino_da_contabil.pdf). Acesso em: 17 abril. 2019.

SILVA, T. B. de J. LAY, L. A.; PAMPLONA, E.; ZONATTO, V. C. da SILVA. Inconsciente coletivo no conhecimento de contabilidade de custos: uma abordagem a partir da Psicologia Analítica de Jung e os métodos de custeio variável e por absorção. *Enfoque: reflexão contábil*, v. 34, n. 2, p. 123 – 142, 2015.

SANTOS, M. A. dos. *Contabilidade de Custos*. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância, 2018.

SLOMSKI, V.; BATISTA, I. V. C; CARVALHO, E. M. Os métodos de custeio variável e por absorção e o inconsciente coletivo na contabilidade de custos. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 8, n. 1, p. 9-20, 2003.

SANTOS, J. J. *Manual de contabilidade e análise de custos*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

SANTOS, J. J. *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.

SANTOS, A. R.; ALMEIDA, L. B.; CROZATTI, J. Considerações sobre o processo de institucionalização de área organizacional de controladoria: uma abordagem de interação da visão da psicologia humana, cultura organizacional à teoria institucional. In: XXXI ENANPAD 2007, 2007, Rio de Janeiro, RJ. *Anais...* Rio de Janeiro, RJ: ANPAD, 2007.

TAN, S. S.; RUTTEN, F. F. H.; VAN INEVELD, B. M.; REDEKOP, W. K.; ROIJEN, L. H. V. Comparing methodologies for the cost estimation of hospital services. *The European Journal of Health Economics*, v. 10, n. 1, p. 39-45, 2009.