

QUESTÕES DE CONTABILIDADE DE CUSTOS E GERENCIAL DO EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CFC: UM OLHAR COM BASE NA ANÁLISE DE CONTEÚDO

COST AND MANAGEMENT ACCOUNTING QUESTIONS IN THE CFC SUFFICIENCY EXAM: A LOOK BASED ON CONTENT ANALYSIS

Yasmim Alves da Silva¹

Livia Maria Alves Santos²

Valdemir da Silva³

Kleber Luis Alves Guedes⁴

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, 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. 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 a 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 gerencial.

¹ Yasmim Alves da Silva. Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL), Av. Lourival Melo Mota, S/N – Tabuleiro dos Martins, Maceió-AL, 57072-900. E-mail: yasmimsilvaacademico@gmail.com. Telefone: (82) 3214-1225

² Livia Maria Alves Santos. Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL), Av. Lourival Melo Mota, S/N – Tabuleiro dos Martins, Maceió-AL, 57072-900. E-mail: livia.santos@feac.ufal.br. Telefone: (82) 3214-1225

³ Valdemir da Silva. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Doutorando em Ciências Contábeis pela FUCAPE, Av. Fernando Ferrari, 1.358 – Boa Vista, Vitória ES, 29.275-505. E-mail: valdemir.academico@gmail.com. Telefone: (27) 4009-4444

⁴ Kleber Luis Alves Guedes. Mestre em Administração pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Doutorando em Ciências Contábeis pela FUCAPE, Av. Fernando Ferrari, 1.358 – Boa Vista, Vitória ES, 29.275-505. E-mail: kla.guedes@hotmail.com. Telefone: (27) 4009-4444

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 general objective of this research is to verify the contents of Cost and Management Accounting, in the editions of the Sufficiency Exam, applied by the CFC to bachelors in Accounting Sciences in the period between 2011 and 2023. Initially, a collection of tests of the Sufficiency Exam, and all test books were analyzed, as well as the identification and selection of Cost Accounting and Management Accounting subjects presented in the evidence, 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. Thus, 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, costs 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: Proficiency exam; Cost accounting; Management accounting.

1 INTRODUÇÃO

O ensino da Contabilidade no Brasil iniciou 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, iniciou-se 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 n.º 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 (MELO; ARANTES, 2016).

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 *et al.* (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 n.º 12.249/10 permitiu o retorno e a obrigatoriedade do Exame de Suficiência em Ciências Contábeis (ESC) para o exercício da profissão 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.

Dado esse cenário impositivo e dentre as áreas de conhecimento listadas pela Resolução do CFC n.º 1.486/2015, destacam-se, no ambiente empresarial, a Contabilidade de Custos por fornecer informações detalhadas a despeito dos custos de produção e da avaliação dos estoques (MARTINS, 2018) e a contabilidade gerencial, que possibilita conhecimentos e habilidades para a tomada de decisões (GARRISON; BREWER;

NOREEN, 2013). Apesar dessa importância, estudos analisaram esses conhecimentos nas provas dos Exame de Suficiência (HEIN; KOTTWITZ; WISSMANN, 2012; LUNKES *ET AL.*, 2015; SILVA; SOUZA, 2012), mas nenhuma dessas pesquisas teve-se à análise de conteúdo dos assuntos e subassuntos apresentados nas questões de contabilidade de custos e gerencial.

Considerando a obrigatoriedade do exame do CFC e a lacuna de pesquisa ainda presente no ambiente acadêmico, 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?**

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.

Considerando o objetivo geral e a busca ao problema deste estudo, especificam-se os seguintes objetivos: *i)* Analisar as questões de contabilidade de custos e gerencial nas provas do Exame de Suficiência em Contabilidade dos anos de 2011 a 2023; *ii)* Categorizar os conteúdos das questões de custos e gerencial em assuntos e subassuntos; e *iii)* Identificar quais assuntos e subassuntos são mais frequentes nas questões de contabilidade de custos e gerencial.

A análise do conteúdo (AC) das questões de contabilidade de custos e gerencial das provas do Exame de Suficiência em Contabilidade justifica-se como uma lacuna de pesquisa relevante e oportuna no contexto atual, visto que os resultados apresentados contribuem para a geração de material atual e reflexivo já existente sobre essa prova e, nessa perspectiva, orienta os graduandos a traçar estratégias que os auxiliam nos estudos para essas avaliações, motivando-os a buscar melhor preparo e resultado na prova que ocorre duas vezes por ano e atrai milhares de bacharéis em contabilidade em todo o território brasileiro.

Além de contribuir para os estudos dos candidatos que irão prestar a prova do CFC, professores, gestores e coordenadores de cursos de Ciências Contábeis também são beneficiados com informações que auxiliam na adequação de projetos pedagógicos, ementas e conteúdos programáticos das disciplinas de contabilidade de custos e gerencial, mas sem caráter prescritivo ou instrucional e sim visando buscar o diálogo entre agentes envolvidos direta ou indiretamente.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Exame de Suficiência do CFC e a Contabilidade de Custos e Gerencial

O Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade é uma avaliação, obrigatória por força de lei no Brasil, à qual se submetem bacharéis e técnicos em Ciências Contábeis, visando demonstrar a capacitação, os conhecimentos e as práticas necessárias ao exercício da profissão contábil (GALVAN *ET AL.*, 2019).

Esta avaliação foi instituída 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 dos bacharéis em ciências contábeis, 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 conhecimentos 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 et al.* (2013) acreditam que o exame contribui para um melhor ensino nas IES, além de preparar os graduandos para

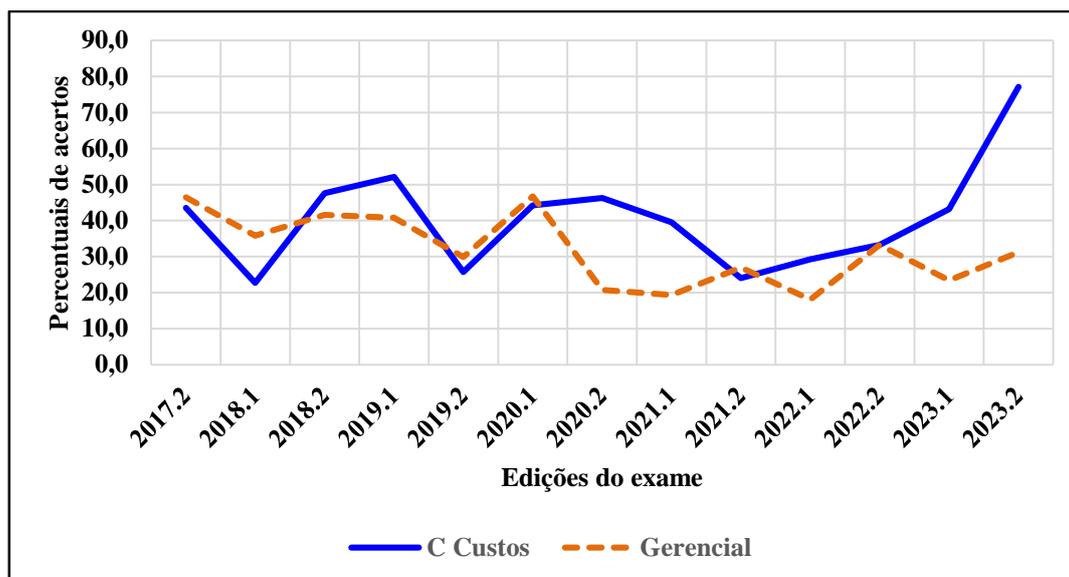
exercerem melhor a profissão. Desse modo, o Exame de Suficiência só retornou em 2010, por meio da Lei n.º 12.249/2010, que alterou o Decreto n.º 9.295/1946 e tornou obrigatória a sua realização. A aplicação da prova iniciou efetivamente em 2011, e, com a Resolução 1.486 de 2015, foi suspensa de ser aplicada 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).

O artigo 6º da Resolução CFC n.º 1.486/2015 anuncia as áreas de conhecimento de conhecimentos, listando para tanto, lista treze disciplinas 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.

As questões que tratam das disciplinas de Contabilidade de Custos e Gerencial representam gargalos para os Bacharéis em Ciências Contábeis, pois, conforme o Gráfico 1, os percentuais de acertos são menores que os de erros.

Figura 1 – Percentuais de Acertos nos conteúdos de contabilidade de custos e Gerencial



Fonte: Dados da Pesquisa.

A partir dos dados expostos no gráfico acima, é possível perceber e inferir que, para a Contabilidade Gerencial, os percentuais de erros são maiores do que os de acertos. Para a Contabilidade Custos, excetuando as edições de 2019.1 e 2023.2, os percentuais de acertos são inferiores a 50%, revelando, portanto, o grau de dificuldade das questões para a maioria dos candidatos.

2.2 Estudos Anteriores

Estudos têm sido realizados visando 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 Carozzo *et al.* (2020), Silva, Pontes e Silva (2018) e Bandeira, Meurer e Silva (2023).

Bandeira, Meurer e Silva (2023, 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, Pontes e Silva (2018) 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.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este estudo se apresenta como descritivo, quanto aos objetivos da pesquisa, documental, quanto aos procedimentos e qualitativa, quanto à abordagem (MARTINS; THEÓPHILO, 2016).

A pesquisa 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 (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.

Para analisar o conteúdo proposto, 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 (2016), 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 Quadro 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: Dados da Pesquisa.

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: Dados da Pesquisa.

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 1.300 (mil e trezentas) questões dos Exames de Suficiência em Contabilidade, distribuídas em treze disciplinas distintas, conforme o artigo 6º da Resolução CFC n.º 1.486/2015, das quais 147 (cento e quarenta e sete) tratavam de conteúdos de Contabilidade de Custos e Gerencial. Desse modo, pode ser observado na Tabela 1 que a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial possuem, respectivamente, de 7,07% e 4,23% em relação ao número total 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 perceber que, comparadas às demais disciplinas, a quantidade de questões anuladas, conforme os gabaritos definitivos disponibilizados no site do CFC, nas duas disciplinas analisadas nesse estudo é baixa, pois, durante as 26 edições, cada disciplina apresenta apenas 1 questão anulada. Com relação às questões válidas, a Contabilidade de Custos apresentou o total de 91 questões e a 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

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: Dados da Pesquisa.

Apesar de os percentuais representativos de ambas as disciplinas terem sido relativamente baixos, infere-se que os percentuais de erros nas questões são maiores do que o escore mínimo exigido de 50% (cinquenta por cento) dos pontos possíveis para a aprovação.

A Tabela 2 mostra 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.

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%
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: Dados da Pesquisa.

Os dados apresentados na Tabela 2 indicam que a disciplina de Contabilidade de Custos apresenta média de 3 questões por edição, oscilando, para cada prova, entre 2, 3 e 4 questões. Ainda nesse contexto, a Contabilidade Gerencial mostra, em média, 2 questões por edição, oscilando para cada prova entre 2, 3 e 4 questões. Além disso, percebe-se que as questões que tratam de Contabilidade de Custos e Gerencial representam conjuntamente, em média, 11,6% do total de questões válidas nas provas do Exame de Suficiência. De maneira semelhante, Oliveira *et al.* (2019), analisando as questões de duas edições do ESC (2012 e 2015), mostraram que a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial apresentaram quantidades próximas.

De todo modo, as diferenças apresentadas neste estudo em relação aos números mostrados em pesquisas anteriores (Oliveira *et al.*, 2019; Sena; Sallaberry, 2021) ocorrem, porque, para a disciplina de Contabilidade Gerencial, considerou-se e apenas as questões cujos assuntos tratavam exclusivamente de custos para a tomada de decisões e para controle.

4.2 Análise dos Conteúdos dos Assuntos de Contabilidade de Custos e Gerencial

Ao aprofundar a análise, explorando especificamente as disciplinas de contabilidade de custos e contabilidade gerencial, é possível identificar o número de questões por assunto revelado em cada edição, bem como sua frequência absoluta e acumulada (Fac) e relativa (Fr), expressando o percentual de representatividade (Tabela 3).

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

Edição	Assuntos							Total
	Contabilidade de Custos					Contabilidade Gerencial		
	CC1	CC2	CC3	CC4	CC5	CG1	CG2	
2011.1	0	1	2	1	0	5	0	9
2011.2	1	0	3	0	0	1	0	5
2012.1	1	1	2	0	0	2	1	7
2012.2	1	0	3	0	0	1	1	6
2013.1	1	0	4	0	0	2	0	7
2013.2	0	1	3	0	0	2	0	6
2014.1	0	0	4	0	0	1	1	6
2014.2	0	0	1	3	0	2	0	6
2015.1	0	0	3	1	0	2	0	6
2015.2	0	0	3	1	0	3	0	7
2016.1	0	1	2	0	0	1	0	4
2016.2	0	0	3	0	0	1	0	4
2017.1	0	0	2	0	0	3	0	5
2017.2	1	0	2	0	0	2	0	5
2018.1	0	0	2	0	0	3	0	5
2018.2	0	0	3	0	0	3	0	6
2019.1	0	0	3	0	0	2	0	5
2019.2	0	0	2	0	1	1	0	4
2020.1	0	0	4	0	0	1	0	5
2020.2	1	0	3	0	0	2	0	6
2021.1	1	0	3	0	0	1	0	5
2021.2	0	0	3	0	0	2	0	5
2022.1	0	0	2	1	0	2	0	5
2022.2	0	0	5	0	0	1	0	6
2023.1	1	0	3	0	1	1	1	7
2023.2	0	1	0	0	1	1	0	3
Fac.	8	5	70	7	3	48	4	145
FR (%)	6%	3%	49%	6%	1%	32%	3%	100%
Máximo	1	1	5	3	1	5	1	9
Mínimo	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: Dados da Pesquisa.

Os dados da Tabela 3 anunciam a identificação de setenta questões abordando Controle, Registro Contábil, Apuração e Alocação de Custos (CC3), representando 49% do total de questões válidas para as duas disciplinas. Os demais assuntos de Contabilidade de Custos apresentam, em proporções bem menores, o total de 3, 5, 7 e 8 questões, tratando, respectivamente, dos assuntos Sistemas de Acumulação de Custos (CC5), Classificação e Nomenclatura dos Custos (CC2), Métodos de Custeamento (CC4) e Conceitos, Objetivos e Finalidades da Contabilidade de Custos (CC1). Apuração de Custos para Controle (CC6) não apresentou questões, sendo, assim, não evidenciado na Tabela.

Em relação aos assuntos de Contabilidade Gerencial, os Custos para Decisão (CG1) são abordados em quarenta e oito questões, representando 32% das questões válidas totais das duas disciplinas e os Custos para Controle (CG2) aparecem em quatro questões, que corresponde a 3% de participação no total analisado.

Desse modo, é possível observar que das 145 questões válidas e 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. Já a edição de 2023.2 apresentou três questões, sendo o menor número revelado na série de provas analisadas.

Esses resultados norteiam os gestores de cursos quanto à elaboração do Projeto Pedagógico do Curso (PPC) de Ciências Contábeis, sobretudo na revisão das ementas e conteúdos programáticos, e trazem uma reflexão para os docentes que lecionam os assuntos de Contabilidade de Custos e Gerencial, visando melhorar a formação dos alunos e o grau de competitividade deles. Nesse sentido, Hein, Kottwitz e Wissmann (2012, Silva et al. (2012) ressaltam que os conteúdos relativos à Contabilidade Geral são um fator que contribui para aprovação dos discentes no ESC.

Pensando no modo como esses assuntos são detalhados, apresentam-se, na seção seguinte, os resultados da análise de conteúdo dos subassuntos.

4.3 Análise dos Conteúdos dos Subassuntos de Contabilidade de Custos e Gerencial

A Tabela 4 fornece informações essenciais, com base nas questões válidas da

disciplina de Contabilidade de Custos, acerca dos subassuntos (conteúdos específicos) mais recorrentes por edição.

Ano	Edição	Subassuntos																	Total	
		CC1.1	CC1.2	CC2.1	CC2.2	CC3.1	CC3.2	CC3.3	CC3.4	CC3.5	CC3.6	CC3.7	CC3.8	CC3.10	CC4.1	CC4.2	CC4.3	CC4.4		CC5.1
2011	1	-	-	-	1	2	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	4
	2	1	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	1	-	-	4
2012	1	1	-	1	-	-	1	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4
	2	1	-	-	-	1	-	-	-	-	1	-	-	-	1	-	-	-	-	4
2013	1	-	1	1	1	1	-	-	-	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	6
	2	-	-	-	-	2	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3
2014	1	-	-	-	-	1	-	-	1	-	-	-	-	1	1	-	-	-	-	4
	2	-	1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	1	-	-	5
2015	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1	1	-	-	-	-	3
	2	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	-	1	-	-	-	4
2016	1	-	-	1	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	3
	2	-	-	-	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	3
2017	1	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	2
	2	1	-	1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3
2018	1	-	-	-	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
	2	-	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	3
2019	1	-	-	-	1	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	3
	2	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1	3
2020	1	-	-	-	-	2	-	-	-	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	4
	2	-	1	1	-	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	1	-	5
2021	1	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	-	-	-	-	-	4
	2	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1	1	-	1	-	-	4
2022	1	-	-	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2
	2	-	-	-	-	3	-	-	-	-	-	-	2	-	-	-	-	-	-	5
2023	1	-	1	-	-	1	-	1	-	-	-	-	-	-	1	-	1	-	-	5
	2	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	2
FA (n)		5	5	9	5	25	1	1	3	2	3	5	4	6	12	1	5	1	1	94
FR (%)		5,3	5,3	9,6	5,3	26,6	1,1	1,1	3,2	2,1	3,2	5,3	4,3	6,4	12,8	1,1	5,3	1,1	1,1	100,0

Tabela 4 - Número de Questões Válidas por Subassunto de Contabilidade de Custos (2011 a 2023)

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, **CC3.10** - 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.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os dados manifestados na Tabela 4 anunciam que Custos dos produtos em elaboração e serviços em andamento, custo dos produtos acabados, equivalentes de produção e custos conjuntos (CC3.1) somam 25 questões válidas, representando uma frequência relativa de 26,6% com relação ao total, sendo, assim, o subassunto de maior volume dentre os 45 listados, estando presente em 18 provas. Outros subassuntos frequentes nas provas são o Custeio por Absorção (CC4.1) com 12 questões, representando 12,8% das questões de contabilidade de contabilidade de custos, e Custos fixos, custos variáveis, custos diretos e indiretos, custos controláveis e não controláveis (CC2.1) com 9 questões.

Apesar de terem sido analisados 45 subassuntos, a soma somente dos cinco listados anteriormente já abrange 49% das questões de contabilidade de custos aplicadas no ESC ao longo das 26 edições analisadas. Isso mostra que esses subassuntos são bastante cobrados, merecendo, portanto, atenção dos docentes que lecionam a disciplina de Custos e dos candidatos que farão a prova.

Dessa maneira, o percentual restante de 51% distribui-se com frequências relativas entre 5,3% e 1,1%, englobando seguintes subassuntos: Terminologias Contábeis, Conceito de gastos, custos, despesas e investimento (CC1.1); Princípios e conceitos contábeis aplicados à Contabilidade de Custos CC1.2; Custos primários, custos de transformação, Custo da Produção Acabada, Custo da Produção vendida (CC2.2); Custos conjuntos, coprodutos e subprodutos (CC3.2); Custos com mão de obra direta e indireta (CC3.3); Custos com materiais diretos e indiretos (CC3.4); Custos com matéria-prima, material secundário e material de embalagem (CC3.5); Métodos de controle de estoques de materiais (CC3.6); Custos indiretos de fabricação e seus critérios de rateio (CC3.7); Departamentalização (CC3.8); Custo dos produtos vendidos e dos serviços prestados (CC3.10); Custeio Variável (CC4.2); Custeio Baseado em Atividades (ABC) (CC4.3); Custeio Pleno (RKW) (CC4.4); e Custos por ordem de produção ou encomendas (CC5.2).

Impende ressaltar que dos 24 subassuntos listados para a Contabilidade de Custos, 6 ainda não foram expressamente abordados nas 26 provas analisadas: Centros de custos (CC3.9), Custos por processo (CC5.2), Custo por produto, custo por processo e custo por atividade (CC5.3), Custos reais (históricos), estimados e projetados (CC6.1), Custo Padrão (CC6.2) e Componentes do custo padrão (padrões físicos e padrões financeiros) (CC6.3).

Entretanto, esses conteúdos são implicitamente exigidos para a resolução de outras questões cujas respostas requerem conhecimento acumulado. É possível perceber que, dos 24 subassuntos listados para a Contabilidade de Custos, 18 foram abordados nas 26 provas realizadas, sinalizando para os discentes os subassuntos que merecem mais atenção nas questões.

A Tabela 5, por sua vez, mostra, com base nas questões válidas da disciplinas de Contabilidade gerencial, os subassuntos (conteúdos específicos) mais recorrentes por edição.

Ano	Edição	Subassuntos												Total
		CG1.1	CG1.2	CG1.3	CG1.5	CG1.6	CG1.8	CG1.9	CG1.10	CG1.12	CG1.18	CG1.19	CG2.1	
2011	1	-	-	-	1	-	1	-	1	1	1	-	-	5
	2	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1
2012	1	-	1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1	3
	2	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	2
2013	1	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1	-	-	2
	2	-	-	-	1	-	-	-	1	-	-	-	-	2
2014	1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	2
	2	-	1	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	2
2015	1	-	1	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	2
	2	-	-	1	1	-	-	-	1	-	-	-	-	3
2016	1	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	1
	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	-	1
2017	1	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	1	-	3
	2	-	1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	2
2018	1	-	-	-	-	-	1	-	1	-	-	1	-	3
	2	-	1	-	-	-	-	-	-	-	2	-	-	3
2019	1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1	-	-	2
	2	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
2020	1	-	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
	2	-	-	-	1	-	-	-	1	-	-	-	-	2
2021	1	-	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-	-	1
	2	-	1	-	-	-	-	-	-	-	1	1	-	3
2022	1	-	-	-	1	-	-	-	-	-	-	1	-	2
	2	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
2023	1	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	2
	2	-	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1
FA (n)		1	12	2	9	2	2	1	7	1	6	5	4	52
FR (%)		1,9	23,1	3,8	17,3	3,8	3,8	1,9	13,5	1,9	11,5	9,6	7,7	100,0

Tabela 5 - Número de Questões Válidas por Subassunto de Contabilidade Gerencial (2011 a 2023)

Legenda: CG1.1 - Comportamento dos custos e volume de produção, CG1.2 - Margem de contribuição, CG1.3 - Margem de contribuição e fator de limitação, CG1.5 - 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, CG1.12 - 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.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os dados apresentados na Tabela 5 acenam que Margem de contribuição (CG1.2) soma 12 questões, representando, assim, 23,1% da questões de Contabilidade Gerencial. Ponto de equilíbrio contábil (CG1.5) é o segundo assunto recorrente, somando 9 questões e representando 17,3%; seguido de Formação do preço de venda (CG1.10) e Análise de custo/volume/lucro (CG1.18) somam, respectivamente, 7 e 6 questões, representando, nessa ordem, consequentemente, 13,5% e 11,5%.

Outros subassuntos que aparecem com menos frequência são Comportamento dos custos e volume de produção (CG1.1); Margem de contribuição e fator de limitação (CG1.3); Ponto de equilíbrio econômico (CG1.6); Margem de segurança (CG1.8); Alavancagem operacional (CG1.9); Custo de oportunidade (CG1.12); Análise de custo/volume/lucro (CG1.18); Análise de custos e rentabilidade de produtos (CG1.19) e Análise das variações de custos reais versus custo padrão (CG2.1).

De modo geral, observou-se que mais de 90% das questões de Contabilidade Gerencial tratam de custos para a tomada de decisão, tornando-se relevante o estudo da margem de contribuição cujo raciocínio é tratado implícita ou implicitamente em todas as questões que abordam custos para tomada de decisão.

Por fim, dos 21 subassuntos listados para Contabilidade Gerencial, 9 não foram exigidos nas 26 provas analisadas: 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.

Esses apontamentos sobre os subassuntos-chave em Contabilidade Gerencial mostram aos profissionais que se submeterão ao Exame um retrato das questões dessa área (Lunkes et al., 2015). Ademais, de modo geral, Oliveira et al. (2019) e Sena e Sallaberry (2021), considerando os critérios metodológicos adotados em seus estudos, manifestaram-se como mais frequentes os mesmos assuntos e subassuntos apresentados neste estudo.

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, a fim 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, realizou-se a coleta das provas do Exame de Suficiência e a identificação e seleção dos assuntos e subassuntos 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 26 edições do Exame de Suficiência, houve a análise das questões de contabilidade de custos e gerencial, a categorização dos conteúdos dessas questões em assuntos e subassuntos e, por fim, a identificação, dentre esses conteúdos achados, quais foram os mais frequentes nas questões de contabilidade de custos e gerencial.

Como principais resultados, destaca-se que a contabilidade de custos e a 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 assuntos elencados, Controle, Registro Contábil, Apuração e Alocação de Custos (CC3), na Contabilidade de Custos, e Custos para Decisão (CG1), na contabilidade Gerencial, foram os dois de maiores 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 26,6% do total das questões de Contabilidade de Custos. 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%.

As descobertas desta pesquisa apresentam implicações para os professores, gestores de cursos e os Bacharéis em Ciências Contábeis interessados em exercer a profissão contábil, contribuem para a revisão de projetos pedagógicos, ementas apresentadas e conteúdos

ministrados no sentido de promover melhor aproveitamento dos assuntos. É importante manifestar que esta pesquisa limitou-se a analisar os conteúdos das disciplinas de Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, não trazendo generalização de seus resultados para o contexto das outras disciplinas não analisadas.

Sendo assim, foi possível entender que o conteúdo de 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, pois 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 os conteúdos de 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, L. S.; MEURER, A. M.; SILVA, J. B. Olhando para um passado recente: modalidade de ensino e aprovação no Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2023, São Paulo. **Anais [...]**. São Paulo: USP, 2023.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 3. ed. São Paulo: Edições 70, 2016.

BRASIL. Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del9295.htm. Acesso em: 17 mar. 2024.

BRASIL. Resolução do CFC nº 853, de 28 de junho de 1999. Disponível em: <https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/default.aspx>. Acesso em: 17 mar. 2024.

BRASIL. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Disponível em: https://cfc.org.br/wpcontent/uploads/2015/12/lei_12249.pdf. Acesso em: 17 mar. 2024.

BRASIL. Resolução nº 1.486, de 15 de maio de 2015. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1486-2015.htm>. Acesso em: 17 mar. 2024.

BONIFÁCIO, R. C., & CALLEGARI, O. M. O exame de suficiência contábil e a percepção

dos professores do curso de ciências contábeis. **Anais do Colóquio Internacional de Gestão Universitária**, 2012, Florianópolis.

BUGARIN, M. C. C. et al. **Exame de suficiência: um requisito para a qualificação profissional**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2018.

CARDOSO, N. P.; SPRENGER, K. B.; KRONBAUER, C. A. Desempenho dos formandos em Ciências Contábeis nos componentes curriculares do Exame de Suficiência: uma análise sob a ótica do excesso de confiança. **Revista Eletrônica de Ciências Contábeis**, v. 8, n. 1, 2019. Disponível em: <https://seer.faccat.br/index.php/contabeis/article/view/1233>. Acesso em: 24 mar. 2022.

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

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 853/99. Institui o Exame de Suficiência como requisito para obtenção de Registro Profissional em CRC. Brasília: CFC, 1999.

COTRIN, A. M.; SANTOS, A. L.; ZOTTE JR, L. A evolução da contabilidade e o mercado de trabalho para o contabilista. **Revista Conteúdo**, Capivari, v. 2, n. 1, p. 44-63, 2012.

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

GARRISON, R. H.; BREWER, P. C.; NOREEN, E. W. **Contabilidade gerencial**. 14. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2013.

GALVAN, E. D. P; GOUVEIA NETO, S. C. de; SOUZA, J. A. de; RAMOS, E. G; PONTES, J. A. de. Percepção dos acadêmicos de Ciências Contábeis da UNIR, campus Vilhena, sobre o Exame de Suficiência – CFC. 2019. **XIX Colóquio Internacional de Gestão Universitária**. Florianópolis – SC. **Anais [...]**. Florianópolis, 2019.

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. **Congresso Brasileiro de Custos**, 19, 2012, Bento Gonçalves. **Anais eletrônicos...** ABC: Bento Gonçalves, 2012.

LUNKES, Rogério João *et al*. Análise do Exame de Suficiência do CFC: um estudo sobre as questões de Contabilidade Gerencial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 210, p. 26-39, 2015.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MELO, M. S.; ARANTES, V. A. 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.

OLIVEIRA, E. M. 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, p. 15-34, 2023.

PELEIAS, I. R; BACCI, J. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. **Revista de Administração On-Line**. São Paulo: FECAP, v.5, n.3, p.39-54, 2004.

PINHEIRO, L. B.; BONFIM, M. P.; PORTUGAL, G. T. 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.

RAUPP, FABIANO MAURY, AND ILSE MARIA BEUREN. "Metodologia da pesquisa aplicável às ciências." **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas (2006): 76-97.

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.

SILVA, A. C. R. *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.

SILVA, C. L. R.; PONTES, G. A.; SILVA, V. R. Análise do Desempenho dos Candidatos por Região no Exame de Suficiência do CFC no Período de 2011 a 2017. **Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**, 2018.

SILVA, D. M. da. **O impacto dos estilos de aprendizagem no ensino de contabilidade na FEA-RP/USP**. 2006. 172 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto - USP, São Paulo, 2006.

SILVA, Marli Auxiliadora; SOUZA, Kamyrr Gomes. Contabilidade de Custos e exames nacionais: análise da aderência dos conteúdos curriculares ao ENADE e Exame de Suficiência do CFC. **Congresso Brasileiro de Custos**, 19, 2012, Bento Gonçalves. **Anais eletrônicos...** ABC: Bento Gonçalves, 2012.

SILVA, O. L., GARCIA, E. A. R., MARTINS, S. P., & ALVES, E. C. Exame de Suficiência: uma análise dos resultados como contribuição para a sociedade. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, 49(14), 25-33, 2013.

SILVA, Oscar Lopes *et al.* Avaliação de Habilidades e Competências em Custos no Exame de Suficiência. **ABCustos**, v. 11, n. 2, p. 73-95, 2016.

SILVA, Y. A. et al

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

TERRES, José Carlos *et al.* Exame de Suficiência da Profissão Contábil: Um estudo envolvendo o posicionamento de Contabilistas e Estudantes do curso de Ciências Contábeis a respeito de sua aplicabilidade. **Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul**, v. 11, 2011.