

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

YASMIM ALVES DA SILVA

AS QUESTÕES DE "CONTABILIDADE DE CUSTOS E GERENCIAL" DO
"EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE":
UM OLHAR COM BASE NA ANÁLISE DE CONTEÚDO

MACEIÓ

2024

YASMIM ALVES DA SILVA

**AS QUESTÕES DE "CONTABILIDADE DE CUSTOS E GERENCIAL" DO
"EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE":
UM OLHAR COM BASE NA ANÁLISE DE CONTEÚDO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas como um dos requisitos para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador: Prof. Valdemir da Silva.

MACEIÓ

2024

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecária: Helena Cristina Pimentel do Vale CRB-4/ 661

S586q

Silva, Yasmim Alves da.

As questões de "contabilidade de custos e gerencial do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade : um olhar com base na análise de conteúdo / Yasmim Alves da Silva. – 2024.

35 f. : il.

Orientador: Valdemir da Silva.

Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Alagoas, Faculdade de Economia. Administração e Contabilidade. Maceió, 2024.

Bibliografia: f. 34-35.

1. Exame de suficiência. 2. Contabilidade de custos. 3. Contabilidade de Gerencial. 4. Análise de conteúdo. I. Título.

CDU: 657

FOLHA DE APROVAÇÃO

YASMIM ALVES DA SILVA

AS QUESTÕES DE "CONTABILIDADE DE CUSTOS E GERENCIAL" DO "EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE": UM OLHAR COM BASE NA ANÁLISE DE CONTEÚDO.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas como requisito parcial à obtenção do título de Bacharela em Ciências Contábeis.
Orientador: Prof. Valdemir da Silva

Aprovado em 02 / 04 / 2024.

Documento assinado digitalmente
 **VALDEMIR DA SILVA**
Data: 02/04/2024 10:42:56-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Prof^o. Valdemir da Silva (Orientador)
Universidade Federal de Alagoas

Documento assinado digitalmente
 **MARCIA ADRIANA MAGALHAES OMENA**
Data: 03/04/2024 12:01:23-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Profa Ma. Márcia Adriana Magalhães Omena (Examinadora Interna)
Universidade Federal de Alagoas

Documento assinado digitalmente
 **ERICA XAVIER DE SOUZA**
Data: 02/04/2024 13:25:15-0300
Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

Profa Ma. Érica Xavier de Souza (Examinadora Interna)
Universidade Federal de Alagoas

DEDICATÓRIAS

*Dedico esse trabalho a todos que me
incentivaram a chegar até aqui.*

AGRADECIMENTOS

Gostaria de expressar minha gratidão a todas as pessoas que contribuíram de alguma forma para a realização deste trabalho acadêmico, especialmente minha família. Agradeço ao meu orientador, que desde o início da jornada acadêmica me forneceu uma orientação valiosa, precisa, com feedbacks construtivos, e apoio ao longo deste processo. Também sou grata aos professores e colegas que compartilharam conhecimentos e experiências, enriquecendo assim meu aprendizado, principalmente ao meu melhor amigo que me impulsionou todos os dias. Além disso, agradeço a todas as instituições e recursos que tornaram possível a realização desta pesquisa.

RESUMO

O Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é uma prova aplicada em duas edições anuais, para graduados e estudantes do curso de graduação em Ciências Contábeis. Nessa perspectiva, a justificativa central para a realização desta pesquisa é colaborar com a educação contábil, de forma teórica, prática e acadêmica, pois os resultados conseguem orientar os graduandos, professores, gestores e coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis a conhecer os assuntos e subassuntos, apresentados nas questões de Contabilidade de Custos e Gerencial durante as 26 edições analisadas (2011.1 a 2023.2). Inicialmente fez-se uma coleta das provas do Exame de suficiência, e todos os cadernos de prova foram analisados, assim como a identificação e seleção dos assuntos de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial apresentados nas provas, e posteriormente analisados e interpretados. Como principais resultados, destaca-se que a contabilidade de custos e contabilidade gerencial possuem uma expressividade de 11,3% do total de questões analisadas (1.300), totalizando 147 questões sendo 145 válidas. Dessa forma, ao analisar os assuntos, Controle, Registro Contábil, Apuração e Alocação de Custos e Custos para Decisão foram os dois de maior representação, totalizando juntos 81%. Por sua vez, com relação aos subassuntos, Custos dos produtos em elaboração e serviços em andamento, custo dos produtos acabados, equivalentes de produção e custos conjuntos; Custeio por Absorção; Margem de contribuição Custos fixos, custos variáveis, custos diretos e indiretos; custos controláveis e não controláveis e Ponto de equilíbrio contábil representaram 45,51% das questões aplicadas no ESC ao longo das 26 edições estudadas.

Palavras-chave: Exame de Suficiência; Contabilidade de Custos; Contabilidade de Gerencial.

ABSTRACT

The Federal Accounting Council (CFC) Sufficiency Exam is a test administered in two annual editions, for graduates and undergraduate students in Accounting Sciences. From this perspective, the central justification for carrying out this research is to collaborate with accounting education, in a theoretical, practical and academic way, as the results can guide undergraduates, teachers, managers and coordinators of Accounting Sciences courses to know the subjects and sub-subjects, presented in Cost and Management Accounting questions during the 26 editions analyzed (2011.1 to 2023.2). Initially, the tests of the Sufficiency Exam were collected, and all test books were analyzed, as well as the identification and selection of Cost Accounting and Management Accounting subjects presented in the tests, and subsequently analyzed and interpreted. As main results, it is highlighted that cost accounting and management accounting have an expressiveness of 11.3% of the total questions analyzed (1,300), totaling 147 questions, 145 of which are valid. Therefore, when analyzing the subjects, Control, Accounting Record, Calculation and Allocation of Costs and Costs for Decision were the two with the highest representation, totaling together 81%. In turn, in relation to the sub-subjects, Costs of products in progress and services in progress, cost of finished products, production equivalents and joint costs, Absorption Costing, Contribution margin, Fixed costs, variable costs, direct and indirect costs; controllable and non-controllable costs and accounting break-even point represented 45.51% of the questions applied in the ESC throughout the 26 editions studied.

Keywords: Sufficiency Exam; Cost Accounting; Management accounting;

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Percentual das questões válidas por disciplina das provas do exame de 2011.1 a 2023.2.	23
Gráfico 2 - Percentual das questões válidas por assunto das provas do exame de 2011.1 a 2023.2.	25
Gráfico 3 - Percentual das questões válidas por subassunto das provas do exame de 2011.1 a 2023.2.	27

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Categorização e Codificação dos assuntos e subassuntos de Contabilidade de Custos.	21
Quadro 2 -	Categorização e Codificação dos assuntos e subassuntos de Contabilidade Gerencial.	21

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Percentual total das questões por disciplina das provas do exame de 2011.1 a 2023.2.	22
Tabela 2 -	Representatividade da Totalidade das Questões Válidas de Contabilidade de Custos e Gerencial por Edição.	23
Tabela 3 -	Número de Questões Válidas por Assunto (2011 a 2023).	25
Tabela 4 -	Número de Questões Válidas por Subassunto (2011 a 2023).	28

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMÁTICA.....	11
1.2 OBJETIVOS.....	12
1.2.1 <i>Objetivo Geral</i>	12
1.2.2 <i>Objetivos Específicos</i>	12
1.3 JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÃO.....	13
1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE.....	14
2.2 EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE	14
2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS E GERENCIAL APLICADA NO EXAME DE SUFICIÊNCIA.....	16
2.4 ESTUDOS ANTERIORES	17
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	19
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	19
3.2 COLETA E TABULAÇÃO DOS DADOS	19
3.3 ANÁLISE E CATEGORIZAÇÃO DOS CONTEÚDOS	20
4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS	22
4.1 REPRESENTATIVIDADE DAS QUESTÕES DE CONTABILIDADE DE CUSTOS E GERENCIAL	22
4.2 ANÁLISE DO CONTEÚDO PROGRAMÁTICO DO EXAME DE SUFICIÊNCIA	24
4.3 ANÁLISE DOS CONTEÚDOS ESPECÍFICOS DE CONTABILIDADE CUSTOS E GERENCIAL.....	27
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	32
REFERÊNCIAS	34

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e Problemática

O ensino da Contabilidade no Brasil teve início em 1809, durante as aulas práticas do comércio. Em 1833, Estevão Rafael de Carvalho disseminou o método das partidas dobradas e no ano de 1850 foi instituído o primeiro código brasileiro, Lei nº 556/1850. Diante disso, buscando qualificar o ensino, em 1863 nasceu o Instituto Comercial do Rio de Janeiro (PELEIAS; BACCI, 2004; SILVA, 2006).

Em 1926, foi instituído o ensino técnico comercial, com o Decreto no 17.239, aprovado pelo Governo Federal. A partir de 1945, com o Decreto Lei nº 7.988, teve início o curso superior de Ciências Contábeis, outorgando ao formado o título de bacharel em Ciências Contábeis (CARDOSO; SPRENCER; KRONBAUER, 2019).

A fim de qualificar o exercício do profissional contábil, em 1946 foi instituído o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais, com o intuito de regulamentar a profissão dos técnicos de contabilidade e do contador.

A criação dos Conselhos Federal e Regional foi de grande importância para o profissional da Contabilidade, visto que tem autonomia, dotada de personalidade jurídica de direitos públicos, por meio do Decreto Lei nº 9.295/1946 (BRASIL, 1946), entretanto, até 1999, não havia, para esse público, a necessidade do registro profissional no Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

As exigências de um mercado nacional e mundial competitivo, com a abertura de mercados comuns, e a necessidade de assegurar à sociedade informações contábeis seguras, precisas e éticas fizeram com que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) se preocupasse com a qualidade do profissional contábil que vai adentrar no mercado de trabalho (CFC, 2007). Dessa forma, o CFC, enquanto órgão regulamentador da profissão contábil, instituiu o Exame de Suficiência com o intuito de aumentar a credibilidade da profissão e resguardar a qualidade dos serviços prestados à sociedade (CFC, 2018).

O primeiro formato do exame suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi instituído por meio da Resolução CFC n. 853, de 28 de julho de 1999, e seu objetivo foi o atendimento de um nível mínimo de conhecimento necessário ao desempenho das atribuições deferidas ao profissional da Contabilidade. Para a obtenção do registro profissional como Contador torna-se necessária a realização do exame de suficiência; em relação a essa prova,

Bugarin, Alencar, Garcia e Caddah Neto (2018, p. 36) acrescentam que a meta do exame “é verificar se o candidato apresenta o nível mínimo de conhecimento necessário ao desempenho das atribuições deferidas ao profissional da Contabilidade” e, por conseguinte, contribuir para a melhoria da qualidade dos serviços prestados pelos contabilistas. Apesar dos benefícios auferidos à classe Contábil, posturas contrárias à realização do Exame de Suficiência pelo CFC e argumentos sobre sua inconstitucionalidade fizeram com que as provas fossem suspensas após 10 edições realizadas entre 2000 e 2004.

Todavia, no ano de 2010 a reformulação da Lei de Regência, Lei nº 12.249/10 permitiu o retorno e a obrigatoriedade do Exame de Suficiência para o exercício da atividade contábil no Brasil. Assim, a Classe Contábil brasileira ganhou um novo impulso com o novo formato do Exame e a restituição pela Resolução CFC n. 1.373/2011, que manteve os conceitos já previstos pela Resolução CFC n. 853/1999.

Considerando a obrigatoriedade do exame do CFC, esse estudo propõe a seguinte questão: **como o conteúdo sobre Contabilidade de Custo e Gerencial nos Exames de Suficiência vem sendo aplicado aos bacharéis em Ciências Contábeis?**

1.2 Objetivos

1.2.1 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral desta pesquisa consiste em verificar os conteúdos de Contabilidade de Custo e Gerencial, nas edições do Exame de Suficiência, aplicadas pelo CFC aos bacharéis em Ciências Contábeis no período compreendido entre 2011 e 2023.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Considerando o objetivo geral e a busca ao problema deste estudo, especificam-se os seguintes objetivos:

- Analisar as questões de contabilidade de custos e gerencial nas provas do Exame de Suficiência em Contabilidade dos anos de 2011 a 2023.
- Categorizar os conteúdos das questões de custos e gerencial em assuntos e subassuntos; e
- Identificar quais assuntos e subassuntos são mais frequentes nas questões de contabilidade de custos e gerencial.

1.3 Justificativa e Contribuição

A relevância desse estudo pode ser explicada por intermédio de pesquisas empíricas como a de Guerreiro, et al (2010), que relatam um grau moderado de implementação dos artefatos modernos nas organizações brasileiras. Desse modo, o exame de suficiência é, sobretudo, uma forma de ingresso dos bacharéis em ciências contábeis no mercado de trabalho. Nessa perspectiva, a justificativa central para a realização desta pesquisa é colaborar com a educação contábil, sobretudo com o público da graduação em ciências contábeis, discentes e docentes, mas sem caráter prescritivo ou instrucional e sim buscar o diálogo entre agentes envolvidos direta ou indiretamente.

Os resultados desta pesquisa contribuem no sentido de orientar os graduandos, professores, gestores e coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis a conhecer os assuntos e subassuntos, sendo essa a inovação da pesquisa, apresentados nas questões de contabilidade de custos e gerencial, sobretudo, os conteúdos que possuem maior frequência, de modo a adequar os projetos pedagógicos, as ementas de disciplina e programas de estudo ao que tem sido exigido nas provas do Exame de Suficiência.

Este estudo contribui ainda com um material atual e reflexivo, o qual ajudará os discentes a traçar estratégias para auxiliá-los nos estudos dos assuntos do exame e motivá-los a buscar melhor preparo para realização deles, e para a certificação do curso de Ciências Contábeis, sobre esta importante prova que ocorre duas vezes por ano e atrai milhares de bacharéis em contabilidade em todo o território brasileiro.

1.4 Estrutura da Pesquisa

Este estudo está estruturado em cinco seções. Na primeira seção, são apresentados a contextualização do assunto, a questão da pesquisa e os objetivos. Posteriormente, o referencial teórico é apresentado, tendo como escopo o Exame de Suficiência em Contabilidade, a contabilidade de custos e gerencial e seus respectivos assuntos e subassuntos, além das pesquisas correlacionadas contribuíram para o assunto abordado. Na terceira seção está a metodologia adotada neste estudo, seguida da quarta seção com os resultados. Por fim, na quinta seção estão as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Conselho Federal de Contabilidade

No Brasil, os estudos em contabilidade tiveram início no século XIX, e foi oficialmente implantado, em 1945, o curso superior em Ciências Contábeis (PELEIAS et al., 2007). Diante disso, em 1946, o Decreto no 9.295, de 27 de maio, instituiu o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), atribuindo a expedição do registro profissional de contabilidade aos contadores e aos técnicos em contabilidade (BRASIL, 1946).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Conselho Regional de Contabilidade (CRC) foram o marco histórico na profissão de contador no Brasil. O CFC tem autonomia, específica por meio do Decreto Lei nº 9.295/1946, que, em seu art., 1º estabelece que “ficam criados os Conselhos Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade, de acordo com o que determina o referido decreto lei”. Sua estrutura, organização e funcionamento são regulamentados pela resolução CFC nº 1.370, de 8 de dezembro de 2011 (BRASIL, 1946).

A constituição do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais tem por finalidade fiscalizar e regulamentar o exercício da profissão contábil, tornando-se o órgão responsável pela organização dos profissionais da contabilidade. Para Santos et al. (2013), esses conselhos estão em constante parceria para a busca do aprimoramento da qualidade profissional. O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais, atualmente, existentes em 27 Estados da Federação, são entidades de fiscalização do exercício profissional (BRASIL, 1946).

Dessa forma, a fim de disciplinar a profissão, cabe ao CFC estabelecer normas e princípios que constituam o corpo de doutrina contábil e sirvam de orientações técnicas ao exercício profissional. Também é responsável por garantir autonomia e qualidade à classe contábil e, para tanto, foi criado o Exame de Suficiência (CASTRO, 2009).

2.2 Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade

O Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade é uma avaliação a que se submetem, por força de lei, os bacharéis e técnicos em ciências contábeis no Brasil, onde demonstram que possuem capacitação, conhecimentos e práticas necessários ao exercício da

contabilidade (CRC-CE, [s.d.]).

Em relação a este exame, foi instituído pela Resolução CFC no. 853/99, como requisito obrigatório para a obtenção de registro profissional no CRC. Ainda de acordo com este normativo, sua criação decorreu da necessidade de resguardar a qualidade dos serviços contábeis prestados aos seus usuários, uma vez que, para a aprovação, deve ser comprovado o nível mínimo de conhecimento necessário ao desempenho das atribuições conferidas aos contadores (CFC, 1999).

A comprovação do conhecimento em contabilidade ao CRC para obtenção do registro não era exigida até o ano de 1999, porém, a partir de julho do mesmo ano, por meio da Resolução 853 do CFC, ficou estabelecido que o profissional precisaria comprovar seus conhecimentos para atuação no mercado de trabalho, por meio do Exame de Suficiência como requisito para obtenção do registro junto aos CRC (BRASIL, 1999).

A aplicação do Exame de Suficiência iniciou-se em 2000, porém, após 10 edições, foi suspenso em 2004 em virtude de um liminar, expedida pela Seção Judiciária do Distrito Federal, homologar a ilegalidade da obrigatoriedade de realização da prova, pois essa exigência não apresentava previsão legal, mas amparado apenas por uma resolução do Conselho Federal de Contabilidade (GALVAN et al., 2019). Segundo Terres et al., (2011), o exame não atendia o objetivo de testar o conhecimento necessário aos contabilistas para exercer a profissão, uma vez que eram aplicados somente assuntos afins e de conhecimento gerais.

Nesse contexto, sobre a relevância do exame, Cotrin, Santos e Zotte (2012) afirmam que a avaliação do CFC é um mecanismo essencial para impulsionar a atualização das instituições e dos currículos contábeis, o resultado é uma geração de contadores com essência mais confiável e a detecção de egressos preparados para o mercado de trabalho. Somando-se a essa ideia, Bonifácio e Callegari (2012) e Silva, Garcia, Martins e Alves (2013) acreditam que o exame contribui para um melhor ensino nas IES, além de preparar os graduandos para exercerem melhor a profissão. Desse modo, o Exame de Suficiência só retornou em 2010, por meio da Lei 12.249/2010 que alterou o Decreto 9.295/1946 e tornou obrigatória a sua realização. A aplicação da prova iniciou efetivamente em 2011, e, com a Resolução 1.486 de 2015, foi suspensa de ser aplicada aos técnicos em contabilidade a partir de julho de 2015 (BRASIL, 2015).

Nesse contexto, conforme a Lei 12.249, em seu artigo 12, fica estabelecido que os profissionais contábeis somente poderão exercer a profissão após a regular conclusão do curso de Bacharel em Ciências Contábeis, devidamente reconhecido pelo Ministério da Educação, e

após aprovação em Exame de Suficiência e registro no CRC a que estiverem submetidos (BRASIL, 2010).

2.3 Contabilidade de Custos e Gerencial Aplicada no Exame de Suficiência

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) lista treze (13) áreas de conhecimento que compõe as questões do Exame de Suficiência, para os Bacharéis em Ciências Contábeis: Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Contabilidade Gerencial, Controladoria, Noções de Direito e Legislação Aplicada, Matemática Financeira e Estatística, Teoria da Contabilidade, Legislação e Ética Profissional, Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, Auditoria Contábil, Perícia Contábil e Língua Portuguesa Aplicada (CFC, 2020).

Dessa forma, com o intuito de criar um parâmetro para os cursos de graduação em ciências contábeis, o CFC elaborou uma Proposta Nacional para o Curso. A proposta contempla o Conteúdo de Formação Profissional, com base na Resolução MEC CNE/CES n. o 10/04. São sugeridas duas disciplinas relacionadas a Custos, quais sejam: Contabilidade de Custos e Apuração e Análise de Custos (CARNEIRO et al. 2009).

Conforme Carneiro et al. (2009, p. 79 e 80) sobre a Contabilidade de Custos é proposto o seguinte:

a) Ementa: Introdução à Contabilidade de Custos; Classificação e Nomenclatura de Custos; Sistemas de Custeamento; Esquema Básico de Custos; Implantação de Sistemas de Custos; Custos Conjuntos.

b) Objetivo(s): Aplicar os conceitos de custos para fins de avaliação, controle dos estoques e conhecimento dos instrumentos dos sistemas de custo, com o objetivo de servir de base para a tomada de decisão.

c) Conteúdo Programático: Introdução à Contabilidade de Custos; Classificação e Nomenclatura de Custos; Sistemas de Custeamento; Esquema Básico de Custos; Departamentalização; Implantação de Sistemas de Custos; Custos Conjuntos.

Ainda conforme Carneiro et al. (2009, p. 81 e 82) sobre a disciplina de Apuração e Análise de Custos é proposto o seguinte:

a) Ementa: Introdução à Análise de Custos; Análise das Variações de Custos; Margem de Contribuição; Relação Custo / Volume / Lucro.

b) Objetivo(s): Desenvolver conhecimento dos fatores que afetam os custos da empresa,

proporcionando condições para uma análise orientada para o processo decisório.

c) Conteúdo Programático: Introdução à Análise de Custos; Análise das Variações – Custo Padrão X Real; Margem de Contribuição; Relação Custo / Volume / Lucro.

2.4 Estudos Anteriores

Estudos têm sido realizados com objetivo de contribuir com a educação contábil, investigando, para isso, os resultados decorrentes da aplicação das provas do exame de suficiência sob as mais diferentes perspectivas de pesquisa. Observam-se, assim, os estudos de Souza et al. (2017), Carrozzo et al. (2020), Silva (2020) e Silva et al. (2022).

Silva et al. (2022, p. 38-54) realizaram estudo sobre os fatores que podem ter um impacto na capacidade de um candidato-discente de uma Instituição situada no estado da Bahia a passar no Exame de Suficiência. Os resultados demonstraram a extração de 3 fatores para as variáveis estudadas (Gestão, Qualidade e Desempenho) e agrupadas de acordo com uma combinação de conjuntos de métricas. Destaca-se neste ponto, no fator de DESEMPENHO, a presença dos indicadores que apontam a categoria do curso (EAD ou presencial) e o resultado da IES no exame de suficiência no período analisado.

Silva (2020) analisou o desempenho dos participantes na segunda fase de aplicação do Exame de Suficiência do CFC entre os anos de 2011 a 2019, compreendendo, assim, um total de 17 edições. O resultado do estudo constatou um baixo número de aprovados no Exame de Suficiência, com 36,47% aprovados. Frente a tais resultados, tem-se um grande número de bacharéis impossibilitados de exercer a profissão, os quais terão de passar pelo exame novamente para conseguir a aprovação.

Carrozzo et al. (2020) realizaram pesquisa para determinar a reflexividade do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade frente ao Currículo Mundial ONU/UNCTAD/ISAR. Constatou-se a adequação do Exame frente ao Currículo Mundial, com destaque dos blocos de conhecimentos básicos em Contabilidade, seguido dos organizacionais e da atividade comercial. Concluiu-se que a prova reflete a maioria dos conhecimentos exigidos pelos padrões internacionais para a atuação de um contador global, no entanto o Exame de Suficiência carece de melhorias no que concerne a uma abrangência maior de conteúdos que demandem a mobilização de competências sociais e gerenciais.

Souza et al. (2017) analisaram se haveria associação do índice de aprovação no exame de suficiência contábil com o desempenho discente e a qualidade dos cursos superiores no

Brasil. Para avaliar os dados, disponibilizados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), foram utilizadas análises descritivas por estado, de todas as variáveis, diagrama de dispersão e matriz de correlação de Pearson, para verificar o grau de associação das variáveis. As análises de dispersão apontaram uma tendência moderada entre as variáveis, e a matriz de correlação denota que o grau de aprovação no exame de suficiência do CFC está positivamente associado ao ENADE e CPC ao nível de 69,28% e 50,57%, respectivamente.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 Classificação da Pesquisa

Este estudo, quanto aos objetivos da pesquisa, se apresenta como descritivo, uma vez que têm como objetivo a descrição de algo, de modo a obter informações sobre determinada questão e descrever o comportamento dos fatos, estabelecendo relação entre as variáveis, e podendo ter natureza quantitativa e/ou qualitativa (BEUREN, 2008; COLLIS ; HUSSEY, 2005). Quanto aos procedimentos, dada a necessidade de coletar as provas e os gabaritos do exame de suficiência dos anos de 2011 a 2023, procedeu-se a uma pesquisa documental, visando reunir os materiais que, neste ponto, decorriam de fontes primárias (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

Quanto à abordagem, a pesquisa é considerada qualitativa, dado o envolvimento ativo e de caráter subjetivo do pesquisador na análise, categorização e interpretação dos assuntos relacionados à contabilidade de custos e gerencial. Para acrescentar recursos teóricos à discussão, utilizou-se das pesquisas bibliográficas para avaliar as contribuições de diversos autores sobre a temática estudada, com o objetivo de discutir o tema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas e afins, sendo um excelente meio de formação científica (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

A pesquisa possui ainda natureza aplicada, visto que busca produzir conhecimentos com aplicabilidade prática direcionada à solução de questões específicas (SILVA, 2001), com foco em futuras intervenções para aprimorar o ensino superior brasileiro em ciências contábeis.

3.2 Coleta e Tabulação dos Dados

Este estudo busca analisar o conteúdo das questões que tratam dos conhecimentos de contabilidade de custos e contabilidade gerencial dos anos de 2011 a 2023. Para tanto, fez-se inicialmente uma coleta das provas do Exame de suficiência, a partir de acervo de provas disponibilizado pelo CFC no seu portal da internet, por meio do *download*, correspondentes ao período de 2011 a 2023. Foram, portanto, coletados o total de 26 (vinte e seis) de cadernos de questões do exame.

As provas correspondentes ao período de 2011 a 2017, elaboradas pela FBC, apresentavam um tipo e, a partir de 2018, sob a responsabilidade da Consulplan, quatro tipos.

Ao se levar em conta todas as disciplinas, o número total de questões aplicadas no período de 2011 a 2023 é de 1.300 (um mil e trezentas) questões.

Todos os cadernos de prova foram analisados. As provas analisadas do período de 2018 a 2023 possuíam rigorosamente a cor branca. Após a impressão e encadernação em ordem cronológica, todos os itens de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial contidos nelas foram identificados e selecionados, numa primeira triagem, pelo autor.

O mesmo procedimento foi adotado como critério para a identificação e seleção dos assuntos de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial apresentados nas provas. Após serem identificados, os assuntos relacionados aos conteúdos de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial foram quantificados, em valores absolutos e relativos.

3.3 Análise e Categorização dos Conteúdos

Para analisar o conteúdo proposto neste estudo, empregou-se a técnica de Análise de Conteúdo (AC) desenvolvida por Laurence Bardin. Esse tipo de metodologia permite que o investigador traga suas concepções no momento de interpretação dos dados coletados e categorizados. Para Bardin (2011), a AC pode ser descrita em três estágios: o primeiro consiste na pré-análise; o segundo, na exploração do material; e o terceiro estágio, no tratamento dos resultados.

A pré-análise consistiu em uma leitura flutuante dos 26 cadernos de provas do Exame de Suficiência correspondente ao período completo estudado (2011 a 2023) com o propósito de obter o primeiro contato textual com o objeto analisado, no que diz respeito ao conteúdo programático. Nesse estágio inicial, foi realizada a codificação dos assuntos e subassuntos de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial para possibilitar a identificação rápida de cada elemento lido e analisado criteriosamente. Essa codificação, além de padronizar os assuntos e subassuntos identificados, permite ao pesquisador retornar a um documento específico quando necessário.

A exploração do material consistiu, inicialmente, na seleção dos assuntos e subassuntos que apresentavam os conteúdos relacionados à Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial discriminados no Edital do Exame de Suficiência, 2ª Edição de 2023. Após terem sido identificados os assuntos, os subassuntos foram minuciosamente analisados pela docente envolvida na pesquisa. Esses assuntos e subassuntos, previstos no Edital do Exame de Suficiência, foram categorizados, codificados e expressos no Quadros 1 (Contabilidade de Custos) e Quadro 2 (Contabilidade Gerencial).

Quadro 1 - Categorização e Codificação dos assuntos e subassuntos de Contabilidade de Custos

Código	Assuntos	Código - Subassuntos
CC1	Conceitos, Objetivos e Finalidades da Contabilidade de Custos	CC1.1 - Terminologias Contábeis Conceito de gastos, custos, despesas e investimento, CC1.2 - Princípios e conceitos contábeis aplicados à Contabilidade de Custos,
CC2	Classificação e Nomenclatura dos Custos	CC2.1 - Custos fixos, custos variáveis, custos diretos e indiretos; custos controláveis e não controláveis, CC2.2 - Custos primários, custos de transformação, Custo da Produção Acabada, Custo da Produção vendida.
CC3	Controle, Registro Contábil, Apuração e Alocação de Custos	CC3.1 - Custos dos produtos em elaboração e serviços em andamento, custo dos produtos acabados, equivalentes de produção e custos conjuntos, CC3.2 - Custos conjuntos, coprodutos e subprodutos, CC3.3 - Custos com mão de obra direta e indireta, CC3.4 - Custos com materiais diretos e indiretos, CC3.5 - Custos com matéria-prima, material secundário e material de embalagem, CC3.6 - Métodos de controle de estoques de materiais, CC3.7 - Custos indiretos de fabricação e seus critérios de rateio, CC3.8 - Departamentalização, CC3.9 - Centros de custos, CC3.10 - Custo dos produtos vendidos e dos serviços prestados.
CC4	Métodos de Custeamento	CC4.1 - Custeio por Absorção, CC4.2 - Custeio Variável, CC4.3 - Custeio Baseado em Atividades (ABC), CC4.4 - Custeio Pleno (RKW).
CC5	Sistemas de Acumulação de Custos	CC5.1 - Custos por ordem de produção ou encomendas, CC5.2 - Custos por processo, CC5.3 - Custo por produto, custo por processo e custo por atividade.
CC6	Apuração de Custos para Controle	CC6.1 - Custos reais (históricos), estimados e projetados, CC6.2 - Custo Padrão, CC6.3 - Componentes do custo padrão (padrões físicos e padrões financeiros).

Fonte: elaborado pela autora com base no Edital do Exame de Suficiência 2023.2.

O Quadro 2, por sua vez, exibe a categorização e codificação dos assuntos e subassuntos de Contabilidade Gerencial.

Quadro 2 - Categorização e Codificação dos assuntos e subassuntos de Contabilidade Gerencial

Código	Assuntos	Código - Subassuntos
CG1	Custos para Decisão	CG1.1 -Comportamento dos custos e volume de produção, CG1.2 - Margem de contribuição, CG1.3 - Margem de contribuição e fator de limitação, CG1.4 - Margem de contribuição e custos fixos identificados, CG1.5 - Ponto de equilíbrio contábil, CG1.6 - Ponto de equilíbrio econômico, CG1.7 - Ponto de equilíbrio financeiro, CG1.8 - Margem de segurança, CG1.9 - Alavancagem operacional, CG1.10 - Formação do preço de venda, CG1.11 - Decisões entre comprar ou fabricar, CG1.12 - Custo de oportunidade, CG1.13 - Custos perdidos, CG1.14 - Custos imputados, CG1.15 - Análise do Custo Diferencial, CG1.16 - Análise dos Custos de Distribuição, CG1.17 - Gestão de custos baseados em atividades e sua análise, CG1.18 - Análise de custo/volume/lucro, CG1.19 - Análise de custos e rentabilidade de produtos, CG1.20 - Preço de transferência.
CG2	Custos para Controle	CG2.1 - Análise das variações de custos reais versus custo padrão.

Fonte: elaborado pela autora com base no Edital do Exame de Suficiência 2023.2

Dessa forma, o terceiro e último estágio, no tratamento dos resultados, os assuntos e subassuntos de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, foram minuciosamente

analisados e interpretados, a fim de transformá-los em produtos e resultados significativos, promovendo uma relação que une os dados obtidos com a fundamentação teórica do presente estudo.

4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

4.1 Representatividade das Questões de Contabilidade de Custos e Gerencial

O presente estudo coletou e analisou 1.300 (um mil e trezentas) questões dos Exames de Suficiência em Contabilidade, classificando-as em quatorze disciplinas distintas, conforme as dispostas no edital 2023.1. Desse modo, pode ser observado na Tabela 1 que a contabilidade de custos e contabilidade gerencial possuem uma expressividade, respectivamente, de 7,07% e 4,23% em relação ao número de questões ao longo das vinte e seis edições realizadas entre os anos de 2011 e 2023, representando juntas 11,3% do total. Além disso, é possível observar que, comparadas as demais disciplinas, a quantidade de questões anuladas, de acordo com os gabaritos definitivos disponibilizados no site do CFC, nas duas disciplinas analisadas nesse estudo é baixa, visto que, durante as 26 edições, cada uma possuiu apenas 1 questão anulada. Com relação às questões válidas, Contabilidade de Custos apresentou um total de 91 questões e Contabilidade Gerencial 54 questões, as quais servirão de base para as próximas seções de análise.

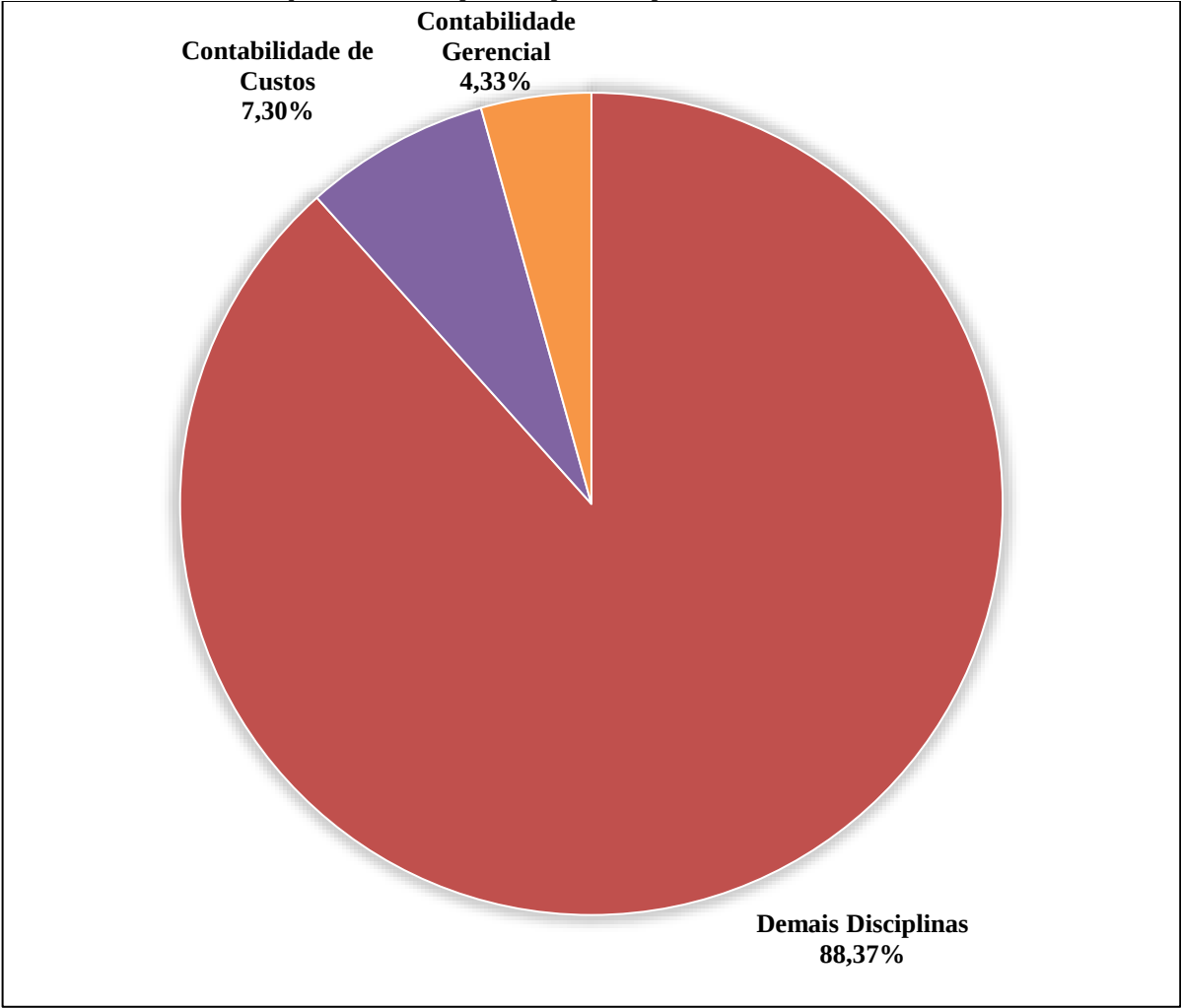
Tabela 1 – Percentual total das questões por disciplina das provas do exame de 2011.1 a 2023.2.

Percentual de Questões por Disciplina				
Disciplinas	Anuladas	Válidas	Total	Percentual
Contabilidade de Custos	1	91	92	7,07%
Contabilidade Gerencial	1	54	55	4,23%
Demais Disciplinas	53	1.100	1.153	88,70%
Total	55	1.245	1.300	100%

Fonte: elaborado pela autora.

O Gráfico 1, por sua vez, exibe o percentual de questões válidas por disciplina das provas do exame de 2011.1 a 2023.2. Perante o exposto, é possível observar que, do total de questões válidas, a disciplina de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial representam, respectivamente, um percentual de 7,30% e 4,33%, enquanto as demais disciplinas correspondem a 88,37%.

Gráfico 1 – Percentual das questões válidas por disciplina das provas do exame de 2011.1 a 2023.2.



Fonte: elaborado pela autora, 2024.

Além do que foi apresentado, a Tabela 2 demonstra a representatividade das questões válidas de contabilidade de custos e gerencial por edição, comparadas ao percentual das demais disciplinas somadas, reforçando o impacto deste conteúdo no ESC.

Tabela 2 – Representatividade da Totalidade das Questões Válidas de Contabilidade de Custos e Gerencial por Edição

(Continua)

Edição	Contabilidade de Custos		Contabilidade Gerencial		Demais Disciplinas		TOTAL	
	Quant	%	Quant	%	Quant	%	Quant	%
2011.1	4	8,3%	5	10,4%	39	81,3%	48	100%
2011.2	4	8,2%	1	2,0%	44	89,8%	49	100%
2012.1	3	6,3%	4	8,3%	41	85,4%	48	100%
2012.2	4	8,3%	2	4,2%	42	87,5%	48	100%
2013.1	5	10,4%	2	4,2%	41	85,4%	48	100%
2013.2	4	8,0%	2	4,0%	44	88,0%	50	100%
2014.1	4	8,9%	2	4,4%	39	86,7%	45	100%

Fonte: elaborado pela autora, 2024.

Tabela 2 – Representatividade da Totalidade das Questões Válidas de Contabilidade de Custos e Gerencial por Edição

(Conclusão)

Edição	Contabilidade de Custos		Contabilidade Gerencial		Demais Disciplinas		TOTAL	
	Quant	%	Quant	%	Quant	%	Quant	%
2014.2	4	8,3%	2	4,2%	42	87,5%	48	100%
2015.1	4	8,3%	2	4,2%	42	87,5%	48	100%
2015.2	4	8,0%	3	6,0%	43	86,0%	50	100%
2016.1	3	6,3%	1	2,1%	44	91,7%	48	100%
2016.2	3	6,0%	1	2,0%	46	92,0%	50	100%
2017.1	2	4,0%	3	6,0%	45	90,0%	50	100%
2017.2	3	6,0%	2	4,0%	45	90,0%	50	100%
2018.1	2	4,3%	3	6,4%	42	89,4%	47	100%
2018.2	3	6,4%	3	6,4%	41	87,2%	47	100%
2019.1	3	6,4%	2	4,3%	42	89,4%	47	100%
2019.2	3	6,1%	1	2,0%	45	91,8%	49	100%
2020.1	4	8,7%	1	2,2%	41	89,1%	46	100%
2020.2	4	8,3%	2	4,2%	42	87,5%	48	100%
2021.1	4	8,5%	1	2,1%	42	89,4%	47	100%
2021.2	3	6,8%	2	4,5%	39	88,6%	44	100%
2022.1	2	4,2%	3	6,3%	43	89,6%	48	100%
2022.2	5	10,6%	1	2,1%	41	87,2%	47	100%
2023.1	5	10,2%	2	4,1%	42	85,7%	49	100%
2023.2	2	4,3%	1	2,2%	43	93,5%	46	100%
Total	91	7,3%	54	4,3%	1.100	88,4%	1.245	100%
Média	3	7,3%	2	4,3%	42	88,4%	47	100%
Máximo	5	10,6%	5	10,4%	46	93,5%	50	100%
Mínimo	2	4,0%	1	2,0%	39	81,3%	45	100%

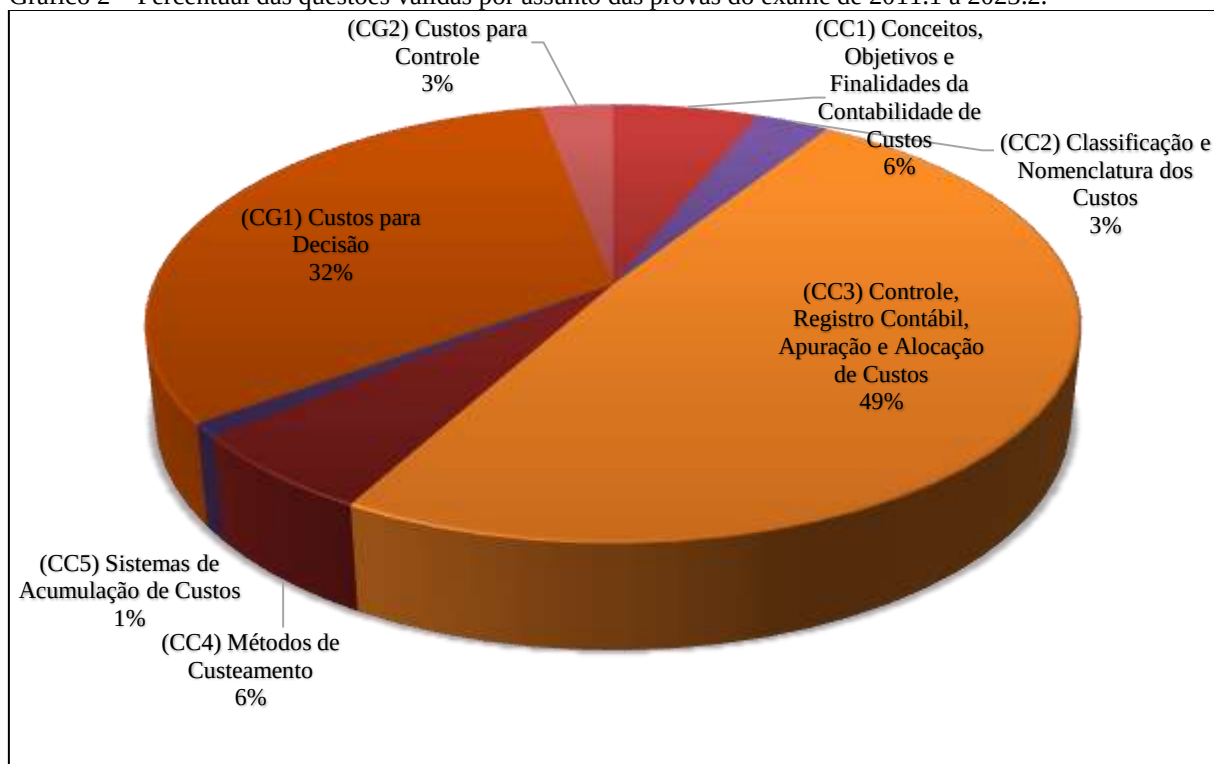
Fonte: elaborado pela autora, 2024.

Conforme exposto na tabela anterior, a disciplina de Contabilidade de Custos apresenta uma média de 3 questões por edição, sendo do máximo 5, o qual totalizou 10,6% da edição, e no mínimo 2, o qual totalizou 4% da edição. Nesse contexto, Contabilidade Gerencial apresentou uma média de 2 questões por edição, sendo no máximo 5, o qual totalizou 10,4% da edição, e no mínimo 1, o qual totalizou 2% da edição.

4.2 Análise do Conteúdo Programático do Exame de Suficiência

Ao aprofundar a análise, explorando especificamente as disciplinas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial, é possível identificar percentual de incidência de assuntos específicos ao longo das edições em relação ao quantitativo total de questões válidas das duas disciplinas identificadas no presente estudo, conforme Gráficos 2.

Gráfico 2 – Percentual das questões válidas por assunto das provas do exame de 2011.1 a 2023.2.



Fonte: elaborado pela autora.

Diante do exposto, apresenta-se na Tabela 3 o número de questões por assunto em cada edição, bem como sua frequência absoluta e relativa.

Tabela 3. Número de Questões Válidas por Assunto (2011 a 2023).

(Continua)

Edição	Assuntos								Total
	Contabilidade de Custos					Contabilidade Gerencial			
	CC1	CC2	CC3	CC4	CC5	CC6	CG1	CG2	
2011.1	0	1	2	1	0	0	5	0	9
2011.2	1	0	3	0	0	0	1	0	5
2012.1	1	1	2	0	0	0	2	1	7
2012.2	1	0	3	0	0	0	1	1	6
2013.1	1	0	4	0	0	0	2	0	7
2013.2	0	1	3	0	0	0	2	0	6
2014.1	0	0	4	0	0	0	1	1	6
2014.2	0	0	1	3	0	0	2	0	6
2015.1	0	0	3	1	0	0	2	0	6
2015.2	0	0	3	1	0	0	3	0	7
2016.1	0	1	2	0	0	0	1	0	4
2016.2	0	0	3	0	0	0	1	0	4
2017.1	0	0	2	0	0	0	3	0	5

Legenda: CC1 - Conceitos, Objetivos e Finalidades da Contabilidade de Custos; CC2 - Classificação e Nomenclatura dos Custos; CC3 - Controle, Registro Contábil, Apuração e Alocação de Custos; CC4 - Métodos de Custeamento; CC5 - Sistemas de Acumulação de Custos; CC6 - Apuração de Custos para Controle; CG1 - Custos para Decisão; CG2 - Custos para Controle.

Fonte: elaborado pela autora com base no Edital do Exame de Suficiência 2023.2.

Tabela 3. Número de Questões Válidas por Assunto (2011 a 2023).

Edição	Assuntos								(Conclusão)
	Contabilidade de Custos					Contabilidade Gerencial			Total
	CC1	CC2	CC3	CC4	CC5	CC6	CG1	CG2	
2017.2	1	0	2	0	0	0	2	0	5
2018.1	0	0	2	0	0	0	3	0	5
2018.2	0	0	3	0	0	0	3	0	6
2019.1	0	0	3	0	0	0	2	0	5
2019.2	0	0	2	0	1	0	1	0	4
2020.1	0	0	4	0	0	0	1	0	5
2020.2	1	0	3	0	0	0	2	0	6
2021.1	1	0	3	0	0	0	1	0	5
2021.2	0	0	3	0	0	0	2	0	5
2022.1	0	0	2	1	0	0	2	0	5
2022.2	0	0	5	0	0	0	1	0	6
2023.1	1	0	3	0	1	0	1	1	7
2023.2	0	1	0	0	1	0	1	0	3
Fac.	8	5	70	7	3	0	48	4	145
FR (%)	6%	3%	49%	6%	1%	0%	32%	3%	100%
Máximo	1	1	5	3	1	0	5	1	9
Mínimo	0	0	0	0	0	0	1	0	4

Legenda: CC1 - Conceitos, Objetivos e Finalidades da Contabilidade de Custos; CC2 - Classificação e Nomenclatura dos Custos; CC3 - Controle, Registro Contábil, Apuração e Alocação de Custos; CC4 - Métodos de Custeamento; CC5 - Sistemas de Acumulação de Custos; CC6 - Apuração de Custos para Controle; CG1 - Custos para Decisão; CG2 - Custos para Controle.

Fonte: elaborado pela autora com base no Edital do Exame de Suficiência 2023.2.

Perante o exposto, conforme a Tabela 2, no que diz respeito ao assunto (CC1) – Conceitos, Objetivos e Finalidades da Contabilidade de Custos – foram identificadas oito questões nos vinte e seis exames, sendo no mínimo zero e no máximo uma por edição, representando 6% das questões válidas totais das duas disciplinas. Já sobre (CC2) – Classificação e Nomenclatura dos Custos – foram identificadas cinco questões nos vinte e seis exames, sendo no mínimo zero e no máximo uma por edição, representando 3% das questões válidas totais das duas disciplinas.

Quanto ao assunto (CC3) – Controle, Registro Contábil, Apuração e Alocação de Custos – foram identificadas setenta questões nos vinte e seis exames, sendo no mínimo zero e no máximo cinco por edição, representando 49% das questões válidas totais das duas disciplinas, sendo assim o assunto de maior representatividade no ESC. Em relação à (CC4) – Métodos de Custeamento – foram identificadas sete questões nos vinte e seis exames, sendo no mínimo zero e no máximo três por edição, representando 6% das questões válidas totais das duas disciplinas.

Referente ao assunto (CC5) – Sistemas de Acumulação de Custos – foram identificadas três questões nos vinte e seis exames, sendo no mínimo zero e no máximo uma por edição, representando 1% das questões válidas totais das duas disciplinas. Quanto ao (CC6) – Apuração

de Custos para Controle – não foram identificadas questões nos vinte e seis exames analisados, representando assim 0% das questões válidas totais das duas disciplinas.

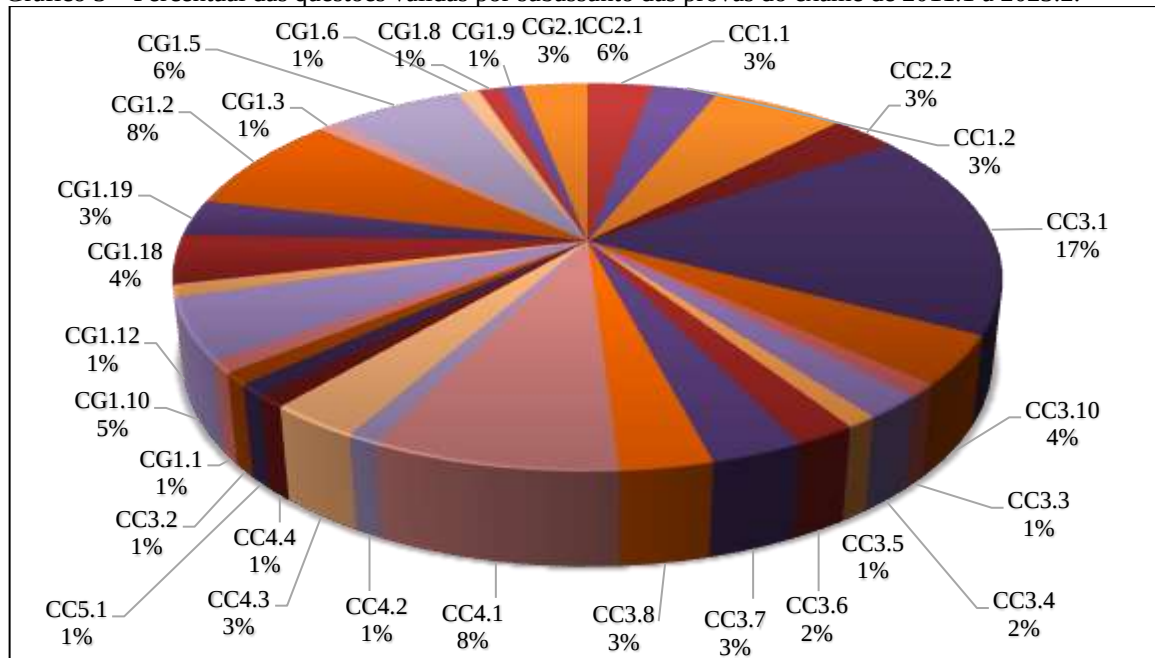
Em relação ao assunto (CG1) – Custos para Decisão – foram identificadas quarenta e oito questões nos vinte e seis exames, sendo no mínimo uma e no máximo cinco por edição, representando 32% das questões válidas totais das duas disciplinas, sendo assim o segundo assunto de maior representatividade no ESC. Acerca da (CG2) – Custos para Controle – foram identificadas quatro questões nos vinte e seis exames, sendo no mínimo zero e no máximo uma por edição, representando 3% das questões válidas totais das duas disciplinas.

Desse modo, é possível observar que das 145 questões válidas analisadas, as edições com a maior quantidade de questões com os assuntos elencados foram as de 2011.1, com um total de 9 questões, e 2012.1, 2013.1, 2015.2 e 2023.1, com um total de 7 questões.

4.3 Análise dos Conteúdos Específicos de Contabilidade Custos e Gerencial

O Gráfico 3 demonstra o percentual de incidência de subassuntos específicos ao longo das 26 edições em relação ao quantitativo total de questões válidas das duas disciplinas identificadas no presente estudo.

Gráfico 3 – Percentual das questões válidas por subassunto das provas do exame de 2011.1 a 2023.2.



Fonte: elaborado pela autora.

A Tabela 4, por sua vez, fornece informações essenciais, com base nas questões válidas das duas disciplinas do presente estudo, acerca dos subassuntos (conteúdos específicos) mais recorrentes por edição.

Tabela 4. Número de Questões Válidas por Subassunto (2011 a 2023).

(Continua)

		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017		2018		2019		2020		2021		2022		2023		FA	FR	
		1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2			
Contabilidade de Custos	CC1.1	-	1	1	1	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5	3%	
	CC1.2	-	-	-	-	1	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1	-	-	-	-	1	-	5	3%	
	CC2.1	-	-	1	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	1	-	-	-	-	-	1	1	-	2	-	-	1	8	6%	
	CC2.2	1	-	-	-	1	-	-	1	-	-	-	-	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5	3%	
	CC3.1	2	1	-	1	1	2	1	-	-	-	1	2	1	1	2	1	-	1	2	1	-	1	-	3	1	-	25	17%	
	CC3.2	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1%	
	CC3.3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1	1%	
	CC3.4	-	-	-	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3	2%	
	CC3.5	-	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	1%	
	CC3.6	-	-	-	1	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3	2%	
	CC3.7	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1	-	2	-	-	-	-	-	5	3%	
	CC3.8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1	-	-	-	2	-	-	4	3%	
	CC3.9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	CC3.10	-	-	-	-	-	-	1	-	1	2	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	6	4%	
	CC4.1	1	-	-	1	-	-	1	2	1	-	-	1	-	-	-	1	1	-	-	-	-	1	-	-	1	1	12	8%	
	CC4.2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1%	
	CC4.3	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1	-	-	1	-	5	3%	
	CC4.4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	1	1%	
	CC5.1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1%	
	CC5.2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	CC5.3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	CC6.1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	CC6.2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	CC6.3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Legenda: CC1.1 - Terminologias Contábeis Conceito de gastos, custos, despesas e investimento, CC1.2 - Princípios e conceitos contábeis aplicados à Contabilidade de Custos, CC2.1 - Custos fixos, custos variáveis, custos diretos e indiretos; custos controláveis e não controláveis, CC2.2 - Custos primários, custos de transformação, Custo da Produção Acabada, Custo da Produção vendida. CC3.1 - Custos dos produtos em elaboração e serviços em andamento, custo dos produtos acabados, equivalentes de produção e custos conjuntos, CC3.2 - Custos conjuntos, coprodutos e subprodutos, CC3.3 - Custos com mão de obra direta e indireta, CC3.4 - Custos com materiais diretos e indiretos, CC3.5 - Custos com matéria-prima, material secundário e material de embalagem, CC3.6 - Métodos de controle de estoques de materiais, CC3.7 - Custos indiretos de fabricação e seus critérios de rateio, CC3.8 - Departamentalização, CC3.9 - Centros de custos, CC3.10 - Custo dos produtos vendidos e dos serviços prestados. CC4.1 - Custeio por Absorção, CC4.2 - Custeio Variável, CC4.3 - Custeio Baseado em Atividades (ABC), CC4.4 - Custeio Pleno (RKW). CC5.1 - Custos por ordem de produção ou encomendas, CC5.2 - Custos por processo, CC5.3 - Custo por produto, custo por processo e custo por atividade. CC6.1 - Custos reais (históricos), estimados e projetados, CC6.2 - Custo Padrão, CC6.3 - Componentes do custo padrão (padrões físicos e padrões financeiros).

Fonte: elaborado pela autora.

Tabela 4. Número de Questões Válidas por Subassunto (2011 a 2023).

(Conclusão)

		Tabela 7. Número de Questões Vindas por Subassunto (2011 a 2023).																												(Conclusão)	
		2011		2012		2013		2014		2015		2016		2017		2018		2019		2020		2021		2022		2023		FA	FR		
		1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2	1	2				
Contabilidade Gerencial	CG1.1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1%		
	CG1.2	-	-	1	1	-	-	1	1	1	-	-	-	1	1	-	1	1	-	-	-	-	1	-	-	1	1	12	8%		
	CG1.3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	2	1%		
	CG1.4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
	CG1.5	1	1	1	-	-	1	-	-	-	1	1	-	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	1	-	-	-	9	6%		
	CG1.6	-	-	-	-	-	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	1%		
	CG1.7	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
	CG1.8	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	1%		
	CG1.9	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1	1%		
	CG1.10	1	-	-	-	1	1	-	-	-	1	-	-	1	-	1	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	7	5%		
	CG1.11	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
	CG1.12	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1%		
	CG1.13	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
	CG1.14	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
	CG1.15	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
	CG1.16	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
	CG1.17	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
	CG1.18	1	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	1	-	-	-	-	1	-	-	-	-	6	4%		
	CG1.19	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	1	-	1	-	-	-	-	-	-	1	1	-	-	-	5	3%		
	CG1.20	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
	CG2.1	-	-	1	1	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1		4	3%		

Legenda: CG1.1 - Comportamento dos custos e volume de produção, CG1.2 - Margem de contribuição, CG1.3 - Margem de contribuição e fator de limitação, CG1.4 - Margem de contribuição e custos fixos identificados, CG1.5 - Ponto de equilíbrio contábil, CG1.6 - Ponto de equilíbrio econômico, CG1.7 - Ponto de equilíbrio financeiro, CG1.8 - Margem de segurança, CG1.9 - Alavancagem operacional, CG1.10 - Formação do preço de venda, CG1.11 - Decisões entre comprar ou fabricar, CG1.12 - Custo de oportunidade, CG1.13 - Custos perdidos, CG1.14 - Custos imputados, CG1.15 - Análise do Custo Diferencial, CG1.16 - Análise dos Custos de Distribuição, CG1.17 - Gestão de custos baseados em atividades e sua análise, CG1.18 - Análise de custo/volume/lucro, CG1.19 - Análise de custos e rentabilidade de produtos, CG1.20 - Preço de transferência. CG2.1 - Análise das variações de custos reais versus custo padrão.

Fonte: elaborado pela autora.

Diante do exposto, conforme a Tabela 4 anterior e ao Gráfico 3, no que diz respeito ao subassunto CC3.1 – Custos dos produtos em elaboração e serviços em andamento, custo dos produtos acabados, equivalentes de produção e custos conjuntos – ele apresenta 25 questões válidas, representando uma frequência relativa de 17% com relação ao total, sendo ele o subassunto de maior volume dentre os 45 listados. Desse modo, os outros subsassuntos de maior relevância são o CC4.1 – Custeio por Absorção – e o CG1.2 – Margem de contribuição – os quais apresentaram frequências relativas de 8%, com 12 questões cada. Além disso, por conseguinte, os subassuntos CC2.1 – Custos fixos, custos variáveis, custos diretos e indiretos; custos controláveis e não controláveis – e CG1.5 – Ponto de equilíbrio contábil – apresentaram 8 e 9 questões válidas, respectivamente, com frequências relativas de 6%.

Apesar de terem sido analisados 45 subassuntos, a soma somente dos cinco listados anteriormente já abrange 45,51% das questões aplicadas no ESC ao longo das 26 edições estudadas. Dessa maneira, o percentual restante de 54,49% distribui-se com frequências relativas entre 5% e 1%, englobando seguintes subassuntos: CC1.1 – Terminologias Contábeis Conceito de gastos, custos, despesas e investimento; CC1.2 – Princípios e conceitos contábeis aplicados à Contabilidade de Custos; CC2.2 – Custos primários, custos de transformação, Custo da Produção Acabada, Custo da Produção vendida; CC3.2 – Custos conjuntos, coprodutos e subprodutos; CC3.3 – Custos com mão de obra direta e indireta; CC3.4 – Custos com materiais diretos e indiretos; CC3.5 – Custos com matéria-prima, material secundário e material de embalagem; CC3.6 – Métodos de controle de estoques de materiais; CC3.7 – Custos indiretos de fabricação e seus critérios de rateio; CC3.8 – Departamentalização; CC3.10 – Custo dos produtos vendidos e dos serviços prestados; CC4.2 – Custeio Variável; CC4.3 – Custeio Baseado em Atividades (ABC); CC4.4 – Custeio Pleno (RKW); CC5.1 – Custos por ordem de produção ou encomendas; CG1.1 – Comportamento dos custos e volume de produção; CG1.3 – Margem de contribuição e fator de limitação; CG1.6 – Ponto de equilíbrio econômico; CG1.8 – Margem de segurança; CG1.9 – Alavancagem operacional; CG1.12 – Custo de oportunidade; CG1.18 – Análise de custo/volume/lucro; CG1.19 – Análise de custos e rentabilidade de produtos e CG2.1 – Análise das variações de custos reais versus custo padrão.

Por fim, os subassuntos CC3.9 – Centros de custos; CC5.2 – Custos por processo; CC5.3 – Custo por produto, custo por processo e custo por atividade; CC6.1 – Custos reais (históricos), estimados e projetados; CC6.2 – Custo Padrão; CC6.3 – Componentes do custo padrão (padrões físicos e padrões financeiros); CG1.4 – Margem de contribuição e custos fixos identificados; CG1.7 – Ponto de equilíbrio financeiro; CG1.11 – Decisões entre comprar ou

fabricar; CG1.13 – Custos perdidos; CG1.14 – Custos imputados; CG1.15 – Análise do Custo Diferencial; CG1.16 – Análise dos Custos de Distribuição; CG1.17 – Gestão de custos baseados em atividades e sua análise e CG1.20 – Preço de transferência, não possuem incidência com base nos critérios do estudo, pois não houveram questões das 26 edições sobre esses respectivos subassuntos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse trabalho pretendeu analisar como o conteúdo sobre Contabilidade de Custo e Gerencial nos Exames de Suficiência vem sendo aplicado aos bacharéis em Ciências Contábeis no período compreendido entre 2011 e 2023, afim de colaborar com a educação contábil, pois os resultados conseguem orientar os graduandos, professores, gestores e coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis a conhecer os assuntos e subassuntos. Para isso foi realizada uma coleta das provas do Exame de suficiência, e feita uma identificação e seleção dos assuntos de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial apresentados nas provas, para serem analisados e interpretados.

Para se atingir a verificação dos conteúdos de Contabilidade de Custo e Gerencial, nas edições do Exame de Suficiência, aplicadas pelo CFC aos bacharéis em Ciências Contábeis no período compreendido entre 2011 e 2023, definiu-se três objetivos específicos, o primeiro analisar as questões de contabilidade de custos e gerencial. Depois categorizar os conteúdos das questões de custos e gerencial em assuntos e subassuntos. Por fim, identificar quais assuntos e subassuntos são mais frequentes nas questões de contabilidade de custos e gerencial.

Como principais resultados, destaca-se que a contabilidade de custos e contabilidade gerencial possuem uma expressividade de 11,3% do total de questões analisadas (1.300), totalizando 147 questões dessas duas disciplinas, sendo 145 válidas. Dessa forma, ao analisar os seis assuntos elencados, Controle, Registro Contábil, Apuração e Alocação de Custos (CC3) e Custos para Decisão (CG1) foram os dois de maior representação, totalizando juntos 81% do ESC.

Por sua vez, com relação aos 45 subassuntos listados, Custos dos produtos em elaboração e serviços em andamento, custo dos produtos acabados, equivalentes de produção e custos conjuntos (CC3.1) apresentou o maior volume, totalizando 17% de todas as questões. Além disso Custeio por Absorção (CC4.1), Margem de contribuição (CG1.2), Custos fixos, custos variáveis, custos diretos e indireto, custos controláveis e não controláveis (CC2.1); e Ponto de equilíbrio contábil (CG1.5) representaram, junto ao assunto de maior volume, 45,51% das questões aplicadas no ESC ao longo das 26 edições estudadas. Dessa maneira, o percentual dos 40 subassuntos restantes, 54,49%, distribuiu-se com frequências relativas entre 5% e 1%.

Sendo assim, foi possível entender que o conteúdo sobre Contabilidade de Custo e Gerencial nos Exames de Suficiência vem sendo aplicado aos bacharéis em Ciências Contábeis no período compreendido entre 2011 e 2023 foi aplicado de forma abrangente, visto que quase

todos os assuntos e subassuntos elencados foram tratados nas 26 edições, mas é importante ressaltar que o foco do exame está em conteúdos específicos, os quais foram citados acima.

Por fim, como sugestão para pesquisas futuras, sugere-se pesquisar sobre outras disciplinas que compõem o exame de suficiência pois a justificativa desse estudo seria ainda mais eficaz, visto que os resultados das pesquisas futuras também poderão contribuir no sentido de orientar os graduandos, professores, gestores e coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis a conhecer os assuntos e subassuntos apresentados nas provas do Exame de Suficiência, além de incentivar os discentes a traçar estratégias para auxiliá-los na preparação do exame.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA, LEONARDO DOS SANTOS; MEURER, ALISON MARTINS; SILVA, JEOVÁ BRITO. Olhando para um Passado Recente: Modalidade de Ensino e Aprovação no Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. In: **Anais do XX Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**. São Paulo – SP. 2023.

CARROZZO, Nelson Felipe Tavares Sales et al. Reflexividade do exame de suficiência frente ao estabelecido pelo currículo mundial ONU/UNCTAD/ISAR e eixos de competências requeridas dos profissionais da área contábil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 17, n. 45, p. 82-99, 2020.

DA SILVA, Antônio Carlos Ribeiro et al. O que realmente importa? um estudo sobre os fatores que influenciam a aprovação no Exame de Suficiência Contábil nas instituições baianas. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 14, n. 2, 2023.

DA SILVA, CARLA LUANA RODRIGUES; PONTES, GLEISON DE ABREU; DA SILVA, VANESSA RAMOS. Análise do Desempenho dos Candidatos por Região no Exame de Suficiência do CFC no Período de 2011 a 2017. In: **Anais do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**. 2018.

DE MELO CARNEIRO, Simone et al. Exames de suficiência do CFC: uma análise das questões de perícia contábil. **CAP Accounting and Management-B4**, v. 10, n. 1, 2017.

DE MELO, Marcela Silva; ARANTES, Vagner Alves. Exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade: uma análise do conteúdo de contabilidade aplicável ao setor público. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 17, n. 2, p. 19-30, 2016.

Exame de Suficiência. Disponível em: <<https://www.crc-ce.org.br/desprof/exames/exame-de-suficiencia/>>. Acesso em: 17 mar. 2024.

HEIN, A. F.; KOTTWITZ, G.; WISSMANN, M. A. Contabilidade de Custos: a relação entre os conteúdos ministrados pelas IES e os conteúdos exigidos no Exame de Suficiência. **Anais do Congresso Brasileiro de Custos - ABC**, [S. l.], Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/359>. Acesso em: 26 mar. 2024.

OLIVEIRA, Elton Marcos et al. EXAME DE SUFICIÊNCIA-CFC: PERCEPÇÃO DOS ACADÊMICOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS-UNEMAT CÂMPUS DE TANGARÁ DA SERRA/MT. **Revista GeTeC**, v. 12, n. 38, 2023.

PINHEIRO, Leonardo Barboza; BONFIM, Mariana Pereira; PORTUGAL, Guilherme Teixeira. Um Estudo sobre a Aplicação dos Conteúdos da Contabilidade Gerencial e de Custos nos Exames de Suficiência de 2011 e 2012. **Pensar Contábil**, v. 15, n. 57, 2014.

SENA, T. R.; SALLABERRY, J. D. Contabilidade Geral e o Desempenho dos Estudantes no Exame de Suficiência: Uma Pesquisa com IES Baianas. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 13, n. 1, 2021.

SOUZA, Paulo Vitor Souza de; CRUZ, Uniran Lemos da; LYRIO, Eduardo Felicíssimo. A relação do Exame de Suficiência Contábil com o desempenho discente e a qualidade dos cursos superiores em Ciências Contábeis do Brasil. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-**

Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036, v. 9, n. 2, p. 179-199, 2017.

SPRENGER, Kélim Bernardes et al. Fatores explicativos dos índices de aprovação no exame de suficiência contábil. **ConTexto-Contabilidade em Texto**, v. 18, n. 38, 2018.