

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

DOI: 10.4025/enfoque.v34i2.28462

Thiago Bruno de Jesus Silva

Mestrando em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB).
thiagobruno.silva@yahoo.com.br

Luís Antonio Lay

Mestrando em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB).
luisantoniolay@gmail.com

Edgar Pamplona

Mestrando em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB).
edgarpamplona@hotmail.com

Vinícius Costa da Silva Zonatto

Doutor em Ciências Contábeis e Administração (FURB).
Professor do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB).
edgarpamplona@hotmail.com

Recebido em: 08.07.2015

Aceito em: 14.09.2015

2ª versão aceita em: 29.09.2015

RESUMO

O objetivo do estudo foi analisar o inconsciente de diferentes grupos de alunos quanto a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção, fundamentando-se na teoria de psicologia analítica desenvolvida por Jung (1936) sobre arquétipos e inconsciente coletivo. A pesquisa foi realizada com discentes de Ciências Contábeis de uma universidade baiana e outra catarinense em uma amostra de 150 respondentes. Utilizou-se os procedimentos estatísticos do teste de comparação de médias e análise descritiva dos dados para a realização das inferências sob o objeto de estudo. Os resultados indicam que os estudantes mudam a postura e tendem a apresentar uma maior aderência às concepções teóricas do custeio variável para fins gerenciais, após cursarem a disciplina de contabilidade de custos. Esta mudança não ocorre no grupo de alunos que possui experiência profissional na área contábil, o que sugere a existência de um tipo específico de inconsciente coletivo relacionado ao uso de sistemas de contabilidade baseados na contabilidade financeira. Verificou-se que os estudantes não possuem clara definição das diferenças existentes entre os métodos de custeio variável e por absorção, uma vez que a maioria dos participantes da pesquisa considera o custeio por absorção importante para a tomada de decisões, além de afirmarem que existe pouca diferença entre estes métodos. A falta de profundidade no ensino dos conteúdos desta disciplina pode ser um fator que explique por que os discentes não claramente discriminam as diferenças entre a utilização de ambos os métodos para fins gerenciais, bem como os aspectos financeiros e gerenciais da contabilidade.

Palavras chave: Inconsciente coletivo. Ensino de contabilidade de custos. Arquétipos. Custeio Variável e Absorção.

Collective unconscious in cost accounting knowledge: an approach based on the Jungian Analytical Psychology and the methods of variable costing and absorption costing

ABSTRACT

This study aimed at analyzing the unconscious of different groups of students as regards the acceptance of the variable-costing and absorption-costing methods. To reach such a goal, we relied on the topics archetypes and collective unconscious from the Analytical Psychology Theory developed by Jung (1936).

Enf.: Ref. Cont.	UEM - Paraná	v. 34	n. 2	p. 123-142	maio/ago de 2015
------------------	--------------	-------	------	------------	------------------

One hundred and fifty accounting students from a university located in the state of Bahia and another one in the state of Santa Catarina, Brazil, participated in the study. To be able to draw inferences about the object of study, we employed the statistical procedures of mean comparison and analytical description of the data. Results indicate that the students change their attitude and tend to use the theoretical concepts of variable costing for management purposes after attending the cost accounting course. This change in attitude does not happen in the group of students that possess professional experience in the accounting area, suggesting the existence of a specific type of collective unconscious related to the use of accounting systems based on financial accounting. It seems that the students do not have in their minds a clear definition of the differences between the methods of variable costing and absorption costing because the majority of the participants consider absorption costing relevant to the decision-making process as well as state that there is little difference between these methods. The lack of opportunities to teach these contents may be the reason why university students do not clearly discriminate the differences between the use of both methods for management purposes as well as financial purposes.

Keywords: Collective Unconscious. Cost Accounting Teaching. Archetypes. Variable Costing and Absorption Costing Methods.

1 INTRODUÇÃO

A abordagem comportamental da contabilidade tem sido caracterizada na literatura como o campo de estudos que investiga fatores relacionados a mente e o comportamento humano (BIRNBERG; LUFT; SHIELDS, 2007). Um aspecto que tem estimulado a investigação comportamental da contabilidade versa sobre as decisões humanas. Diversos autores têm sugerido que as decisões humanas estão indiretamente relacionadas ao inconsciente do indivíduo (GUERREIRO; CASADO; BIO, 2001; GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006; FERNANDES; ZONATTO, 2013), assim como as escolhas realizadas pelos gestores nas organizações, as quais poderiam estar relacionadas à sua percepção natural de seleção de oportunidades (FERNANDES; ZONATTO, 2013), independentemente de serem estas adequadas ou inadequadas para a organização (GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006).

Tais percepções afetam o design do sistema de controle gerencial da organização, bem como o uso das informações que suportam o processo decisório dos gestores, o que pode fragilizar o processo de gerenciamento da organização. Neste contexto, a psicologia analítica fornece um referencial explicativo para a investigação comportamental sob esta perspectiva teórica na área contábil (ESPEJO et al., 2009).

Sob a perspectiva da psicologia analítica de Jung (1936), o desenvolvimento do ser humano estaria

relacionado as suas experiências passadas na busca pelo futuro. Logo, os indivíduos possuem um inconsciente que pode influenciar as suas decisões. Este inconsciente é abordado pela teoria como arquétipos. Arquétipo ou inconsciente de um próprio grupo pode ser caracterizado como uma espécie de aptidão para reproduzir constantemente as mesmas ideias míticas, se não as mesmas, pelo menos parecidas (FABER; MAYER, 2009). Como resultado, todos os seres humanos que compartilham as mesmas experiências mostram uma tendência a perceber significados comuns incorporados em um símbolo, mesmo em um nível inconsciente (BRADSHAW; STORM, 2012).

A contabilidade como uma atividade milenar possui uma base psíquica comum que é semelhante ao conceito de inconsciente próprio de grupo, constituindo uma espécie de “inconsciente coletivo dos contadores” ou um repertório grupal de pessoas sujeitas à sua influência (GUERREIRO et al., 2001). Nesta área de estudos, o inconsciente coletivo, por meio dos arquétipos, pode esclarecer diversas decisões ou escolhas realizadas por indivíduos, como o fato de se observar um acentuado descompasso entre a teoria e prática relacionada ao uso de artefatos tradicionais ou modernos de contabilidade e o baixo grau de implementação de práticas gerenciais nas organizações (GUERREIRO et al., 2011). Segundo Chan et al. (2013), os indivíduos interpretam o mundo por meio de arquétipos, porém sem estar ciente da sua existência.

No que se refere aos conceitos da contabilidade de custos, poucos estudos têm procurado investigar aspectos psicológicos que influenciam as crenças e preconceitos dos profissionais de contabilidade relacionados a essa área (GUERREIRO; CASADO; BIO, 2001; SLOMSKI; BATISTA; CARVALHO, 2003; GUERREIRO; BIO; CASADO, 2004), o que se apresenta como uma lacuna teórica ainda pouco investigada neste campo de estudos. Especificamente no que se refere a formação de inconsciente coletivo para explicar a utilização dos métodos de custeio variável ou por absorção para fins gerenciais, os resultados encontrados até o momento foram conflitantes e inconclusivos, o que estimula a realização de novos estudos.

Guerreiro et al. (2001) promoveram uma reflexão sobre as causas de aceitação por pessoas da área contábil de conceitos que já foram comprovados como ineficazes para a gestão das empresas. Os autores concluíram que as causas comportamentais condicionam e induzem um grupo de pessoas a aceitarem determinados conceitos e que a reflexão leva as pessoas a mudarem suas percepções, crenças, valores, conceitos e comportamentos. Apesar de tais achados, os autores também observaram que alguns alunos não conseguiram se libertar dos antigos sistemas de pensamento, mesmo tendo passado pelo Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis. Estes indivíduos, definidos pelos autores como pessoas altamente intelectualizadas, continuaram aceitando conceitos contábeis inadequados para fins gerenciais, o que evidencia que outros fatores podem influenciar a formação do inconsciente dos indivíduos.

Também sob a perspectiva teórica de Jung (1936; 1981; 1995) e a partir dos resultados encontrados por Guerreiro et al. (2001), Slomski, Batista e Carvalho (2003) investigaram a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção pelos alunos de graduação em Ciências Contábeis de duas universidades. Diferentemente dos achados encontrados por Guerreiro et al. (2001), na amostra investigada, os autores não encontraram indícios que sustentem a formação do inconsciente de grupo. Estes resultados revelam que outros fatores no ambiente de ensino podem influenciar a formação do inconsciente de grupo na Contabilidade, os quais não foram observados na investigação realizada por estes autores, estimulando a realização de novos estudos.

Procurando compreender as razões que podem levar determinados indivíduos a persistirem em suas convicções, Guerreiro et al. (2004) apresentaram algumas possíveis explicações para o inconsciente coletivo na contabilidade de custos. Para os autores, os métodos de ensino na graduação podem diferir entre instituições e professores, assim como a ênfase dada a disciplina, o que poderia estar relacionado ao nível de formação do docente (especialista, mestre ou doutor). A ênfase financeira ou gerencial direcionada na disciplina também poderia influenciar a compreensão dos alunos em relação as limitações do custeio por absorção para fins gerenciais. No entanto, tais explicações não foram testadas empiricamente em novos estudos, a fim de se verificar sua real influência na formação de inconsciente de grupo no ensino da contabilidade de custos, bem como na aceitação destes conceitos.

Neste contexto, a partir de tais suposições (GUERREIRO et al., 2004) e considerando-se os resultados conflitantes dos estudos desenvolvidos por Guerreiro et al. (2001) e Slomski, Batista e Carvalho (2003), este estudo busca analisar o 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, fundamentando-se na teoria da psicologia analítica desenvolvida por Jung (1936; 1981; 1995) sobre arquétipos e inconsciente coletivo. Para tanto, busca-se investigar a seguinte questão de pesquisa: Que fatores influenciam a formação de inconsciente coletivo quanto a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção no ensino de contabilidade de custos?

O estudo justifica-se pela importância do tema e a escassez de pesquisas sob a configuração proposta neste trabalho. A compreensão de fatores relacionados a formação do inconsciente humano pode contribuir para o entendimento de fatores que podem favorecer ou inibir a adoção de conceitos adequados de práticas gerenciais nas organizações. Os resultados deste estudo fornecem evidências que permitirão compreender a influência das práticas de ensino de contabilidade de custos na adoção dos conceitos relacionados aos métodos de custeio por absorção e custeio variável, sob a perspectiva gerencial, tema ainda pouco investigado na literatura comportamental da contabilidade. Da mesma forma, permitem avaliar a sua influência na formação de inconsciente de grupo. O ambiente de ensino é o local adequado

para a promoção de reflexões sobre conceitos e a utilização das finalidades de ambos os métodos. Portanto, espera-se que este influencie a compreensão das diferenças entre tais métodos para fins gerenciais. Adicionalmente, este estudo fornece evidências de como outras variáveis como experiência profissional e formação docente influenciam este contexto.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Hoopwood (2007) explica que a pesquisa em contabilidade é fortemente interdisciplinar, visto que novos campos de investigação estão frequentemente influenciando o seu desenvolvimento. Neste sentido, alguns estudos internacionais têm lançado mão de conceitos da psicologia para explicar o comportamento humano no processo de tomada de decisões (ALLINSON; HAYES, 1996; GARDNER; CHENG; LUCKETT; SCHULZ, 2003; HOUGH; GALLÉN, 2006; HALL, 2008). No Brasil, encontram-se escassos estudos sobre a psicologia e contabilidade gerencial (GUERREIRO; CASADO; BIO, 2004; GUERREIRO; FREZATTI; CASADO, 2006; SANTOS; ALMEIDA; CROZATTI, 2007; ESPEJO et al., 2009; COSTA et al., 2011; ZONATTO et al., 2013), o que abre perspectivas para a realização de novos estudos.

De acordo com Guerreiro et al. (2001), a preocupação com a pesquisa de aspectos psicológicos que influenciam as crenças e preconceitos dos profissionais de contabilidade relacionados com a área de contabilidade de custos é um contexto que precisa ser melhor investigado na área comportamental da contabilidade. É neste contexto que se insere este estudo.

2.1 INCONSCIENTE COLETIVO, ARQUÉTIPOS E O ENSINO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

O inconsciente coletivo, segundo Jung (1995), é uma figuração do mundo, representando a um só tempo a sedimentação multimilenar da experiência. Com o decorrer do tempo, foram-se definindo certos traços nessa configuração. Os arquétipos são impulsos psíquicos inconscientes que são impessoais, herdados por traços que norteiam e motivam os pensamentos, emoções e comportamentos muito antes de qualquer consciência se desenvolver (CHANG et al., 2013). O inconsciente coletivo é o resíduo psíquico da evolução humana, acumulado em decorrência de

repetidas experiências ao longo de várias gerações. Os arquétipos desempenham um papel crítico de interligação do indivíduo com seu inconsciente coletivo, perfazendo assim, padrões que estruturam os pensamentos humanos e ordenam o mundo (MORGAN, 1996).

Jung (1936; 1981) teorizou que as grandes decisões da vida humana são muito mais sujeitas a instintos e outros fatores de inconsciente misterioso, do que do seu consciente e o bom senso. Nesta perspectiva, passa-se a ter uma explicação do porque determinadas práticas de contabilidade gerencial permanecem sendo adotadas por determinados indivíduos, mesmo estes sabendo que estas podem não ser as mais adequadas para fins gerenciais.

No ensino de contabilidade, poucos estudos foram desenvolvidos procurando-se avaliar a influência entre tais relacionamentos. Ao procurarem entender as causas de aceitação por muitos profissionais da contabilidade de conceitos que já foram comprovados como ineficazes para a gestão das empresas, Guerreiro et al. (2001) depararam-se com resultados contraditórios. Os autores verificaram que alguns alunos, mesmo já tendo passado por um Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu*, não conseguiram “libertar-se de alguns conceitos”, o que indica que outros fatores inconscientes podem influenciar o seu sistema de pensamentos e, por consequência, a aceitação de tais conceitos.

O papel do ensino é importante na mudança de comportamento, uma vez que este estimula a reflexão dos discentes. A reflexão é fundamental para que os indivíduos possam conscientemente reavaliar tudo o que eles têm aceito inconscientemente, com vista a mudar o seu comportamento conforme o caso (JUNG, 1995). O processo de reflexão e crítica é fundamental para a quebra da inércia e para a escolha consciente de alternativas conceituais racionais e otimizadoras compatíveis com valores fundamentais do grupo (GUERREIRO et al., 2006).

Apesar disto, ao investigar a aplicação das concepções teóricas de Jung (1936), sobre arquétipos e inconsciente coletivo, com a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção por alunos de diferentes cursos de graduação em Ciências Contábeis de duas universidades, Slomski et al. (2003) não encontraram indícios que sustentem a formação do inconsciente de grupo,

a partir do ensino de contabilidade de custos, resultados que vão de encontro aos encontrados por Guerreiro et al. (2001) e a abordagem teórica proposta por Jung (1936), no que se refere a mudança de comportamento a partir da reflexão crítica.

De acordo com os autores, como os achados não asseguram uma mudança de concepção, bem como os sinais não seguem uma tendência, percebe-se a necessidade de mais estudos em outros contextos para se comparar e compreender as razões que podem influenciar estes resultados análogos. Tais resultados têm despertado o interesse de outros pesquisadores da área comportamental da contabilidade, que também encontraram evidências de que a aceitação de conceitos da contabilidade financeira vem sendo utilizados como uma prática gestão em várias organizações, o que reflete a baixa implementação de novas ferramentas gerenciais pelas empresas (MEGLIORINI; GUERREIRO, 2004; GUERREIRO et al., 2005a).

Procurando uma explicação para tais resultados, Guerreiro et al. (2004), ao comparar dois grupos de alunos de pós-graduação em contabilidade, avaliando suas concepções teóricas sob o ensino da contabilidade de custos, sugerem que outros fatores relacionados ao ensino da contabilidade podem influenciar a formação do inconsciente de grupo. Métodos de ensino, práticas docentes, a formação do professor e a ênfase dada a disciplina poderiam explicar o fato de que, mesmo após cursar a disciplina de contabilidade de custos, determinados alunos continuam aceitando conceitos tidos como ineficazes do ponto de vista gerencial.

Tendo em vista os resultados conflitantes encontrados na literatura, bem como as possíveis explicações para tais resultados, apresentadas por Guerreiro et al. (2004), face as diferenças no ensino da disciplina de contabilidade de custos, torna-se oportuno investigar o inconsciente de 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, considerando-se tais evidências e as concepções teóricas da psicologia analítica desenvolvida por Jung (1936).

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS E OS MÉTODOS DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO E VARIÁVEL

A contabilidade de custos apresenta várias metodologias para o custeio dos produtos. Duas correntes metodológicas muito utilizadas para determinar o custo dos objetos a serem custeados são o custeio por absorção e o custeio variável. Tan et al. (2009) ressaltam que a escolha do método de custeio pode afetar significativamente as estimativas de custo. De acordo com Slomski et al. (2003), o custeio por absorção atende às necessidades quando a maior preocupação da empresa é assegurar que todos os custos estejam apropriados aos objetos de custeio. Neste caso, quando se utiliza deste método, procura-se custear o produto atribuindo-lhe também parte do custo fixo. A apropriação dos custos indiretos aos produtos é efetuada utilizando-se critérios de rateio.

Conforme explicam Pong e Mitchell (2005), a seleção das concepções desta metodologia de custeio para o relatório financeiro não representa, portanto, uma escolha fundamentada com uma superioridade comprovada ao longo de sua alternativa, uma vez que, para fins gerenciais, o custeio variável seria o método mais adequado. O método de custeio variável (direto) foi desenvolvido usando a análise da margem de contribuição dos produtos (GUERREIRO et al., 2004). Pashang e Johansson (2014) explicam que o custeio variável fornece informações sobre o uso dos recursos necessários ao desenvolvimento das atividades. Diversos autores explicam, de forma fundamentada, que a utilização do método de custeio por absorção para decisões gerenciais conduz à tomada de decisões incorretas (GUERREIRO et al., 2001).

Apesar disto, no Brasil, estudos recentes têm identificado que o uso de conceitos relacionados a contabilidade financeira para fins gerenciais permanecem sendo utilizados por diferentes gestores (MEGLIORINI; GUERREIRO, 2004; GUERREIRO et al., 2005a; FREZATTI et al., 2007; SANTOS et al., 2007; GUERREIRO et al., 2011). Segundo Ryan, Scapens e Theobald (2003), a maioria dos sistemas de contabilidade são baseados na contabilidade financeira, o que pode explicar tais resultados. Sob a perspectiva comportamental da contabilidade, esses fatores inconscientes presentes no dia a dia das organizações influenciam as escolhas dos gestores. Assim, o uso de informações da contabilidade

financeira para fins gerenciais permanece alinhado ao uso dos sistemas de contabilidade, resistindo-se portanto a adoção de novas ideias (GUERREIRO et al., 2004).

Os arquétipos explicam como os significados simbólicos influenciam o inconsciente do indivíduo (CHANG et al., 2013). A contabilidade, como uma atividade antiga que possui uma base psíquica com certas semelhanças com o conceito de inconsciente de grupo, pode influenciar o pensamento dos indivíduos. Portanto, este grupo de indivíduos constitui um tipo de inconsciente coletivo de formas de pensamento entre os contadores e pessoas que estão sob sua influência. Assim sendo, estas formas de pensamento são constituídas pelos diferentes conceitos, crenças e experiências de muitas pessoas no campo da contabilidade, desenvolvidos durante um longo período de tempo (SANTOS, 1976). Eles não são verdadeiros arquétipos no sentido Junguiano, mas eles trabalham em um modo semelhante e possuem uma forma semelhante de energia psíquica, o que também pode influenciar tais escolhas do gestor (SANTOS, 1976; GUERREIRO et al., 2001).

Tendo em vista o papel do ensino na reflexão e na mudança de comportamentos dos indivíduos (JUNG, 1995; GUERREIRO et al., 2006), torna-se oportuno investigar se as práticas de ensino utilizadas na contabilidade de custos podem influenciar a formação do inconsciente de grupo

quanto a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção para fins gerenciais. Tais motivações, estimulam a realização deste estudo.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

O objetivo geral do estudo foi analisar o inconsciente dos diferentes grupos de alunos quanto a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção, fundamentando-se na teoria da psicologia analítica desenvolvida por C. G. Jung sobre arquétipos e inconsciente coletivo. Para tanto, foi realizada uma pesquisa exploratória, por meio de um levantamento, com abordagem quantitativa dos dados. A amostra da pesquisa compreendeu discentes do Curso de Graduação em Ciências Contábeis de duas instituições de ensino superior: Universidade Estadual da Bahia (UNEB) e Universidade Regional de Blumenau (FURB). Na UNEB foram alcançados 80 respondentes e na FURB foram 70 respondentes.

Os discentes participantes da pesquisa foram divididos em três grupos de análise, sendo o primeiro formado por discentes que não cursaram a disciplina de contabilidade de custos, o segundo grupo formado com discentes que estão cursando esta disciplina (em fase de conclusão) e o terceiro grupo formado por discentes que já cursaram a referida disciplina. A Tabela 1 evidencia o perfil destes alunos.

Tabela 1 - Características da amostra estudada

Gênero	Feminino	Masculino	Soma	Total
Fi (FURB)	47	23	70	150
Fi%	67,69	32,31	100,00	100,00
Fi (UNEB)	38	42	80	
Fi%	47,50	52,50	100,00	
Grupo	Grupo que não cursaram	Grupo que está cursando	Grupo que já cursou	
Fi (FURB)	35	21	14	70
Fi%	50,00	30,00	20,00	100,00
Fi (UNEB)	38	19	23	80
Fi%	76,00	23,75	17,50	100,00
Experiência Profissional	Grupo que não cursaram	Grupo que está cursando	Grupo que já cursou	
Fi (FURB)	23	19	14	
Fi%	66,00	90,50	100,00	
Fi (UNEB)	21	13	10	
Fi%	60,00	26,00	43,50	

Legenda: Fi - Frequência Absoluta; Fi% - Frequência Relativa

Fonte: Elaboração própria

Como pode-se verificar na Tabela 1, 150 estudantes das duas instituições compõe a amostra da pesquisa, em que 55% são do gênero feminino e 45% do gênero masculino. Observa-se também que 67% dos discentes possuem experiência profissional na área contábil. A coleta de dados foi realizada por meio da aplicação de questionários *in loco* nas instituições pesquisadas, no período de novembro e dezembro de 2014, uma vez que este período representava o final do semestre letivo e, portanto, os alunos que estavam cursando a disciplina já deveriam ter visto os conteúdos objetos de investigação.

O instrumento de coleta de dados foi formado por dois blocos de questões. O primeiro bloco busca capturar aspectos relativos a concepção sobre os métodos de custeio variável e por absorção, sendo o mesmo instrumento de coleta de dados utilizados por Slomski et al. (2003), que buscou relacionar a abordagem teórica de Jung (1936) sobre arquétipos e inconsciente coletivo com a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção pelos alunos de graduação em Ciências Contábeis de duas universidades. Assim como realizado por Slomski et al. (2003), para tabulação dos dados relacionados ao primeiro bloco de questões, foram atribuídos pesos para cada uma das alternativas propostas, em que a soma do total de pontos obtidos nos questionamentos realizados indica a percepção do discente em relação a aplicação dos métodos de custeio variável ou por absorção para fins gerenciais.

O segundo bloco de questões foi desenvolvido para este estudo (Quadro 1), sendo formado por oito perguntas que possibilitaram coletar afirmativas relacionadas aos métodos de ensino adotados por docentes em contabilidade de custos. A coleta destas informações busca investigar a influência das práticas de ensino sobre a formação do inconsciente de grupo especificamente no ensino de contabilidade de custos, em que se busca encontrar evidências que possam indicar a confirmação das possíveis explicações para os resultados conflitantes, destacados por Guerreiro et al. (2004) em sua pesquisa.

Quadro 1 - Afirmações sobre o ensino contábil na disciplina de contabilidade de custos

1) Quais abordagens foram utilizadas pelo professor no ensino dos conteúdos da disciplina de Contabilidade de Custos (para esta questão pode assinalar mais de uma alternativa de resposta) ☐ Aulas expositivas ☐ Estudos de casos ☐ Debates ☐ Seminários ☐ Visitas técnicas ☐ Aulas no laboratório ☐ Outros: Especificar _____										
2) Em sua opinião, qual a importância atribuída à contabilidade de custos em nível gerencial ☐ Sem importância ☐ Pouco importante ☐ Importante ☐ Muito importante ☐ Fundamental										
3) Em sua opinião, qual a importância atribuída ao custeio por absorção em nível gerencial ☐ Sem importância ☐ Pouco importante ☐ Importante ☐ Muito importante ☐ Fundamental										
4) Em sua opinião, qual a importância atribuída ao custeio variável em nível gerencial ☐ Sem importância ☐ Pouco importante ☐ Importante ☐ Muito importante ☐ Fundamental										
5) No que se refere às contribuições da contabilidade de custos em nível gerencial, como este tema foi tratado na disciplina de contabilidade de custos ☐ Não sei do que se trata ☐ Nunca foi discutido ☐ Apenas foi apresentado pelo professor da disciplina ☐ Foi discutido superficialmente com o grupo ☐ Foi discutido em profundidade com o grupo										
6) No que se refere às contribuições do custeio por absorção em nível gerencial, como este tema foi tratado na disciplina de contabilidade de custos ☐ Não sei do que se trata ☐ Nunca foi discutido ☐ Apenas foi apresentado pelo professor da disciplina ☐ Foi discutido superficialmente com o grupo ☐ Foi discutido em profundidade com o grupo										
7) No que se refere às contribuições do custeio variável em nível gerencial, como este tema foi tratado na disciplina de contabilidade de custos ☐ Não sei do que se trata ☐ Nunca foi discutido ☐ Apenas foi apresentado pelo professor da disciplina ☐ Foi discutido superficialmente com o grupo ☐ Foi discutido em profundidade com o grupo										
8) Em sua opinião, considerando as escalas apresentadas a seguir, assinale o nível de diferença percebida entre as abordagens dos métodos de custeio por absorção e variável. 0 - Não sei responder 1 - Sem diferenças 5 - Poucas são as diferenças 10 - Totalmente diferentes										
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Fonte: Elaboração própria.

Por fim, analisou-se as ementas das disciplinas objeto de estudo, procurando-se identificar os conteúdos abordados, semestre em que são oferecidas, carga horária das disciplinas e nível de

formação do docente que ministrou a disciplina. Tais observações, quando dos resultados divergentes entre os grupos observados, poderão fornecer evidências de outros fatores que podem influenciar a formação de inconsciente de grupo no ensino de contabilidade de custos.

Os dados coletados foram tabulados em planilhas eletrônicas e analisados a partir do software SPSS 20.0. A análise dos dados abrangeu o uso de técnicas de análise estatística descritiva e comparação de médias (teste t). Estes procedimentos são os mesmos adotados nos estudos anteriores desenvolvidos por Guerreiro et al. (2001) e Slomski, Batista e Carvalho (2003), que encontraram resultados conflitantes sob o tema. Como limitações da pesquisa destaca-se o fato de se investigar apenas duas instituições de ensino que oferecem o curso de graduação em Ciências Contábeis, razão pela qual os resultados encontrados não podem ser generalizados. Da mesma forma, não foram todos os alunos dos cursos avaliados que participaram da pesquisa, o que também restringe a generalização destes resultados.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Na primeira etapa da pesquisa procurou-se identificar aspectos relativos a concepção sobre

os métodos de custeio em três grupos distintos de alunos. O grupo 1 abrange alunos que não estudaram a disciplina de custos. Já o grupo 2 é formado por alunos que estão concluindo a disciplina de custos. Por sua vez, o terceiro grupo é formado por alunos que já estudaram esta disciplina. A seguir, separou-se o grupo de alunos que possuem experiência profissional, a fim de se avaliar a formação de um inconsciente de grupo específico, influenciado pelas práticas de contabilidade financeira. Por fim, identificou-se os métodos e práticas de ensino utilizados pelos docentes na disciplina de contabilidade de custos, bem como características e abordagem das disciplinas de contabilidade de custos inseridas nas matrizes curriculares destes cursos.

4.1 CONCEPÇÃO SOBRE OS MÉTODOS DE CUSTEIO

A Tabela 2 apresenta os resultados sobre a concepção dos métodos de custeio formados por toda a amostra de alunos, divididos entre os que não estudaram custos (grupo 1), os que estão estudando (grupo 2) e os que já estudaram (grupo 3).

Tabela 2 - Resultados sobre a concepção dos métodos de custeio de diferentes grupos

Grupos	N	Média	Desvio padrão	Erro padrão da média	T	Sig (2 extremidades)
(UNEB)						
Grupo 1 (Não estudaram)	38	12,6316	1,96484	,31874	39,630	0,000
Grupo 2 (estão estudando)	19	15,4211	2,83462	,65031	23,713	0,000
Grupo 3 (Já estudaram)	23	16,1304	2,22188	,46329	34,817	0,000
(FURB)						
Grupo 1 (Não estudaram)	36	13,7222	2,46821	,41137	33,357	0,000
Grupo 2 (estão estudando)	21	16,1905	2,58107	,56323	28,746	0,000
Grupo 3 (Já estudaram)	14	16,4286	3,08132	,82352	19,949	0,000

Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na Tabela 2 indicam uma estatística t com nível de significância dos resultados menores que 0,05, assim rejeita-se a hipótese nula de igualdade. Existem diferenças significantes entre as médias dos grupos 1, 2 e 3 das duas instituições. Na Universidade do Estado da Bahia (UNEB) e na Universidade Regional de Blumenau (FURB), os alunos que ainda não estudaram a disciplina de contabilidade de custos parecem assumir uma postura mais aderente ao custeio por absorção. Já os alunos que estão concluindo ou já estudaram esta disciplina, assumem médias mais aderentes ao custeio variável. Assim, médias aumentam gradativamente de acordo a escala educativa. Os resultados são condizentes com a afirmação do Jung (1995) que

teorizou que a reflexão é fundamental para que os indivíduos reavaliem conscientemente tudo o que eles têm aceitado inconscientemente, com vistas a mudar o seu comportamento. Também corroboram parcialmente aos achados do estudo de Slomski et al. (2003), que encontrou resultados conflitantes em duas amostras distintas.

Na Tabela 3 apresenta-se os resultados sobre a concepção dos métodos de custeio formados por toda a amostra de alunos que possuem experiência profissional na área contábil, divididos entre os que não estudaram custos (grupo 1), os que estão estudando (grupo 2) e os que já estudaram (grupo 3). Destaca-se a exclusão de estudantes que possuem experiência profissional em outra área que não a contabilidade.

Tabela 3 - Resultados sobre a concepção dos métodos de custeio de diferentes grupos com estudantes que possuem experiência profissional na área contábil

Grupos	N	Média	Desvio padrão	Erro padrão da média	T	Sig (2 extremidades)
(UNEB)						
Grupo 1 (Não estudaram)	16	11,0625	1,76895	,44224	25,015	,000
Grupo 2 (estão estudando)	3	11,6667	,57735	,33333	35,000	,001
Grupo 3 (Já estudaram)	7	10,8571	2,47848	,93678	11,590	,000
(FURB)						
Grupo 1 (Não estudaram)	14	11,4286	1,86936	,49961	22,875	,000
Grupo 2 (estão estudando)	16	10,6875	2,08866	,52216	20,468	,000
Grupo 3 (Já estudaram)	12	16,0000	3,10425	,89612	17,855	,102

Fonte: dados da pesquisa.

De acordo com os resultados encontrados na Tabela 3, os alunos da UNEB e da FURB que possuem experiência profissional em contabilidade, nos grupos 1, 2 e 3, indicam aderência ao custeio por absorção, excetuando-se o grupo 3 da FURB que assumem uma postura mais aderente ao custeio variável. Os estudantes dos grupos da UNEB obtiveram médias menores mesmo quando estudaram custos, bem como o grupo 1 e 2 da FURB. Os resultados corroboram as evidências de Santos (1976) e Guerreiro et al. (2004), visto

que estudantes de contabilidade pertencentes a grupo específico (aqueles que trabalham em área contábil) possui um tipo específico de inconsciente coletivo de formas de pensamentos entre os contadores e pessoas que estão sob sua influência. A aderência aos preceitos do conceito por absorção pode estar relacionada a utilização de sistemas de contabilidade financeira no trabalho, o que explicaria tais resultados e a influência do uso de tais sistemas no processo decisório.

Jung (1995) teorizou que este tipo de comportamento inconsciente pode ser reconhecido por vezes nas atividades comerciais. Segundo o autor, quando o indivíduo é questionado do por que se comporta de uma certa maneira, este tende a responder que isto se deve ao fato de sempre ter realizado tal atividade desta forma (“nós sempre fizemos isso dessa maneira”), sem o conhecimento consciente dos efeitos de sua ação. Contudo, Santos (1976) afirma que a experiência é considerada uma “amiga”, no entanto, através do condicionamento, ela pode se tornar uma “inimiga”, uma vez que hábitos passados podem impedir a atenção objetiva nas condições do momento presente e produzir erros sistemáticos de julgamento, o que pode levar a tomada de decisões inadequadas.

4.2 ABORDAGENS DO ENSINO DE CONTABILIDADE DE CUSTOS

4.2.1 Importância Atribuída e Diferenciação entre os Métodos de Custeio

Para que fosse possível se avaliar a influência das práticas de ensino sob a formação de inconsciente de grupo na contabilidade de custos, torna-se necessário que o discente participante da pesquisa tenha cursado ou esteja concluindo esta disciplina. Assim, os alunos que não cursaram esta disciplina foram excluídos desta etapa da análise dos dados. Os resultados dos questionamentos realizados sobre a importância atribuída a contabilidade de custos, o custeio por absorção e o custeio variável são apresentados na sequência.

Tabela 4 - Resultados sobre a concepção dos discentes em relação a importância atribuída a contabilidade de custos em nível gerencial

Grupos	Importância atribuída à contabilidade de custos em nível gerencial				
	Sem importância	Pouco importante	Importante	Muito importante	Fundamental
UNEB					
Grupo 2 (Estão estudando)	0,0	0,0	15,8	57,9	26,3
Grupo 3 (Já estudaram)	0,0	8,7	34,8	30,4	26,1
FURB					
Grupo 2 (Estão estudando)	0,0	0,0	0,0	14,3	85,7
Grupo 3 (Já estudaram)	0,0	7,1	7,1	14,3	71,4

Fonte: dados da pesquisa.

A Tabela 4 descreve a concepção sobre a importância atribuída a contabilidade de custos dos grupos que estudam ou já estudaram a disciplina de contabilidade de custos na UNEB e na FURB. Percebe-se que a maioria dos alunos convergem sobre a importância da contabilidade de custos em nível gerencial, o que sugere que os alunos assumem a contabilidade de custos como um instrumento de gestão capaz de suportar o processo decisório dos gestores. No quesito fundamental em nível gerencial, os discentes da FURB possuem maiores resultados, grupo 2, 85,7%, e grupo 3, 71,4%, comparativamente aos alunos da UNEB, o que pode indicar um direcionamento maior da disciplina para fins gerenciais.

Procurando-se avaliar a concepção dos discentes em relação a importância atribuída ao custeio por absorção em nível gerencial, um novo questionamento foi realizado a estes grupos de alunos, considerando-se a mesma escala de importância atribuída. Os resultados desta análise são apresentados na Tabela 5.

Tabela 5 - Resultados sobre a concepção dos discentes em relação a importância atribuída ao custeio por absorção em nível gerencial

Grupos	Importância atribuída ao custeio absorção em nível gerencial				
	Sem importância	Pouco importante	Importante	Muito importante	Fundamental
UNEB					
Grupo 2 (Estão estudando)	0,0	0,0	47,4	36,8	15,8
Grupo 3 (Já estudaram)	0,0	4,3	47,8	34,8	13,0
FURB					
Grupo 2 (Estão estudando)	0,0	4,8	19,0	33,3	57,1
Grupo 3 (Já estudaram)	0,0	14,3	14,3	14,3	57,1

Fonte: dados da pesquisa.

Com relação a importância atribuída ao custeio por absorção para fins gerenciais, os resultados apresentados na Tabela 5 indicam que os estudantes consideram este método importante na tomada de decisões. Nenhuma das respostas considera este método sem importância. Para 57% dos respondentes alunos da FURB, o custeio de absorção é fundamental em nível gerencial. Já para os alunos da UNEB, o maior resultado foi para o quesito importante, grupo 1, 47,4%, e grupo 2, 47,8%. Estes resultados evidenciam que boa parte dos alunos reconhecem o método de custeio por absorção com útil ao processo de gestão, o que corrobora com os achados de Guerreiro et al. (2004). Mesmo cursando a disciplina de custos, alguns alunos não conseguem se desprender de

conceitos considerados como inadequados para fins gerenciais.

Estes resultados são convergentes a percepção de alunos da UNEB e da FURB que possuem experiência profissional em contabilidade, os quais na sua maioria indicaram aderência as concepções teóricas do custeio por absorção, a exceção dos alunos do grupo 3 da FURB que assumiram uma postura mais convergente as concepções do custeio variável. Poucos alunos atribuíram pouca importância ao custeio por absorção para fins gerenciais. A maior concentração de respostas neste sentido é justamente no grupo 3 de alunos da FURB. A Tabela 6 evidencia os resultados da análise sobre a concepção dos discentes em relação a importância atribuída ao custeio variável em nível gerencial.

Tabela 6 - Resultados sobre a concepção dos discentes em relação a importância atribuída ao custeio variável em nível gerencial

Grupos	Importância atribuída ao custeio variável em nível gerencial				
	Sem importância	Pouco importante	Importante	Muito importante	Fundamental
UNEB					
Grupo 2 (Estão estudando)	0,0	0,0	36,8	47,4	15,8
Grupo 3 (Já estudaram)	4,3	0,0	52,2	30,4	13,0
FURB					
Grupo 2 (Estão estudando)	0,0	9,5	14,3	38,1	61,9
Grupo 3 (Já estudaram)	0,0	14,3	14,3	21,4	50,0

Fonte: dados da pesquisa.

Como pode-se verificar a partir dos resultados apresentados na Tabela 6, os estudantes da UNEB, do grupo 2, a maioria considera como muito importante o custeio variável para fins gerenciais (47,4%). No grupo 3, a maioria considera importante com 52,2% dos respondentes. Por sua vez, para os alunos do grupo 2 e 3 da FURB, a maioria considera fundamental com 61,9% e 50,0% dos respondentes, respectivamente. Estes resultados corroboram para a constatação anterior de que talvez haja uma ênfase maior da disciplina para fins gerenciais nesta instituição. Mesmo não sendo conclusivos, estes resultados fornecem evidências de uma possível variável que pode

influenciar o ensino de contabilidade de custos nas instituições de ensino, o que estimula a realização de novos estudos. Apenas os alunos do grupo 3 da UNEB (4,3%) consideram o custeio variável a nível gerencial sem importância.

Na Tabela 7 apresentam-se os resultados relativos a percepção dos alunos destes grupos em relação ao nível de diferença percebida entre as abordagens dos métodos de custeio por absorção e variável. Para a identificação de tais percepções, os alunos foram convidados 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 7 - Resultados sobre a percepção do nível de diferença entre custeio por absorção e custeio variável

Grupos	N	Média	Desvio padrão	Erro padrão da média	T	Sig (2 extremidades)
(UNEB)						
Grupo 2 (estão estudando)	19	5,8421	3,93366	,90244	6,474	0,000
Grupo 3 (Já estudaram)	23	5,9565	2,58454	53891	11,053	0,000
(FURB)						
Grupo 2 (estão estudando)	21	2,7143	4,47950	11972	2,267	0,041
Grupo 3 (Já estudaram)	14	7,2381	2,36442	51596	14,028	0,000

Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados apresentados na Tabela 7 indicam uma estatística t com nível de significância dos resultados menores que 0,05, assim rejeita-se a hipótese nula de igualdade. Existem diferenças estatisticamente significantes entre as médias dos grupos 2 e 3 das duas instituições. Desta forma, há variações entre as médias dos grupos. Considerando a escala apresentada, as médias dos grupos da UNEB são próximas a sem diferenças no grupo 2 e com poucas diferenças para o grupo 3. Já para os estudantes da FURB, a média para o grupo 2 é próxima do sem diferença e com poucas diferenças entre ambos os métodos de custeio. Em contrapartida, nos alunos do grupo 3, a média encontrada foi superior (7) indicando que este grupo de alunos já percebe diferenças entre as abordagens dos métodos de custeio variável e por absorção.

De maneira geral, percebe-se que os resultados encontrados vão ao encontro das explicações de Guerreiro et al. (2004), no qual os estudantes não claramente discriminam as diferenças entre o custeio por absorção e variável e os aspectos financeiros e gerenciais da contabilidade. Possivelmente estes resultados podem estar relacionados a ênfase da disciplina, onde alguns cursos podem enfatizar mais os aspectos financeiros da contabilidade, ao invés dos aspectos gerenciais. A existência de um inconsciente próprio decorrente da experiência profissional na contabilidade também pode ser uma possível explicação para estes resultados, uma vez que os resultados sobre a concepção dos métodos de custeio de diferentes grupos com estudantes que possuem experiência profissional na área contábil indicaram que os alunos do grupo 3 da FURB possuem uma aderência maior as

concepções do custeio variável, neste caso (Tabela 7), o grupo de alunos que percebe diferenças entre estes métodos.

Embora se perceba que há uma mudança na concepção dos alunos ao cursarem a disciplina de contabilidade de custos, conforme observado nos resultados apresentados nas Tabela 2 (concepção dos métodos de custeio de diferentes grupos) e 7 (percepção do nível de diferença entre custeio por absorção e custeio variável), os estudantes não possuem clara definição das diferenças existentes entre estes métodos de custeio. Estes resultados reforçam os achados encontrados na Tabela 5 (importância atribuída ao custeio por absorção em nível gerencial), em que a maioria dos alunos relatou considerar importante este método para a tomada de decisões.

Tais achados podem ser um dos fatores para se explicar o baixo grau de implementação nas práticas gerenciais das organizações (GUERREIRO et al., 2011) e a manutenção de conceitos e práticas contábeis utilizadas para fins financeiros serem

aceitas para fins gerenciais. Nesta perspectiva, pode ser citado a adoção do método de custeio por absorção e de critérios de rateios, tão criticados para fins gerenciais, mas presentes no processo decisório de muitas empresas (SANTOS et al., 2007). Assim sendo, além da formação de inconsciente próprio advindo da contabilidade financeira, entende-se que os métodos e práticas de ensino, a formação docente e a abordagem das disciplinas relacionadas a contabilidade de custos, podem ser outros fatores complementares que podem ser utilizados para explicar a formação de inconsciente de grupo na contabilidade de custos e a existência de tais diferenças.

4.2.2 Métodos e Práticas de Ensino

Neste tópico, buscou-se inicialmente, por meio de análise descritiva dos dados, identificar os métodos e práticas de ensino adotados pelos docentes no ensino da disciplina de contabilidade de custos, a fim de se verificar semelhanças e diferenças entre tais práticas no ensino desta disciplina. A Tabela 8 apresenta uma síntese dos resultados encontrados.

Tabela 8 - Resultados sobre as abordagens utilizadas pelo professor no ensino dos conteúdos relacionados a disciplina de contabilidade de custos

Grupos	Aulas expositivas	Estudos de casos	Debates	Seminários	Visitas técnicas	Aulas no laboratório	Outros: especificar
UNEB							
Grupo 2 (Estão estudando)	64,0	20,0	12,0	4,0	0,0	0,0	0,0
Grupo 3 (Já estudaram)	53,0	6,0	9,0	15,0	18,0	0,0	0,0
FURB							
Grupo 2 (Estão estudando)	32,0	52,0	8,0	4,0	0,0	4,0	0,0
Grupo 3 (Já estudaram)	31,0	31,0	24,0	0,0	0,0	13,0	0,0

Fonte: dados da pesquisa.

Como pode-se verificar na Tabela 8, para o grupo 2 da UNEB, a maioria das abordagens utilizadas são concernentes a aulas expositivas, estudos de casos e debates. Já para o grupo 3, a maioria foram aulas expositivas, visitas técnicas e seminários. Em relação aos grupos formados por estudantes da FURB, percebe-se uma convergência entre as principais abordagens utilizadas. No grupo 2 a

maioria das abordagens utilizadas no ensino desta disciplina foram estudos de caso, aulas expositivas e debates. Por sua vez, de acordo com o grupo 3, foram aulas expositivas, estudos de casos e debates.

Analisando-se comparativamente as práticas de ensino adotadas nas duas instituições, percebe-se que na UNEB há mudanças nas práticas de ensino

destacadas pelos dois grupos pesquisados, o que indica que há diferenças nas abordagens adotadas pelos docentes desta instituição quando do ensino de contabilidade de custos. Seminários e visitas técnicas são mais recorrentes no grupo 3. Os resultados encontrados nos grupos de alunos da FURB são mais semelhantes, porém parcialmente diferentes comparativamente aos adotados na UNEB. Observa-se que na UNEB os estudantes do grupo 3 apontaram visitas técnicas como um método de ensino utilizado pelos professores, o qual não foi relatado pelos alunos da FURB. Em contrapartida, na FURB verificou-se a presença de aulas em laboratório, o que não foi relatado pelos alunos da UNEB. Estes achados convergem as explicações apresentadas por Guerreiro et al. (2004), sobre a existência de diferentes práticas de ensino, as quais poderiam ser um fator para explicar a formação de inconsciente de grupo na contabilidade de custos.

A predominância das aulas expositivas nas abordagens no ensino de contabilidade de custos

em ambas as instituições também corrobora com as explicações apresentadas por Guerreiro et al. (2004) para o inconsciente coletivo em contabilidade. Segundo o autor, os métodos de ensino na graduação são baseados em palestras e menos em outros métodos como estudos de casos, debates e seminários. Neste caso, tais diferenças podem implicar na compreensão das diferenças entre os métodos de custeio e suas aplicações para fins financeiros ou gerenciais, bem como na formação de inconsciente de grupo.

Realizada a análise sobre as abordagens utilizadas pelos professores no ensino dos conteúdos relacionados a disciplina de contabilidade de custos, a seguir procurou-se avaliar a percepção dos discentes sobre como as contribuições da contabilidade de custos, do custeio por absorção e do custeio variável em nível gerencial foram tratadas na disciplina. Os resultados desta análise são apresentados na sequência.

Tabela 9 - Resultados da percepção dos discentes 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
UNEB					
Grupo 2 (Estão estudando)	5,3	5,3	47,4	31,6	10,5
Grupo 3 (Já estudaram)	4,3	4,3	56,5	17,4	17,4
FURB					
Grupo 2 (Estão estudando)	9,5	23,8	0,0	28,6	38,1
Grupo 3 (Já estudaram)	7,1	7,1	14,3	57,1	14,3

Fonte: dados da pesquisa.

Como se pode verificar na Tabela 9, os resultados segundo a percepção da maioria dos respondentes do grupo 2 e 3 da UNEB indicam que a contabilidade de custos em nível gerencial foi apenas apresentada ou discutida superficialmente. Estes resultados revelam que talvez os docentes destas disciplinas não enfatizaram a importância da contabilidade de custos sob a perspectiva gerencial, o que poderia explicar estes resultados. Quanto aos grupos da FURB, os resultados encontrados são parcialmente divergentes.

Enquanto a maioria dos alunos do grupo 2 informou que o tema foi discutido em profundidade, para a maioria dos alunos do grupo 3 o tema foi discutido superficialmente. Neste caso, percebe-se que houve uma discussão a respeito da importância da contabilidade de custos em nível gerencial, no entanto, não é possível se inferir se esta discussão foi adequada segundo a percepção dos alunos. Mesmo não conclusivos, estes achados fornecem evidências que sugerem que a ênfase da disciplina destacada pelo professor também pode influenciar

a percepção dos alunos sob a sua importância em nível gerencial, o que, por consequência, tende a influenciar a formação do inconsciente de grupo na contabilidade de custos. Tais evidências convergem as explicações apresentadas por Guerreiro et al. (2004).

Visando avaliar sob a perspectiva gerencial a ênfase destacada pelo professor a abordagem

dos métodos de custeio por absorção e variável, promoveu-se este mesmo questionamento aos alunos participantes da pesquisa. Os resultados relativos a percepção dos discentes em relação as contribuições do custeio por absorção em nível gerencial, bem como este tema foi abordado na disciplina contabilidade de custos são apresentados na Tabela 10.

Tabela 10 - Resultados da percepção dos discentes 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
UNEB					
Grupo 2 (Estão estudando)	5,3	0,0	47,4	26,3	21,1
Grupo 3 (Já estudaram)	13,0	0,0	47,8	26,1	13,0
FURB					
Grupo 2 (Estão estudando)	4,8	4,8	19,0	23,8	47,6
Grupo 3 (Já estudaram)	7,1	14,3	50,0	21,4	7,1

Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados da Tabela 10 apontam que para a maioria dos estudantes do grupo 2 e 3 da UNEB e do grupo 3 da FURB, as contribuições do custeio por absorção em nível gerencial foram tratadas na disciplina como apenas apresentado ou discutido superficialmente. Já para os alunos

do grupo 2 da FURB, o tema foi discutido com profundidade, segundo 47,6% destes. Na Tabela 11 são apresentados os resultados relativos as contribuições do custeio variável em nível gerencial, bem como este tema foi abordado na disciplina contabilidade de custos.

Tabela 11 - Resultados da percepção dos discentes 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
UNEB					
Grupo 2 (Estão estudando)	5,3	0,0	47,4	26,3	21,1
Grupo 3 (Já estudaram)	4,3	8,7	47,8	21,7	17,4
FURB					
Grupo 2 (Estão estudando)	0,0	0,0	19,0	38,1	42,9
Grupo 3 (Já estudaram)	7,1	14,3	28,6	21,4	28,6

Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados descritos na Tabela 11 evidenciam que para a maioria dos alunos do grupo 2 e 3 da UNEB o tema foi apenas apresentado e discutido superficialmente. Já para a maioria dos alunos do grupo 2 da FURB o tema foi discutido com profundidade (42,9%). Em relação aos discentes do grupo 3 da FURB, os resultados encontrados foram divergentes entre os participantes da pesquisa, sendo que para parte dos alunos este tema foi apenas apresentado e para outros discutido com profundidade, o que evidencia uma contradição entre os alunos de uma mesma turma. Os resultados obtidos neste questionamento foram os mais conflitantes entre os itens investigados nesta pesquisa, o que revela que a temática custeio variável sob a perspectiva gerencial não é percebida pelos alunos como um conteúdo discutido com profundidade.

De acordo os resultados encontrados nesta etapa da pesquisa, pode-se verificar que existem diferentes práticas de ensino sendo utilizadas pelos docentes na disciplina de contabilidade de custos. Da mesma forma, percebe-se que estes temas não estão sendo abordados com profundidade para a maioria dos estudantes, sobretudo aos estudantes da Universidade do Estado da Bahia. Em grande parte dos resultados, houveram predominância de indicações para a alternativa de resposta “apenas apresentado” e “discutido superficialmente”.

Vistos os resultados encontrados nesta pesquisa, pode-se inferir que a falta de profundidade seja um fator que explique por que os discentes não claramente discriminam as diferenças entre o custeio de absorção e variável e os aspectos financeiros e gerenciais da contabilidade, uma vez que os cursos podem estar enfatizando os aspectos financeiros da contabilidade, ao invés das questões gerenciais. Tais resultados são convergentes as explicações apresentadas por Guerreiro et al. (2004), para a formação do inconsciente de grupo no ensino de contabilidade de custos. Logo, pode-se verificar que além da formação de inconsciente próprio advindo da contabilidade financeira, métodos e práticas de ensino, bem como a abordagem das disciplinas e conteúdos apresentados no ensino de contabilidade de custos também podem influenciar a formação de inconsciente de grupo nesta disciplina.

4.2.3 Análise das Ementas das Disciplinas de Contabilidade de Custos das IES Pesquisadas

Para que fosse possível se avaliar a existência de diferenças no ensino de contabilidade de custos entre as instituições pesquisadas, a seguir promoveu-se a análise comparativa das ementas das disciplinas específicas de Contabilidade de Custos inseridas na Matriz Curricular destes cursos. Os resultados desta análise são apresentados no Quadro 2.

Quadro 2: Análise das Ementas das Disciplinas

	UNEB	FURB
Disciplina	Contabilidade e Análise de Custos I	Contabilidade de Custos
Carga Horária	60 horas	72 horas
Semestre Let.	4º semestre	3º semestre
Ementa	Objetivos e finalidade da Contabilidade de Custos; conceitos e elementos de custos de: Materiais, Mão-de-obra Direta e de Fabricação (Diretos, indiretos); contabilização dos elementos de custos; Implantação de sistemas de custos; departamentalização.	Natureza da contabilidade de custos e conceitos básicos. Sistema de custeamento por processo e por ordem de produção. Métodos de custeio. Custos para valoração dos estoques e apuração dos resultados. Aspectos técnicos e práticos de sistemas de custos.
Disciplina	Contabilidade e Análise de Custos II	Análise de Custos
Carga Horária	60 horas	72 horas
Semestre Let.	5º semestre	4º semestre
Ementa	Sistemas de planejamento e controle da produção. Principais métodos de formação de preços de venda a valores nominais e efetivos. Análises dos custos dos diversos segmentos empresariais. Análise do custo, volume, lucro. Ponto de Equilíbrio Contábil, Econômico e Financeiro. Produção Conjunta.	Sistemas de custeio. Reconhecimento dos custos conjuntos. Custos para decisão. Relação custo/volume/lucro. Custos para planejamento e controle.

Fonte: dados da pesquisa.

Como pode-se verificar no Quadro 2, em ambas as instituições há duas disciplinas que abordam especificamente o ensino de conteúdos relacionados a Contabilidade de Custos. No entanto, percebem-se algumas diferenças em relação a estas disciplinas. Inicialmente verifica-se que há diferenças na carga horária das disciplinas entre estas IES, o que pode impactar na quantidade de aulas a serem ministradas, assim como a abordagem e ênfase dadas pelo docente a estes conteúdos, os quais poderão ou não serem aprofundados, dentre outros fatores, pelo tempo em que o docente dispõe para abordar todos os conteúdos na disciplina. Observa-se também que estas disciplinas na UNEB são oferecidas a partir do 4º semestre letivo, período em que o aluno ingressa na metade do curso. Comparativamente, a primeira disciplina de contabilidade de custos na FURB inicia-se no 3º semestre letivo, o que indica que os alunos desta instituição recebem o ensino desta disciplina mais no início do curso.

Os conteúdos abordados nas disciplinas iniciais de contabilidade de custos também são divergentes. Percebe-se que os métodos de custeio na UNEB são abordados na segunda disciplina, enquanto que na FURB já são abordados na primeira. Novamente na FURB o custeio variável é retomado na segunda disciplina, em que se promove a abordagem dos conteúdos relacionados a análise de custo/volume/lucro. Estes resultados revelam que tais diferenças podem influenciar a ênfase dada a disciplina de contabilidade de custos, bem como a abordagem do conteúdo relacionado ao custeio variável, considerado por diversos autores como um método mais adequado para decisões gerenciais.

Portanto, nota-se que por haver diferenças entre as ementas dos conteúdos programáticos das disciplinas específicas de contabilidade de custos nos cursos de Ciências Contábeis, também é possível se admitir que tais fatores possam influenciar a formação do inconsciente de grupo no ensino de contabilidade de custos, especialmente no que se refere a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção. Tais evidências, mesmo que não possam ser consideradas conclusivas, estimulam a realização de novos estudos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou analisar o inconsciente de diferentes grupos de alunos quanto a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção para fins gerenciais, fundamentando-se na abordagem teórica da psicologia analítica desenvolvida por C. G. Jung sobre arquétipos e inconsciente coletivo e dos argumentos apresentados por Guerreiro et al. (2004) para procurar explicar possíveis fatores que influenciam o inconsciente de grupo na contabilidade. A partir de um levantamento com a participação de 150 alunos dos cursos de graduação em ciências contábeis de duas universidades, procedeu-se a investigação entre tais relacionamentos.

Os resultados encontrados evidenciaram que os alunos que não estudaram a disciplina de contabilidade de custos possuem postura com maior aderência as concepções teóricas do custeio por absorção. Com a evolução na escala educativa, os estudantes mudam essa postura e passam a apresentar maior aderência as concepções teóricas do custeio variável. Estes resultados são confirmados nesta pesquisa, a partir das respostas obtidas pelos discentes que cursaram a disciplina de contabilidade de custos. Esses achados corroboram parcialmente com a pesquisa realizada por Slomski et al. (2003), assim como as concepções teóricas propostas por Jung (1936), evidenciando que a reflexão é fundamental para que os indivíduos possam reavaliar conscientemente tudo o que se têm aceito inconscientemente (GUERREIRO et al., 2006). Ao cursarem a disciplina de contabilidade de custos os alunos possuem a oportunidade de refletir sobre as contribuições do custeio variável sob a perspectiva gerencial, o que lhes permite avaliar o quão este método é adequado para decisões gerenciais, comparativamente as limitações da aplicação do custeio por absorção para o mesmo fim.

Apesar disto, também foi possível constatar que alguns destes alunos não conseguiram compreender adequadamente as diferenças existentes entre estes métodos de custeio, mesmo após cursarem esta disciplina. Estes resultados revelam que outros fatores também influenciam a formação do inconsciente de grupo quanto a aceitação dos métodos de custeio variável e

por absorção para fins gerenciais no ensino de contabilidade de custos, o que pode resultar em um tipo de inconsciente específico desenvolvido por este grupo de alunos. Constatou-se que para o grupo formado apenas por estudantes que possuem experiência profissional na área contábil, os resultados encontrados indicaram uma maior aderência as concepções teóricas do custeio por absorção, em especial no grupo de estudantes da UNEB. Estes achados, ainda não identificados em estudos anteriores, vão ao encontro das explicações de Santos (1976) para a formação de inconsciente de grupo no ambiente da contabilidade. Sistemas de informação baseados em contabilidade financeira podem influenciar a percepção dos indivíduos, induzindo o uso de informações financeiras para fins gerenciais.

Tais resultados são condizentes as explicações apresentadas por Guerreiro et al. (2004) para a formação de inconsciente de grupo na contabilidade, visto que estudantes de contabilidade pertencentes a um grupo específico (aqueles que trabalham em área contábil) possuem um tipo específico de inconsciente coletivo de formas de pensamentos entre os contadores e pessoas que estão sob sua influência, o que pode influenciar a sua percepção gerencial sobre o contexto de negócios. O uso de tais informações pode induzir o indivíduo a tomada de decisões inadequadas, decorrentes de erros sistemáticos de julgamentos. A experiência profissional também pode acarretar excesso de otimismo e autoconfiança, o que pode induzir o indivíduo a tomada de decisões habituais ou inadequadas, negligenciando o uso de informações gerenciais quando da tomada de decisões ou preterindo-as em favor de informações de natureza financeira. Da mesma forma, a interpretação do contexto de negócios pelos indivíduos se dá por meio de arquétipos, sem que este tenha ciência da sua existência (CHAN et al., 2013), o que também pode afetar suas decisões.

Os achados também indicam que, embora haja mudança de concepção na maioria dos alunos que cursaram a disciplina de contabilidade de custos, o fato de alguns estudantes não possuírem clara definição das diferenças existentes entre os métodos de custeio variável e por absorção para fins gerenciais ou afirmarem que existe pouca diferença entre estes métodos pode estar associado as diferentes práticas de ensino utilizadas pelos

docentes e a ênfase dada a disciplina no ensino da contabilidade de custos.

A este respeito, os resultados encontrados sugerem que há diferenças nas cargas horárias das disciplinas, nos conteúdos ministrados, nas práticas de ensino, bem como na abordagem dos temas pelo docente, os quais, segundo os alunos, supostamente não teriam sido abordados com profundidade para a maioria dos estudantes participantes da pesquisa. Estes resultados, mesmo que não conclusivos, fornecem evidências que podem contribuir para o entendimento da formação de inconsciente de grupo no ensino de contabilidade de custos, bem como na mudança de comportamento em relação a adoção de técnicas de gestão adequadas para os fins decisórios. A reflexão pode não estar produzindo os efeitos esperados, em função das práticas de ensino adotadas, das estratégias de ensino para a aprendizagem, bem como a ênfase apresentada pelo docente a esta disciplina. Tais fatores precisam ser investigados quando da realização de novos estudos.

Em síntese, a partir das evidências encontradas na amostra investigada neste estudo, pode-se inferir que a falta de profundidade dos conteúdos ministrados na disciplina seja um fator que pode explicar por que os discentes não reavaliaram conscientemente as diferenças entre as contribuições e limitações dos métodos de custeio variável e por absorção para fins financeiros e gerenciais. Da mesma forma, a atuação profissional de parte destes alunos com sistemas de contabilidade suportados na contabilidade financeira também pode explicar, neste grupo especificamente, a manutenção de conceitos e práticas contábeis utilizadas para fins financeiros serem aceitas para fins gerenciais. Neste contexto, observa-se que além da experiência profissional na área contábil, os métodos de ensino, as práticas docentes, a formação do professor e a ênfase dada a disciplina são fatores que também tendem a influenciar a formação de inconsciente coletivo quanto a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção no ensino de contabilidade de custos.

Evidentemente que o estudo proposto apresenta limitações. No entanto, fornece evidências que contribuem para o entendimento de questões

que afetam o ensino de contabilidade de custos, bem como o entendimento de conceitos básicos ministrados nesta disciplina, os quais refletem na formação profissional do egresso deste curso e também influenciam a adoção de práticas de gestão inadequadas para fins gerenciais nas organizações. Os resultados conflitantes encontrados na literatura são discutidos neste trabalho e as evidências encontradas sugerem algumas explicações para estes resultados, o que contribui para o desenvolvimento de novos estudos sob esta temática.

Nesta perspectiva, sugere-se a replicação deste estudo em outras instituições de ensino, a fim de se investigar se tais resultados convergem ou divergem destes achados. Da mesma forma, a análise da influência de práticas de ensino, a formação docente e a experiência profissional devem ser consideradas em outros estudos, para que se possa avaliar a influência de tais fatores na formação de um inconsciente de grupo específico no ensino de contabilidade de custos.

REFERÊNCIAS

- ALLINSON, C. W.; HAYES, J. The cognitive style index: a measure of intuition-analysis for organizational research. **Journal of Management Studies**, v. 33, n. 1, p. 119-135, Jan., 1996.
- BIRNBERG, J. G. et al. Handbook of management accounting research. **Handbook of management accounting research**, v. 1, 2007.
- BRADSHAW, S.; STORM, L. Archetypes, symbols and the apprehension of meaning. **International Journal of Jungian Studies**, v. 5, n. 2, p. 154-176, 2012.
- CHENG, M. M.; LUCKETT, P. F.; SCHULZ, A. K-D. The effects of cognitive style diversity on decision-making dyads: an empirical analysis in the context of a complex task. **Behavioral Research in Accounting**, v. 15, p. 39-62, 2003.
- CHANG, H-M.; IVONIN, L.; DÍAZ, M.; CATALÀ, A.; CHEN, W.; RAUTERBERG, M. From mythology to psychology: Identifying archetypal symbols in movies. **Technoetic Arts: A Journal of Speculative Research**, v. 11, n. 2, p. 99-113, 2013.
- COSTA, F.; CRUZ, A. P. C.; ESPEJO, M. M. S. B. Paradoxo na utilização de artefatos contábeis gerenciais: discussão sobre a influência de fatores inconscientes inspirada em conceitos preconizados pela psicologia analítica. **Revista Universo Contábil**, v. 7, p. 59-76, 2011.
- ESPEJO, M. M. S. B.; CRUZ, A. P. C.; COSTA, F.; ALMEIDA, L. B. Uma análise crítico-reflexiva da compreensão da adoção dos artefatos de contabilidade gerencial sob uma lente alternativa: a contribuição de abordagens organizacionais. **Revista Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 5, p. 25-43, jan./abr., 2009.
- FABER, M. A.; MAYER, J. D. Resonance to archetypes in media: There's some accounting for taste. **Journal of Research in Personality**, v. 43, n. 3, p. 307-322, 2009.
- FERNANDES, F. C.; ZONATTO, V. C. S. Neuroaccounting: reinterpretando resultados de pesquisas em Contabilidade Gerencial. **Ciências & Cognição**, v. 18, p. 033-045, 2013.
- FREZATTI, Fábio; DE AGUIAR, Andson Braga; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, v. 18, n. 44, p. 9-22, 2007.
- GALLÉN, T. Managers and strategic decisions: does the cognitive style matter? **Journal of Management Development**, v. 25, n. 2, p. 118-133, 2006.
- GARDNER, W. L.; MARTINKO, M. J. Using the myers-briggs type indicator to study managers: a literature review and research agenda. **Journal of Management**, v. 22, n.1, p. 45-83, 1996.
- 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 São Paulo: CRC SP**, n. 15, p. 4-21, mar., 2001.
- _____; 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.; 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.

_____; FREZATTI, F.; LOPES, A. B.; PEREIRA, C. A. O entendimento da contabilidade gerencial sob a ótica da teoria institucional. **Organizações & Sociedade**, v. 12, n. 35, p. 91-106, out./dez., 2005.

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

HOPWOOD, A. G. Whither Accounting Research? **The Accounting Review**, v. 82, n. 5, p. 1365-1374, 2007.

HOUGH, J. R.; OGILVIE, D. An empirical test of cognitive style and strategic decision outcomes. **Journal of Management Studies**, v. 42, n. 2, p. 417-448, mar., 2005.

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

_____. **Psicologia do inconsciente**. Petrópolis: Vozes, 1995.

MEGLIORINI, E.; GUERREIRO, R. Conceitos de mensuração utilizados pelas empresas produtoras de bens de capital sob encomenda. In: IV Congresso de Controladoria e Contabilidade, USP 2004, São Paulo, SP. **Anais...** São Paulo, SP: USP, 2004.

MORGAN, Gareth. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

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.

RYAN, B.; SCAPENS, W. R.; THEOBALD, M. **Research method and methodology in finance and accounting**. 2nd ed. London: Thompson Publishing, 2003.

SANTOS, C. C. **Individualização Junguiana**. São Paulo: Sarvier, 1976.

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.

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.

SWALLEY, R. W. The Benefits of Direct Costing. **Management Accounting**, p. 13-16, Sep., 1974.

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.

Endereço dos Autores:

Rua Antônio da Veiga, n. 140 - Sala D 202
Bairro Victor Konder - CEP: 89012-900
Blumenau/SC - Brasil
Fone: (47) 3321-0565