
OS MÉTODOS DE CUSTEIO VARIÁVEL E POR ABSORÇÃO E O INCONSCIENTE COLETIVO NA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Valmor Slomski

Prof.º Dr.º da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo

Igor Veloso Colares Batista

Mestrando da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo e Prof.º Assistente da Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES

Erasmio Moreira de Carvalho

Mestrando Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo

RESUMO

Este artigo trata de aspectos da Psicologia Analítica de Jung, principalmente dos seus conceitos relacionados com a personalidade dos indivíduos – consciência, inconsciente pessoal e inconsciente coletivo. Busca, também, traçar um paralelo destas idéias com o conceito de inconsciente coletivo de grupo dos profissionais da Contabilidade, defendido por Guerreiro, Casado e Bio em artigos anteriores com relação à aceitação intuitiva dos métodos de custeio variável ou por absorção, como metodologia de custeamento de produtos. Finalmente, este artigo apresenta os resultados da pesquisa empírica realizada com alunos da Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES e da Universidade de São Paulo - USP que teve como objetivo verificar a formação do inconsciente de grupo entre os alunos pesquisados, os quais evidenciam que para a amostra pesquisada não foram encontrados indícios que sustentem a formação do inconsciente de grupo.

Palavras-chave: Inconsciente coletivo, Jung, métodos de custeio

ABSTRACT

This study deals with aspects of Jung's Analytical Psychology, mainly its concepts related to the personality of individuals – conscience, personal unconscious and collective unconscious. It also seeks to draw a parallel among these ideas, the concept of professional Accountants' unconscious defended by Guerreiro, Casado e Bio in previous articles with relationship to the intuitive acceptance of variable or absorption costing methods as a product costing methodology. Finally, this study presents the result of an empirical research held among the students of the State University of Montes Claros – UNIMONTES and the University of São Paulo - USP, which sought to verify the formation of this group unconscious among the students, which evidence that for the researched sample were not found indications that sustain the formation of the group unconscious.

Keywords: *Collective Unconscious, Jung, costing methods*

1 INTRODUÇÃO

A inquietação para a realização desta pesquisa surgiu da leitura de artigo de Guerreiro, Casado e Bio onde os autores destacam a sua 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.

A abordagem dada ao assunto e, principalmente, a conclusão extraída do referido artigo de que existe o que se pode chamar de inconsciente do grupo de pessoas ligadas à Contabilidade e que este inconsciente leva as pessoas relacionadas com a matéria contábil a assumirem o método de custeio por absorção como a melhor maneira de se custear os objetos de custo de uma entidade inobstante a sua pouca – ou nenhuma – utilidade como ferramenta útil para a tomada de decisões. Considerando como premissa a formação deste inconsciente de grupo, esta pesquisa procura responder a seguinte questão: Existe diferença significativa entre a concepção dos diferentes grupos de alunos de como deve ser o tratamento dos custos?

Deste modo, na tentativa de se responder à questão proposta, visita-se algumas idéias de arquétipo e inconsciente coletivo da teoria de psicologia desenvolvida por C.G.Jung e, baseado na questão problema que o delimita, se busca traçar um paralelo destas idéias com a aceitação dos métodos de custeio variável e por absorção pelos alunos de graduação em Ciências Contábeis de duas universidades, da Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES e da Universidade de São Paulo - USP. Através de um estudo exploratório, realizado entre os alunos daquelas universidades, espera-se constatar indícios do surgimento do inconsciente próprio da Contabilidade de Custos, caracterizado por Guerreiro, Casado e Bio (2001, p.11) como um paralelo do inconsciente próprio de determinado grupo. Este inconsciente próprio

de um grupo pode ser definido como uma camada de inconsciente que corresponde a um determinado grupo humano, caracterizado por um conjunto de crenças, hábitos, costumes, tradições e formas de pensar comuns destes indivíduos.

A importância de um estudo desta natureza pode ser confirmada pela própria classificação da Contabilidade como ciência social. Schmidt (1998, p.16) define as ciências sociais como “aquelas que estudam a estrutura geral das sociedades humanas, as leis do seu funcionamento normal e desenvolvimento. O seu domínio próprio é a investigação da vida dos homens, dos fenômenos e das relações sociais, no seu processo de desenvolvimento histórico e no seu estado presente.”

É inegável portanto a necessidade de que, ao se investigar a vida dos homens, a Ciência Contábil se preocupe com a sua dimensão psicológica.

Considerando o raciocínio desenvolvido até aqui, este artigo é orientado pelas hipóteses seguintes: O inconsciente de grupo começa a ser formado nos alunos a partir do estudo da disciplina de Contabilidade de Custos na graduação e; Os alunos de Contabilidade, antes do contato com a disciplina de Contabilidade de Custos, entendem como forma de se custear os produtos o custeio variável.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O psiquiatra suíço Carl Gustav Jung, considerado pelo pai da psicanálise Sigmund Freud, antes do rompimento entre eles, como seu “sucessor e príncipe herdeiro” , desenvolveu uma teoria de psicologia analítica na qual se basearam os estudos deste trabalho.

A abordagem da teoria Junguiana assume um caráter holístico, prospectivo e desenvolvimentista. Para Jung, o desenvolvimento do ser humano leva em consideração o passado na busca do futuro. Casado (1993, p. 21) diz que para Jung o indivíduo vive pelos alvos (futuro) assim como

pelas causas (passado). O reconhecimento desta interação passado e futuro é importante para a seqüência lógica deste estudo, como será demonstrado adiante.

Outros aspectos importantes a serem evidenciados nesta visita à teoria Junguiana são os conceitos de personalidade (psique), consciência, inconsciente pessoal e inconsciente coletivo.

Para Jung a personalidade como um todo é denominada psique. A psique portanto, representa o conjunto de todos os pensamentos, sentimentos e comportamentos, sejam conscientes ou inconscientes, dos indivíduos.

A psique, ou personalidade total, entretanto é composta de vários sistemas que atuam de forma isolada e conjunta denominados respectivamente de: consciência, inconsciente pessoal e inconsciente coletivo.

Para Guerreiro, Casado e Bio (2001, p. 6) pode-se visualizar a personalidade de um indivíduo como uma esfera composta de várias camadas. Partindo da camada mais exterior desta esfera para a sua camada interior encontraríamos o campo da consciência, seguido do inconsciente pessoal e, mais internamente, o inconsciente coletivo. Casado (1993, p 23) menciona que “a consciência é a única parte da psique conhecida diretamente pelo indivíduo. Surge desde cedo, provavelmente até antes do nascimento.”

Através desta definição pode-se concluir que a consciência está intimamente relacionada com o que o indivíduo consegue apreender da sua vivência diária. A consciência está relacionada com a quantidade de conhecimento adquirido, com a concepção das coisas.

A consciência é portanto um campo restrito de visão momentânea. Por outro lado, a teoria de Jung reconhece o inconsciente como um campo imenso e contínuo e subdividido em inconsciente pessoal e inconsciente coletivo.

Casado (1993, p.22) define que o inconsciente pessoal é o conjunto de experiências reprimidas, esquecidas, ignoradas ou suprimidas, ou ainda aquelas experiências sem força suficiente para passar à consciência.

Esta camada da personalidade portanto é individual e vai sendo formada no decorrer da vida do ser humano através de elementos pessoais. Existe outra subdivisão do inconsciente que não guarda relação nenhuma com as experiências pessoais do indivíduo. Esta subdivisão foi denominada por Jung como inconsciente coletivo.

Casado (1993, p.22) define o inconsciente coletivo como um reservatório de imagens e traços de memória latentes herdados do passado ancestral do homem. Pode-se inferir que o inconsciente coletivo acumula uma herança de predisposições ou programações de respostas ao mundo tal como os antepassados. Ao discursar sobre as idéias do inconsciente da teoria Junguiana, Guerreiro, Casado e Bio (2001, p. 7) dizem que:

Nas obras de Jung é enfatizado que o inconsciente está em constante atividade e vai combinando os seus conteúdos de forma a determinar o futuro. Produz combinações subliminais prospectivas tanto quanto o nosso consciente; só que elas superam de longe, em finura e alcance, as combinações conscientes. Na abordagem Junguiana, o inconsciente encerra possibilidades inacessíveis ao consciente, pois dispõe de todos os conteúdos subliminais (que estão no limiar da consciência), de tudo o que foi esquecido e tudo o que passou despercebido, além de contar com a sabedoria da experiência de incontáveis milênios depositada em suas estruturas arquetípicas. O inconsciente coletivo funciona, na interpretação psicológica, como o denominador comum que reúne e explica numerosos fatos impossíveis de entender no momento atual da ciência.

As palavras acima trazem a baila mais um dos conceitos extremamente importantes da psicologia analítica de Jung: o conceito de arquétipo.

Pode-se classificar os arquétipos como estruturas que compõem o inconsciente coletivo. Para uma melhor definição do

conceito Casado (1993, p.23) cita as palavras de Jung:

o conceito de arquétipo deriva da observação reiterada de que os mitos e contos da literatura universal encerram temas bem definidos que reaparecem sempre e por toda a parte. Encontramos esses mesmos temas na fantasias, nos sonhos, nas idéias delirantes e ilusões dos indivíduos que vivem atualmente. A essas imagens e correspondências típicas, denomino representações arquetípicas. Quanto mais nítidas, mais são acompanhadas de tonalidades afetivas Vívidas [...] Elas nos impressionam, nos influenciam, nos fascinam. Tem sua origem no arquétipo que, em si mesmo, escapa à representação, forma preexistente e inconsciente que parece fazer parte da estrutura psíquica herdada e pode, portanto, manifestar-se espontaneamente sempre e por toda a parte [...]

Deduz-se do estudo do conceito de inconsciente coletivo, que o mesmo incorpora traços comuns que independem de características de próprias de um determinado grupo de indivíduos como raça, época, localização geográfica e religiões. Entretanto, não se pode negar que o ser humano também é influenciado, mesmo que inconscientemente, por estas características. Daí se retira mais uma das definições importantes deste estudo que é a de que as características particulares a um determinado grupo de indivíduos ajudam a formar um inconsciente próprio de um grupo.

O retorno ao conceito de personalidade total da teoria de Jung leva a conclusão que o indivíduo pensa, decide e age tanto em função de sua consciência, quanto do seu inconsciente seja ele pessoal, do grupo a qual pertence ou coletivo. Esta maneira de agir está presente portanto, em todas áreas de atuação do ser humano, inclusive a atuação profissional.

Baseado nas idéias e definições acima, reforçadas pela pesquisa em outros autores que estudam o assunto, destacam-se as seguintes

afirmações de Guerreiro, Casado e Bio (2001, p.11):

Com base nestas reflexões, conclui-se que os conceitos de arquétipos e inconsciente coletivo, dada as suas características não se aplicam especificamente ao campo da Contabilidade. O que se pode fazer, no entanto, é buscar inspiração nessas idéias e efetuar um paralelo entre esse conceitos e o inconsciente do grupo de pessoas ligadas à Contabilidade. [...] Este grupo é composto pelos profissionais da Contabilidade, estudantes, autores, professores, usuários das informações geradas nessa área, enfim por todos aqueles que pesquisam, ensinam, praticam ou utilizam as idéias da Contabilidade.

O estudo exploratório realizado nesta pesquisa, procurou identificar se existem, entre os indivíduos pesquisados, mudanças de concepção relacionada ao tratamento dos custos.

A contabilidade de custos, se baseia basicamente em duas correntes metodológicas para determinar o custo dos objetos a serem custeados: o custeio pleno (*full cost*) e o custeio variável.

Metodologia de custeio desenvolvida no início do século XX, o custeio pleno atendia perfeitamente às necessidades da época quando a maior preocupação seria a de se assegurar que todos os custos estivessem apropriados aos objetos de custeio afinal, naquela época as relações comerciais eram tipicamente de oferta. Dentro desta metodologia se encontra o custeio por absorção.

Quando se utiliza o custeio por absorção, procura-se custear o produto atribuindo-lhe também parte do custo fixo. Este método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta. A apropriação dos custos indiretos aos produtos é efetuada utilizando-se critérios de rateio. Segundo Iudícibus & Marion (2001, p.167-168) rateio pode ser definido

como: “(2) Procedimento lógico para itens cuja identidade com o objeto não é perfeitamente identificada.” Por se tratar de procedimento lógico, ou seja, relacionado com a maneira de pensar de um indivíduo, de acordo com a teoria de Jung a determinação de critérios de rateio ou até mesmo a aceitação da necessidade de se utilizar critérios de rateio na determinação do custo de um determinado objeto está permeada de influências do inconsciente, seja ele pessoal ou coletivo.

A metodologia de custeamento pelo método da absorção é considerada como básica para a avaliação de estoques pela contabilidade financeira; para levantamento do balanço patrimonial e demonstração de resultados para atender as exigências da contabilidade fiscal e societária.

Entretanto o método de custeamento por absorção não é considerado muito apropriado para a utilização como instrumento para a tomada de decisão, em razão da utilização dos rateios dos custos fixos que, apesar de se aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.

Em contraposição ao custeio pleno foi desenvolvido, a partir do ano de 1936, o método do custeio variável. Este método se caracteriza em reconhecer como custos do produto apenas os custos variáveis, tratando os custos fixos como custos da estrutura necessária para as atividades da empresa. Estes custos fixos portanto, são tratados como custo do período (caráter temporal) impactando o resultado.

Verifica-se então, que no custeio variável não se utiliza a subjetividade dos critérios de rateios.

Esta metodologia de custeio é amplamente recomendada para ser utilizada na tomada de decisões e tem suas vantagens evidenciadas por autores como:

Martins (1998, p.220) afirma que:

Do ponto de vista decisório verificamos que o Custeio variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente

informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro de seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente, como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

Maher (2001, p. 374) por sua vez diz que “o custeio variável apresenta mais informações do que o custeio por absorção. O custeio variável apresenta separadamente os custos fixos e variáveis, e também apresenta a margem de contribuição.”

Finalmente é importante apresentar as observações de Padoveze (1997, p. 246) “De modo geral, as vantagens teóricas do custeio direto parecem mais clara e evidentes, pois tendem a não enviesar a apropriação dos custos dos produtos com rateios dos custos indiretos em bases científicas”

Desta maneira, pode-se concluir que o custeio variável fornece um variado número de informações claras para uma organização, facilitando e proporcionando velocidade à tomada de decisões.

Entretanto vale ressaltar que, segundo Mclean *apud* Padoveze (199, p.247) “sugere novas pesquisas sobre o custeio por absorção, pois apesar das vantagens teóricas claras do custeio direto é inexplicável até, o porquê da continuidade do custeio por absorção.”

Uma possível resposta a tal inquietação de McLean seria a existência do inconsciente coletivo de grupo da Contabilidade de Custos. Admite-se, ainda, que é difícil lutar contra crenças e valores estabelecidos há muito tempo no inconsciente de um grupo. Entretanto Guerreiro, Casado e Bio (2001, p. 14) advertem: “É preciso tomar muito cuidado com a lógica e a razão. Os acadêmicos e cientistas, como seres humanos que são, buscam inconscientemente aplicar e defender raciocínios lógicos que se moldem às suas crenças e valores. Assim muitas pessoas tentam sustentar, por meio da lógica e da razão, pontos

de vistas que defendem por pura emoção ou por forças inconscientes.”

3 MATERIAIS E MÉTODOS

A pesquisa realizada foi desenvolvida junto aos alunos de Contabilidade da Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES, universidade pública situada em Montes Claros, norte de Minas Gerais e junto aos alunos do curso de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, da Universidade de São Paulo – USP, campus da cidade de São Paulo.

No desenvolvimento da pesquisa, foi selecionado um grupo de setenta alunos em cada uma das universidades estudadas. Cada um destes grupos pode ser subdividido em duas amostras: a primeira, composta por alunos que ainda não cursaram disciplinas relacionadas à contabilidade de custos e a segunda composta por alunos que já cursaram as referidas disciplinas. Desta maneira, o estudo lida com as seguintes amostras:

- Amostra 1: Alunos da UNIMONTES que ainda não cursaram custos: 36 alunos
- Amostra 2: Alunos da UNIMONTES que já cursaram custos: 34 alunos
- Amostra 3: Alunos da FEA-USP que ainda não cursaram custos: 36 alunos
- Amostra 4: Alunos da FEA-USP que já cursaram custos: 34 alunos

É importante ressaltar, que as amostras trabalhadas não são probabilísticas, os procedimentos relacionados à determinação do tamanho da amostra e da seleção dos elementos que as compõem foram realizados de forma acidental ou por conveniência.

O estudo procurou verificar, de acordo com as premissas estabelecidas nesta pesquisa, se existe diferença significativa entre a concepção dos diferentes grupos de alunos de como deve

ser o tratamento dos custos e, ainda, buscou-se testar a segunda hipótese deste trabalho na qual os alunos de graduação, antes de se defrontarem com as disciplinas relacionadas à Contabilidade de Custos, entendem como válido o método de custeio variável. Os objetivos da pesquisa realizada, justificam a escolha de grupos de alunos divididos entre os que já cursaram as disciplinas relacionadas à contabilidade de custos e os que ainda não a cursaram.

A pesquisa foi realizada através da aplicação de um questionário composto de dez itens. Os dois primeiros itens do formulário procuram sinalizar a experiência profissional dos pesquisados e, seguem a eles, oito colocações para as quais os entrevistados deveriam expressar a sua opinião, assinalando uma das três alternativas, segundo a escala de Likert apresentada a seguir:

- a) Concordo plenamente;
- b) Nem concordo, nem discordo;
- c) Discordo Plenamente.

Este estudo analisará as repostas dadas a estas oito questões que, conforme o formulário de coleta de dados utilizado estão numeradas de 3 a 10.

Seguindo o objetivo proposto pela pesquisa e as características da amostra pesquisada – alguns alunos ainda não foram apresentados à Contabilidade de Custos, no estabelecimento das questões evitou-se abordar de uma maneira direta os conceitos e definições relacionados com o custeio por absorção e com o custeio variável. Ao contrário, a partir de um cenário descrito, procurou-se verificar o grau de aceitação individual destes conceitos. Nesta tentativa, o cenário criado pela pesquisa foi o de uma padaria que fabrica e vende bolos de diversos sabores. A seguir são reproduzidas as questões contidas no documento de pesquisa:

- 1) Você possui alguma experiência profissional?
- 2) Em qual área você está trabalhando ou já trabalhou?

- 3) O valor da farinha de trigo utilizada na fabricação de bolo deverá ser considerado na medição do custo do bolo.
- 4) Para garantir a segurança das atividades da padaria, foi contratado o serviço de um vigilante. O valor pago a este vigilante não deverá ser considerado na medição do custo do bolo.
- 5) O valor do aluguel pago pelo prédio onde se encontra instalada a padaria deverá ser considerado na medição do custo do bolo.
- 6) O valor do salário pago à faxineira que cuida limpeza da padaria não deverá ser considerado na medição do custo do bolo.
- 7) O valor dos salários pagos aos padeiros que fabricam os bolos da padaria não deverá ser considerado na medição do custo do bolo.
- 8) Considerando que a padaria necessita de uma pessoa para supervisionar o trabalho de todos os outros funcionários (padeiros, vigilante e faxineira), o valor do seu salário deverá ser considerado na medição do custo do bolo.
- 9) O valor correspondente aos ovos utilizados na fabricação dos bolos da padaria não deverá ser considerado na medição do custo do bolo.
- 10) O valor do material gasto na embalagem de cada bolo da padaria deverá ser considerado na medição do custo do bolo.

Conforme se nota pela leitura das questões apresentadas, as colocações de números 3, 7, 9, 10 por se tratarem da aplicação de custos diretos e variáveis ao produto, poderão ser aplicáveis tanto ao custeio variável quanto ao custeio por absorção. Portanto, a determinação da aceitação de um ou outro método de custeio será dada pelas respostas das afirmativas de

números 4, 5, 6, e 8 que buscam identificar o tratamento que os entrevistados intuitivamente dão aos custos fixos.

Para um melhor entendimento dos resultados da pesquisa, faz-se necessário traçar as correlações entre as respostas esperadas e seu significado. Considerando a maneira como o documento de pesquisa foi elaborado, as alternativas “concordo plenamente” e “discordo plenamente” indicam tendências diferentes dependendo da questão a que se refere. A seguir explica-se o seu significado:

Item 3: A escolha da alternativa “concordo plenamente” indica o entendimento de que os custos variáveis deverão ser alocados aos produtos.

Item 4: Neste item, a escolha da alternativa “concordo plenamente”, indica a tendência ao custeio variável, a alternativa “discordo plenamente” por sua vez indica a tendência ao custeio por absorção.

Item 5: Neste item, a escolha da alternativa “concordo plenamente”, indica a tendência ao custeio por absorção, a alternativa “discordo plenamente” por sua vez indica a tendência ao custeio variável.

Item 6: Este item segue a mesma relação do item 4 acima descrita.

Item 7: Neste item por sua vez, a alternativa que indica que os custos variáveis devem ser considerados é “discordo plenamente”.

Item 8: O item em referência segue a mesma lógica determinada para o item 5 acima.

Item 9: A sua estrutura de respostas é a mesma preparada para o item 7.

Item 10: Finalmente, para este item, foi considerado o mesmo raciocínio já descrito no item 5.

As questões no documento de pesquisa foram elaboradas desta maneira para evitar que uma possível sequência de escolha da mesma alternativa para vários itens e, assim, influenciassessem o entrevistado a rever as suas respostas, o que prejudicaria a busca de respostas intuitivas prevista na pesquisa.

Após a aplicação dos questionários foi realizada a tabulação dos dados recebidos. Neste sentido, foram atribuídos pesos para cada uma das alternativas propostas em cada colocação, como se segue:

1- Colocações de números 3,5,7,8,9 e 10:

- Concordo: peso 1;
- Nem concordo, nem discordo: peso 2;
- Discordo: peso 3.

2- Colocações de números 4 e 6:

- Concordo: peso 3;
- Nem concordo, nem discordo: peso 2;
- Discordo: peso 1.

A necessidade de se inverter os pesos das questões acima destacadas se deveu ao fato de que foram necessários ajustes no questionário realizado, para que se conseguisse determinar um peso total esperado para um respondente que considere o custeio variável, diferente de um pesquisado que considere o custeio por absorção.

A tabela abaixo apresenta o total esperado para cada uma das situações:

Tabela 1 – Pesos esperados de resposta para cada um dos métodos de custeio analisados:

Tipo de Custeio	Esperança de resposta para cada Questão								Total
	3	4	5	6	7	8	9	10	
Variável	1	3	3	3	3	3	3	1	20
Absorção	1	1	1	1	3	1	3	1	12

Desta forma espera-se que, um aluno que concorde plenamente com os procedimentos utilizados no custeio variável apresente o total de 20 pontos em seu questionário. Por outro lado, o pesquisado que concorde com o custeio por absorção deverá apresentar o total de 12 pontos.

Após a tabulação dos dados, realizou-se de ferramental estatístico para se testar as duas hipóteses levantadas neste trabalho. Optou-se por tratar separadamente cada uma das universidades que foram objeto deste estudo. Assim, os testes foram efetuados entre as amostradas oriundas da UNIMONTES e FEA-USP, respectivamente sem entretanto, realizar o cruzamento dos resultados obtidos.

Para se verificar a existência de uma diferença significativa na concepção dos grupos de alunos de como se deve ser o tratamento dos

custos foi utilizado o teste de Mann-Whitney a um nível de significância de 0,05. Justifica-se a escolha deste teste em razão de não serem conhecidos os parâmetros das populações pesquisadas.

Definiram-se as seguintes hipóteses estatísticas:

H₀: As concepções de custos entre os grupos pesquisados são iguais.

H₁: As concepções de custos entre os grupos pesquisados são diferentes.

4 RESULTADOS

O teste de média realizado com a utilização do aplicativo computacional SPSS, apresentou os seguintes resultados:

a) Universidade Estadual de Montes Claros
- UNIMONTES

Este teste foi realizado comparando as medições obtidas nas amostras 1 e 2 entre si.

Ranks

	GRUPO	N	Mean Rank	Sum of Ranks
NOTA	1	36	34,44	1240,00
	2	34	36,62	1245,00
	Total	70		

Test Statistics^a

	NOTA
Mann-Whitney U	574,000
Wilcoxon W	1240,000
Z	-,454
Asymp.Sig. (2-tailed)	,650

^a Grouping Variable: GRUPO

Como se pode verificar através do resultado acima apresentado, não existe uma diferença significativa entre as concepções de custos nos alunos pesquisados naquela universidade, conforme valor “Sig” calculado e o nível de significância determinado de 0,05.

O mesmo teste foi aplicado entre as amostras de números 3 e 4 – que são oriundas do curso de contabilidade da FEA-USP e chegou-se aos seguintes resultados:

b) Universidade de São Paulo – USP

Ranks

	GRUPO	N	Mean Rank	Sum of Ranks
NOTA	1	36	27,31	983,00
	2	34	44,18	1502,00
	Total	70		

Test Statistics^a

	NOTA
Mann-Whitney U	317,000
Wilcoxon W	983,000
Z	-3,537
Asymp.Sig. (2-tailed)	,000

^a Grouping Variable: GRUPO

Para esse grupo de estudos verificou-se que existe uma diferença significativa nas concepções de custos entre os alunos pesquisados, a um nível de significância de 0,05, quando comparado com o valor “Sig.” De 0,000

Portanto, de acordo com os testes realizados, pode-se afirmar que apenas os alunos pesquisados e que estudam na FEA-USP apresentam indícios de mudança na sua concepção de custos.

A segunda hipótese de pesquisa levantada neste trabalho: na qual os alunos de graduação, antes de se defrontarem com as disciplinas relacionadas à Contabilidade de Custos, entendem como válido o método de custeio variável, foi testada utilizando-se o teste do Qui-quadrado para uma amostra a um nível de significância de 0,05.

A intenção aqui foi verificar se cada uma das amostras analisadas individualmente, apresentava uma aderência significativa a algum dos métodos de custeios discutidos neste trabalho.

Desta maneira, optou-se por comparar o total de pontos obtidos em cada um dos questionários com o total de pontos esperado no questionário para o custeio variável, já demonstrado na tabela 1.

Para este teste, foram determinadas as seguintes hipóteses estatísticas:

H₀: Não existem diferenças significativas entre os totais obtidos e o total esperado para o custeio variável.

H_1 : Existem diferenças significativas entre os totais obtidos e o total esperado para o custeio variável.

Os testes realizados apresentaram os seguintes resultados que são sumariados na tabela abaixo:

Tabela 2 – Teste de aderência de cada amostra ao custeio variável

Universidade	Amostra	X ² Calculado	X ² Tabelado	Conclusão
UNIMONTES	Amostra 1	66,20	49,80	Rejeita H ₀
	Amostra 2	56,10	47,40	Rejeita H ₀
FEA – USP	Amostra 3	74,70	49,80	Rejeita H ₀
	Amostra 4	37,10	47,40	Aceita H ₀

Ao se analisar a Tabela 2 acima se encontram as seguintes informações. Nas amostras colhidas na Universidade Estadual de Montes Claros – UNIMONTES, nota-se que, tanto os alunos que ainda não estudaram custos quanto os que já estudaram, parecem assumir uma postura mais aderente ao custeio por absorção, uma vez que em ambas as amostras foram rejeitadas a hipótese de aderência ao custeio variável.

Nas amostras colhidas na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, da Universidade de São Paulo – USP, campus da cidade de São Paulo, por sua vez, verifica-se que existe uma aderência ao custeio variável nos alunos que já cursaram a disciplina de custos, enquanto os que ainda não a cursaram estão mais favoráveis ao custeio por absorção, ao contrário do esperado na hipótese de pesquisa. Estes resultados, entretanto, guardam uma relação com o teste de Mann-Whitney realizado anteriormente.

5 CONCLUSÕES

A realização deste estudo demonstra que, para as amostras analisadas, não se pode afirmar com propriedade se ocorre uma mudança na concepção do entendimento de custos entre os grupos de alunos de contabilidade, uma vez que os resultados apresentados não demonstraram sinais de seguirem uma tendência.

Pode-se concluir também que, ainda para o grupo pesquisado, os alunos não apresentam uma concepção de custos congruente com o custeio variável antes do estudo da disciplina e que esta concepção vai se modificando após o cursarem os conteúdos relacionados às disciplinas de contabilidade e análise de custos.

Finalmente, vale ressaltar que esta pesquisa, por se tratar de um estudo exploratório, não tem a pretensão de apresentar conclusões definitivas a respeito do assunto. Ao contrário, busca levantar idéias e questionamentos a serem pesquisados com maiores esforços no futuro. Afinal, a Contabilidade, como Ciência Factual que é, jamais apresenta verdades absolutas.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CASADO, Tânia. *Tipos psicológicos e estilos de comportamento motivacional: o diálogo entre Jung e Fromm*. 135 p. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo:1993.

GUERREIRO, Reinaldo; CASADO, Tânia e BIO, Sérgio Rodrigues. *Algumas reflexões sobre os arquétipos e o inconsciente coletivo na contabilidade de custos: um estudo exploratório*. Revista de Contabilidade CRC-SP. São Paulo. p.04-21, março 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999. 550 p.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER George; DATAR, Srikant M. *Contabilidade de Custos*. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 9ª ed. 717 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION José Carlos. *Dicionário de termos de contabilidade*. São Paulo: Atlas 2001. 214 p.

MAHER, Michael. *Contabilidade de Custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas 2001. 905 p.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas 1998. 6ª ed. 388 p

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas 1997. 414 p.

SCHMIDT, Paulo. *A classificação da contabilidade dentre os ramos do conhecimento humano*. Caderno de estudos – FIPECAFI. São Paulo, v.10, n.º 17, p. 9-22, janeiro/abril 1998.

