

Inconsciente coletivo no conhecimento de contabilidade de custos: na perspectiva dos discentes de ciências contábeis.

Emerson da Silva Costa (UERN) - emersongov.ads@hotmail.com

Luana Cristina Morais de Oliveira (UERN) - luanacoliveiram@hotmail.com

Keliane De Melo Ramalho (UERN) - keliane.melo.14@gmail.com

Wênkyka Preston Leite Batista da Costa (UERN) - wenykapreston@hotmail.com

Luiz Antonio Felix Júnior (UnP) - juniorfelixx@hotmail.com

Jandeson Dantas da Silva (UERN) - jandeson.dantas@hotmail.com

Resumo:

O presente estudo buscou descobrir os fatores que induzem a formação de inconsciente coletivo quanto à aceitação dos métodos de custeio variável e absorção no ensino de contabilidade de custos, apoiando-se nas pesquisas realizadas por Slomski et al. (2003), Guerreiro et al. (2004) e Silva et al. (2015) que tiveram com foco a teoria da psicologia analítica elaborada por Jung (1936) acerca de arquétipos e pensamentos de inconsciente coletivo de grupos. A investigação do estudo compõe uma amostragem de 179 alunos do curso de graduação em ciências contábeis de duas universidades da cidade Mossoró do estado Rio Grande do Norte. Para o desenvolvimento da pesquisa empregaram-se métodos estatísticos, como o teste de comparação de médias e análises dos dados coletados. As respostas apontam que os discentes que ainda não tiveram contato ou estão cursando a disciplina de contabilidade de custos possui uma maior aceitação ao método por absorção, e com o aumento da escala educacional sobre a disciplina os alunos mudam às concepções e aderem custeio variável para fins gerenciais, depois de cursarem a disciplina. Observou-se que os alunos não conseguem ter uma notável diferenciação entre os métodos de custeio variável e por absorção, já que a maior parte classifica o custeio por absorção como relevante para o processo decisório, e ainda declararam que são poucas as diferenças. De acordo com achados, a ausência de profundidade da metodologia de ensino dos conteúdos da disciplina de custo pode ser a causa para explicar por que os alunos não conseguem diferenciar os dois métodos.

Palavras-chave: *Inconsciente coletivo. Contabilidade de custos. Custeio variável. Custeio por absorção.*

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

Inconsciente coletivo no conhecimento de contabilidade de custos: na perspectiva dos discentes de ciências contábeis.

Resumo

O presente estudo buscou descobrir os fatores que induzem a formação de inconsciente coletivo quanto à aceitação dos métodos de custeio variável e absorção no ensino de contabilidade de custos, apoiando-se nas pesquisas realizadas por Slomski et al. (2003), Guerreiro et al. (2004) e Silva et al. (2015) que tiveram com foco a teoria da psicologia analítica elaborada por Jung (1936) acerca de arquétipos e pensamentos de inconsciente coletivo de grupos. A investigação do estudo compõe uma amostragem de 179 alunos do curso de graduação em ciências contábeis de duas universidades da cidade Mossoró do estado Rio Grande do Norte. Para o desenvolvimento da pesquisa empregaram-se métodos estatísticos, como o teste de comparação de médias e análises dos dados coletados. As respostas apontam que os discentes que ainda não tiveram contato ou estão cursando a disciplina de contabilidade de custos possui uma maior aceitação ao método por absorção, e com o aumento da escala educacional sobre a disciplina os alunos mudam às concepções e aderem custeio variável para fins gerenciais, depois de cursarem a disciplina. Observou-se que os alunos não conseguem ter uma notável diferenciação entre os métodos de custeio variável e por absorção, já que a maior parte classifica o custeio por absorção como relevante para o processo decisório, e ainda declararam que são poucas as diferenças. De acordo com achados, a ausência de profundidade da metodologia de ensino dos conteúdos da disciplina de custo pode ser a causa para explicar por que os alunos não conseguem diferenciar os dois métodos.

Palavras-chave: Inconsciente coletivo. Contabilidade de custos. Custeio variável. Custeio por absorção.

Área temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 Introdução

A ciência contábil tem se revelado como uma área de estudo diversificada que tanto investiga aspectos ligados à própria ciência em si, como também tem levado 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 é 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 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 mais utilizados, destacam-se o método de custeio por absorção e o 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 et al. (2011) 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, os resultados encontrados até o presente momento foram conflitantes e inconclusivos, não chegando a um resultado satisfatório, o que incentiva a realização de novas pesquisas científicas.

Guerreiro et al. (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 de duas universidades. Demonstram que é necessário a aplicação da temática em outras instituições, 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 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 et al. (2001) e Slomski, Batista e Carvalho (2003), 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

2 Referencial teórico

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 nos diversos tipos de 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).

Hornigren, 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 refere-se 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.

2.4 Métodos de custeio

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 o 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 a 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 serviço 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 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, constituindo o 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 dentro de 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 do mais, há semelhança desses 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.

Megliorini (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, dentro de 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 fere os princípios fundamentais de contabilidade, no que tange a realização da receita, confrontação e competência.

3 Metodologia

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 utiliza-se 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.

Esta pesquisa objetiva identificar quais 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.

Como técnica de coleta de dados empregou-se um questionário de pesquisa que foi aplicado aos 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). A amostra da pesquisa compreendeu em: na 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 *online* 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), que procurou comparar com a abordagem teórica de Jung (1936) acerca de os arquétipos e inconsciente coletivo com a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção pelos estudantes de ciências contábeis de duas instituições.

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, em que se investiga localizar evidências que possam indicar a afirmações das possíveis explicações para os resultados conflitantes, ressaltados por Guerreiro et al. (2004) em seu estudo.

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 et al. (2001) e Slomski, Batista e Carvalho (2003), que acharam resultados conflitantes sob o assunto.

4 Resultados

Nessa fase da pesquisa procurou-se localizar aspectos referentes à caracterização da amostra, percepção sobre os métodos de custeio variável e por absorção para fins gerenciais em três grupos diferentes de alunos.

4.1 Caracterização da amostra

A pesquisa presente no artigo, foi realizada intermédio de um questionário com perguntas relacionadas aos métodos de custeio. Na tabela 1, tem-se a caracterização da amostra, onde o questionário foi respondido pelos discentes de ciências contábeis, na mesma foi questionado sexo 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

Fonte: Elaborado pelos autores (2019).

A Tabela 1 mostra que, 179 estudantes das duas universidades constitui uma amostra da pesquisa sendo Fi - Frequência Absoluta e Fi (%) - Frequência Relativa, 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. Já o grupo dois, é constituído por alunos que estão terminando a disciplina de custos. E por último, o grupo três, é instituído por alunos que já estudaram esta disciplina.

4.2 Percepções sobre os métodos de custeio

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)
(UERN)						
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
(UFERSA)						
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 chance nula de igualdade. Aham-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 aceita 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 custos

4.3.1 Relevância atribuída e diferença entre os métodos de custeio

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, os alunos que não cursaram a disciplina 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 em 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
(UERN)					
Grupo 2	0	4,17	33,33	33,33	29,17
Grupo 3	0	24,14	34,48	20,69	20,69
(UFERSA)					
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. Observa-se que a maior parte dos alunos concorda sobre a importância da contabilidade de custos em nível gerencial, o que indica que os alunos adotam 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 fundamental em nível gerencial, os discentes da UFERSA têm maiores resultados, grupo 2, 43,48%, e grupo 3, 35,30% respectivamente, em relação aos alunos da UERN, o que pode apontar um rumo maior da disciplina para fins gerenciais.

Analisando estimar a concepção dos discentes em relação à importância atribuída ao custeio por absorção em 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 em nível gerencial

Grupos	Sem importância	Pouco importante	Importante	Muito importante	Fundamental
(UERN)					
Grupo 2	4,17	33,33	16,67	12,50	33,33
Grupo 3	3,44	24,14	20,69	24,14	27,59
(UFERSA)					
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 a maioria dos alunos considera este método importante na tomada de decisões. Há poucas respostas que consideram este método sem importância. 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 em 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. 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 encontrados de Guerreiro et al. (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 a importância atribuída ao custeio variável em nível gerencial.

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

Grupos	Sem importância	Pouco importante	Importante	Muito importante	Fundamental
(UERN)					
Grupo 2	0	12,5	16,67	45,83	25,00
Grupo 3	17,24	6,90	31,03	34,48	10,35
(UFERSA)					
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, os estudantes da UERN, do grupo 2, a maior parte considera como muito importante o custeio variável para fins gerenciais 45,83%. No grupo 3, a maior parte considera como também muito importante com 34,48% dos respondentes. Por conseguinte, para os alunos UFERSA, grupo 2, a maior parte considera pouco importante com 43,48% e grupo 3, adotam muito importante com 41,18% dos respondentes. Os resultados correspondem para a comprovação 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 mostrar-se os resultados relacionados à percepção dos alunos destes grupos 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)
(UERN)						
Grupo 2	24	5,7083	3,5811	0,73099	7,809	0
Grupo 3	29	8	3,25137	0,60376	13,25	0
(UFERSA)						
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 demonstrado na Tabela 6 apontam um (teste t) com nível de significância dos resultados menores que 0,05, deste modo descartar-se a chance 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 et al. (2004), em que os estudantes não visivelmente determinam as distinções entre o custeio por absorção e 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.

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.

4.3.2 Métodos e práticas de ensino

Nesse ponto, procurou-se primeiramente, por via de 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. A Tabela 7 descreve uma demonstração dos resultados achados.

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 casos	Debates	Seminários	Visitas técnicas	Aulas no laboratório	Outros
(UERN)							

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
(UFERSA)							
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, a maior parte das abordagens usadas são referentes a aulas de debates, aulas expositivas e estudos de casos. Logo para o grupo 3, a maior parte foram aulas expositivas, estudos de casos e aulas de debates. Em correlação aos grupos compostos por discentes da UFERSA, observa-se uma tendência entre as principais abordagens empregadas. No grupo 2, a maior parte das abordagens usadas no ensino desta disciplina foram aulas expositivas, estudos de caso e debates. No entanto, de acordo com o grupo 3, foram debates, aulas expositivas e seminários.

Observando relativamente 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 as 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. As achados demonstram a perspectiva de Guerreiro et al. (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, a seguir buscou analisar a percepção dos alunos sobre como as contribuições da contabilidade de custos, do custeio por absorção e do custeio variável em nível gerencial como foram vividas na disciplina. Os achados desta pesquisa são expostos na subsequência, 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
(UERN)					
Grupo 2	12,50	20,83	37,50	25,00	4,17
Grupo 3	10,34	10,34	41,38	31,04	6,90
(UFERSA)					
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 da maior parte dos alunos do grupo 2 e 3 da UERN demonstram a disciplina de contabilidade de custos com enfoque gerencial foi abordada ou discutida superficialmente. Estes achados mostram que

talvez os 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 a maior parte dos estudantes da UFERSA do grupo 2 confirmou que o tema foi apenas apresentado, para a maioria dos estudantes do grupo 3 o tema foi discutido em profundidade. Nesta situação, nota-se que existiu uma discussão a respeito da relevância da contabilidade de custos em nível gerencial, contudo, não é provável se concluir se esta discussão foi apropriada segundo a percepção dos alunos. Embora não conclusivos estes encontrados, porém fornecem evidências que sugerem que a ênfase da disciplina executada pelo professor também pode influenciar a percepção dos estudantes sob a sua relevância em 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 et al. (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
(UERN)					
Grupo 2	20,83	8,33	29,18	33,33	8,33
Grupo 3	13,8	10,34	24,14	41,38	10,34
(UFERSA)					
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 a maior parte dos estudantes do grupo 2 e 3 da UERN, as contribuições do custeio por absorção em nível gerencial foram abordadas na disciplina como apenas apresentado ou discutido superficialmente. Logo para os estudantes do grupo 2 da UFERSA o tema foi discutido superficialmente ou não sei do que trata. E por fim o grupo 3 da UFERSA, o tema foi discutido em profundidade ou discutido superficialmente. Na Tabela 10 são exibidos os resultados relativos às contribuições do custeio variável em 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
(UERN)					
Grupo 2	20,83	4,17	37,5	29,17	8,33
Grupo 3	6,9	20,69	37,93	24,14	10,34
(UFERSA)					
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 a maior parte dos estudantes do grupo 2 e 3 da UERN o tema foi apenas apresentado e discutido superficialmente. Prontamente para a maior parte dos estudantes do grupo 2 da UFRSA o tema foi discutido superficialmente e discutido em profundidade em igualdade. Em semelhança aos alunos do grupo 3 da UFRSA, os resultados descobertos foram semelhantes aos respondentes do grupo 2, do estudo, assim sendo, discutido em profundidade e discutido superficialmente, 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 compreendida pelos estudantes como um assunto discutido com profundidade.

Em conformidade com os resultados achados nesta fase de estudo, pode-se constatar que têm 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 por que os alunos não claramente especificam as diversidades entre o custeio de absorção e 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 Guerreiro et al. (2004), quando o mesmo enfatiza 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 as maiores 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 aceito 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 do mais, 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 existe alguns alunos que não possui o entendimento das desigualdades existentes entre os métodos de custeio variável e por absorção para fins gerenciais ou declararem que são poucas 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 aderência de técnicas de gestão apropriadas para os fins decisórios, no entanto as causas destes fatores necessitam ser pesquisados em novos estudos.

Em resumo, pode-se concluir que a deficiência de profundidade dos conteúdos abordados na disciplina custo possa ser um motivo para explicar por que 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 sendo que os resultados descobertos não podem ser generalizados.

Apesar disso, o estudo contribui com novas ênfases que colaboram para a compreensão dos motivos que afetam o ensino de contabilidade de custos e conceitos básicos ministrados nesta disciplina, os quais direcionam para uma formação profissional, além disso, demonstra as práticas de gestão adequadas e inadequadas para fins gerenciais nas instituições.

Por fim, a expectativa e a recomendação é que sejam realizados novos estudos a respeito desse tema em outras universidades de ensino superior públicas ou privadas, com a finalidade de se obter resultados que divergem ou convergem destes encontrados. Da mesma forma, com outros grupos específicos, métodos e influência de práticas de ensino nos conteúdos ministrados, a formação do professor e experiência profissional na área contábil necessitam ser consideradas em futuras pesquisas, a fim de que, se possa analisar a influência dos fatores na formação de um inconsciente de grupo específico no ensino de contabilidade de custos.

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: Editora 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. et al. **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. et al. Handbook of management accounting research. **Handbook of management accounting research**, v. 1, 2007.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico **CPC 16- Estoques**. Disponível em: 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.

FREZATTI, F.; AGUIAR, A. B. de; 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, aug. 2007.

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

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 São Paulo: CRC SP**, 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, 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.

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

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George; DATAR, Srikant 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, Olívio. **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: Editora 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.

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. 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. 43, n. 2, p. 123 – 142.

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.