

Um Estudo sobre a Aplicação dos Conteúdos da Contabilidade Gerencial e de Custos nos Exames de Suficiência de 2011 e 2012

Leonardo Barboza Pinheiro

Rio de Janeiro – RJ

Mestrando em Ciências Contábeis da UERJ¹

leo_disco@yahoo.com.br

Mariana Pereira Bonfim

Rio de Janeiro – RJ

Mestranda em Ciências Contábeis da UERJ¹

marianapbonfim@hotmail.com

Guilherme Teixeira Portugal

Rio de Janeiro – RJ

Doutor em Engenharia pela COPPE/UFRJ²

guilhermeportugal@uol.com.br

Resumo

A retomada da aplicação dos Exames de Suficiência pelo Conselho Federal de Contabilidade e a necessidade de sua aprovação para exercer a profissão de contador motivaram o estudo desta pesquisa, que tem como principal objetivo verificar a aplicação dos conteúdos da contabilidade gerencial e de custos predominantes nas provas do CFC aplicadas em 2011 e 2012 para bacharéis em Ciências Contábeis. Além disso, também se buscou verificar se estes estão em consonância com os artefatos modernos da contabilidade gerencial. Para isso, foi realizada uma pesquisa exploratória, documental e qualitativa, onde as questões relativas à contabilidade de custos e gerencial foram analisadas e, posteriormente, classificadas de acordo com os seus conteúdos e com os artefatos gerenciais (modernos e tradicionais), a fim de verificar a predominância nos exames.

Constatou-se que o Exame de Suficiência enaltece os assuntos pertinentes à contabilidade de custos e gerencial; no entanto, têm sido pouco explorados os artefatos modernos de contabilidade gerencial. Finalmente, as provas aplicadas na segunda fase do exame, mostraram-se bastante completas em relação ao conteúdo não só de contabilidade, como também das matérias relevantes ao estudo da Ciência Contábil, como matemática financeira, direito e estatística.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos; Contabilidade Gerencial; Artefatos Modernos; Exame de Suficiência

Abstract

The resumption of applying proficiency tests by the Federal Accounting Council (CFC) and the need to pass them to the counter practice motivated this research study that has as main objective the verification of the contents of the application of Management Accounting and Costs prevailing in the CFC tests applied in 2011 and 2012 for graduates in Accounting. In addition, we intend to determine whether they were in line with the modern tools of Management Accounting. In order to do this, we conducted an exploratory research, documentary and qualitative investigation, where the issues of Cost and Management Accounting were analyzed and then classified according to their content and management tools (traditional and modern) in order to confirm what predominated in the exams. It was found that the Proficiency Exam extols the issues pertaining to Cost and Management Accounting, however, it has been slight explored the modern tools of Management Accounting. Finally, the tests applied in this second phase of the exam were quite complete for the content not only about Accounting, but also about the relevant subjects to the study in Accounting, as Financial Mathematics, Law and Statistics.

Key words: Cost Accounting; Management Accounting; Modern Tools; Proficiency Test

¹UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro – CEP 20050-013 – Rio de Janeiro – RJ.

²COPPE/UFRJ - Instituto Alberto Luiz Coimbra de Pós-Graduação e Pesquisa de Engenharia da Universidade Federal do Rio de Janeiro – CEP 21941-972 – Rio de Janeiro – RJ.

1. Introdução

Em uma economia globalizada, as constantes evoluções tecnológicas e o aumento da diversidade de negócios proporcionam transformações significativas aos diversos setores da economia e aos respectivos ambientes de trabalho. Alinhado a essas mudanças, o profissional contábil necessita assumir novos desafios e manter-se atualizado, conhecendo e cumprindo as instruções e normas emitidas pelos órgãos reguladores.

Neste processo de mudanças, a contabilidade vem apresentando uma série de evoluções, dentre elas o desenvolvimento de novos artefatos de contabilidade gerencial, como o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e o *Balanced Scorecard* (BSC).

Com o objetivo de alcançar um nível mínimo de conhecimento necessário ao desempenho das atividades atribuídas aos contadores, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu o Exame de Suficiência em 1999 como requisito para obtenção de Registro Profissional no Conselho Regional de Contabilidade. O primeiro exame ocorreu no ano seguinte à sua instituição e se manteve ativo até 2005, quando foi suspenso por falta de sustentação legal. No entanto, em 2010, por meio da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, o Exame de Suficiência foi regulamentado, sendo atribuída ao Conselho Federal de Contabilidade a função de regulá-lo.

“Considerando que a instituição do Exame de Suficiência vem sendo analisada e discutida [...] como uma necessidade decorrente do interesse da Classe de resguardar a qualidade dos serviços prestados aos seus usuários” (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, Resolução nº 853/99). O exame também é útil para avaliar o grau de conhecimento dos recentes contadores sobre determinado assunto.

Com base na situação apresentada, surge o seguinte problema de pesquisa: será que o exame de suficiência vem avaliando o conhecimento dos futuros profissionais de contabilidade na área de contabilidade gerencial e de custos?

Para responder a esta pergunta, o presente estudo tem por objetivo principal verificar a aplicação dos conteúdos da contabilidade gerencial e de custos predominantes nas provas do CFC aplicadas em 2011 e 2012 para bacharéis em Ciências Contábeis, e se estes estão em consonância com os artefatos modernos da contabilidade gerencial.

A relevância deste estudo pode ser explicada por intermédio de pesquisas empíricas como a de Guerreiro, Cornachione Júnior e Soutes (2010), que relatam um grau moderado de implementação dos artefatos modernos nas organizações brasileiras. Desse modo, o trabalho busca identificar se nas provas do CFC para bacharéis em Ciências Contábeis vem sendo exigido dos futuros contadores o conhecimento mínimo necessário a respeito de contabilidade gerencial e de custos, e ainda se estes conteúdos abordam os artefatos modernos de contabilidade ou apenas os tradicionais. Esta pesquisa é importante, visto que somente está habilitado a exercer a profissão de contador quem obtiver aprovação no teste.

O trabalho está dividido em cinco seções, além desta introdução. O referencial teórico apresenta uma breve descrição acerca do surgimento do Conselho Federal de Contabilidade, do Exame de Suficiência, bem como dos artefatos da contabilidade gerencial. A seguir, é descrita a metodologia por meio dos processos utilizados para o desenvolvimento da pesquisa. Na seção posterior, é apresentado o estudo feito em todas as provas, identi-

cando-se os conteúdos explorados, como também os resultados encontrados. E, por último, são tecidas considerações finais.

2. Referencial Teórico

2.1. Conselho Federal de Contabilidade e o Exame de Suficiência

Em 27 de maio de 1946, por meio do Decreto-Lei nº 9.295, foram instituídos o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade, com a finalidade de fiscalizar o exercício da profissão contábil, entendendo-se como profissionais habilitados os contadores e técnicos de contabilidade.

Posteriormente, alguns dispositivos da lei supracitada foram alterados pela Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, dentre eles o artigo 6º, atribuindo uma nova função ao CFC, a saber: “Regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional”.

Também a partir da publicação da Lei nº 12.249, a aprovação no Exame de Suficiência passou a ser obrigatória para os bacharéis e os técnicos em ciências contábeis exercerem a profissão no mercado, conforme descrito na própria lei:

Os profissionais a que se refere este Decreto-Lei somente poderão exercer a profissão contábil após a regular conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, reconhecido pelo Ministério da Educação, aprovação em Exame de Suficiência e registro no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos. (BRASIL, LEI Nº 12.249, DE 11 DE JUNHO DE 2010).

Assim, o CFC foi designado como o órgão responsável pela elaboração e aplicação dos exames de suficiência em território brasileiro. Devido à impossibilidade de aplicar as provas em todos os estados, o CFC designa esta atribuição aos Conselhos Regionais.

Contudo, desde o ano 2000 o Conselho Federal de Contabilidade — embasado pela Resolução CFC nº 853, de 28 de julho de 1999 — já aplicava o Exame de Suficiência aos bacharéis em ciências contábeis no Brasil. Sua aplicação porém foi motivo de diversas discussões, tanto no mundo acadêmico quanto no mercado profissional.

A primeira fase do exame durou apenas cinco anos (de 2000 até 2005), quando foi extinta por meio das decisões judiciais proferidas nos processos 2005.34.00.006.208-4 da 14ª Vara Federal do Distrito Federal e 2004.72.00.015564-0 da Justiça Federal de Florianópolis, as quais tinham como principal argumento o fato de o Exame de Suficiência ser instituído apenas por uma resolução do CFC, e não por lei, contrariando o Princípio Constitucional do Livre Exercício Profissional. De acordo com o inciso XIII, do artigo 5º da Constituição Federal “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”.

Assim, por não haver uma lei que regulamentasse o Exame de Suficiência da classe contábil, ele permaneceu extinto até o ano de 2011, apesar do crescente número de graduados em cada semestre pelas universidades espalhadas no país. Sem nenhum tipo de teste de suficiência, não era possível nivelar a

qualidade dos profissionais da área contábil, ficando este serviço nas mãos do mercado — que continuou avaliando os recém-formados, recompensando melhor aqueles com maior conhecimento e aptidão profissional.

Com a publicação da Lei nº 12.249, anteriormente citada, nasceu a segunda fase do Exame de Suficiência da classe contábil, desta vez instituída por lei assim como o exame da OAB³, não ferindo, portanto, a Constituição Federal.

Com a finalidade de avaliar os conhecimentos adquiridos pelos estudantes nas universidades, o conteúdo programático do exame é bastante amplo, abrangendo diversos tópicos de contabilidade. São eles: Contabilidade Geral; Contabilidade de Custos; Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Contabilidade Gerencial; Controladoria; Noções de Direito; 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.

Importante ressaltar que não existem apenas disciplinas de contabilidade, mas também acerca de conhecimentos relevantes para o estudo da Ciência Contábil, como Direito, Matemática Financeira e Estatística.

2.2. Contabilidade de Custos e Gerencial e os Artefatos Gerenciais

Dentre as disciplinas que constam do Exame de Suficiência, destacam-se a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial.

A contabilidade de custos, segundo Cittadin e Ritta (2010, p. 48), tem como função auxiliar o:

[...] planejamento e controle dos fatores de produção e na identificação da rentabilidade dos produtos fabricados ou nos serviços prestados. Isso possibilita uma gestão voltada à redução dos custos nos produtos e serviços, bem como o aperfeiçoamento dos processos de produção e na oferta dos melhores preços.

Desta forma, a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que torna possível a alocação, de forma criteriosa, dos

custos aos produtos fabricados e serviços prestados com a finalidade de produzir informações aos níveis gerenciais de uma empresa. Por isso, o conceito de contabilidade de custos está inserido na contabilidade gerencial, que por sua vez é mais amplo.

Já a contabilidade gerencial tem como um de seus objetivos primordiais saber como melhor interpretar os resultados da empresa. Ludícibus (1998, p. 21) a descreve como:

[...] o procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feito “sob medida” para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho.

Conforme Famá e Bruni (2006) a contabilidade gerencial está voltada à administração das empresas, com o objetivo de gerar informações úteis ao processo de gestão empresarial. Como o único objetivo é fornecer subsídios para a tomada de decisões dos gestores, ela deve procurar criar e manter um sistema de informações que utilize conceitos amplamente aceitos.

Desta forma, em virtude das mudanças ocorridas no mundo dos negócios, a contabilidade gerencial vem passando por alterações no seu foco e objetivo, dando origem a novas práticas, de forma a poder acompanhar essas transformações na maneira de administrar essas novas organizações e os seus sistemas operacionais (SOUTES; ZEN, 2005; BEUREN; GRANDE, 2009).

Em março de 1998, a *International Federation of Accountants* (IFAC) divulgou um pronunciamento intitulado *International Management Accounting Practice I* (IMAP 1), que tinha como objetivo descrever o campo da atividade organizacional conhecido como contabilidade gerencial.

Uma das principais contribuições do IMAP 1 foi a definição dos quatro estágios da contabilidade gerencial e o respectivo foco de atuação, conforme descrito no quadro 1:

Segundo Beuren e Grande (2009), no estágio 1 a tecnologia de produção era relativamente simples, tendo a contabilidade gerencial voltado seu foco basicamente para orçamentos e controle financeiro dos processos de produção.

No segundo estágio, a contabilidade gerencial assumiu papel reativo, ou seja, identificava problemas e ações somente

Quadro 1: Estágios da contabilidade gerencial segundo o IMAP 1

Estágio	Período	Foco de atuação na contabilidade gerencial
Estágio 1	Antes de 1950	Foco na determinação de custos e controle financeiro, por meio do uso de orçamentos e tecnologias de contabilidade de custos.
Estágio 2	1950-1965	Foco no fornecimento de informações para planejamento e controle gerencial, através do uso de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade.
Estágio 3	1965-1985	Atenção na redução de desperdício dos recursos utilizados nos processos da empresa, através do uso da análise de processos e tecnologias de gerenciamento de custos.
Estágio 4	1985 até hoje	Atenção na geração de valor por meio do uso efetivo de recursos, de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para o cliente e para o acionista, e de inovação organizacional.

Fonte: Beuren e Grande (2009, p. 3)

³O Exame da Ordem dos Advogados do Brasil é realizado três vezes ao ano e destinado aos bacharéis em Direito, que só poderão exercer a profissão mediante aprovação na mesma.

quando os desvios ocorriam. Os controles gerenciais eram orientados para a manufatura e seus recursos eram utilizados para alcançar os objetivos da organização.

O estágio 3 foi marcado pelo aumento da competição e do desenvolvimento tecnológico que se deu na época, afetando o setor industrial. Dessa maneira, tornou-se necessário o uso de técnicas de gestão de qualidade, a fim de se obter uma gestão estratégica de custos.

Já no quarto estágio, as indústrias enfrentaram enormes avanços em manufaturas e em tecnologias de processamento de informações, valendo mencionar, por exemplo, o surgimento do *e-commerce*⁴. Criou-se também um grupo de novas técnicas de contabilidade gerencial, como o *balanced scorecard* e as medidas de valor econômico voltada aos acionistas.

Importante observar que, no estudo do IFAC, não são descritas as práticas de contabilidade gerencial utilizadas em cada estágio. Contudo, é possível efetuar correlação entre os estágios e os artefatos de Contabilidade Gerencial, conforme apresentado no quadro a seguir:

No quadro 2, Beuren e Grande, além de distribuírem os artefatos da contabilidade gerencial nos estágios evolutivos do IMAP 1, também os separaram em métodos de sistema de custeio, métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho e filosofia de gestão.

3. Metodologia

Segundo Silva (2010) a escolha da metodologia varia conforme o problema que está sendo investigado e os objetivos traça-

dos na pesquisa. Como mencionado anteriormente, esta pesquisa tem como objetivo verificar a aplicação dos conteúdos da contabilidade gerencial e de custos predominantes nas provas do CFC aplicadas em 2011 e 2012 para bacharéis em Ciências Contábeis, e se estes estão em consonância com os artefatos modernos da contabilidade gerencial.

De acordo com a definição de Vergara (2007), a pesquisa exploratória é realizada em uma área onde há pouco ou nenhum conhecimento acumulado e sistematizado sobre o assunto. Por conta disso, não contém hipóteses, que poderão surgir durante ou ao final da pesquisa. Como até o presente momento há poucos estudos sobre o Exame de Suficiência do CFC, principalmente no que concerne à sua relação com a contabilidade de custos e a gerencial, esta pesquisa é caracterizada como exploratória.

Para o alcance do objetivo ora mencionado, foram selecionadas as quatro últimas provas aplicadas pelo CFC, posteriormente à publicação da Lei nº 12.249, que obrigou os bacharéis e técnicos em contabilidade a obter aprovação no exame de suficiência para exercer a profissão no mercado. Refere-se, portanto, ao 1º exame de 2011, ao 2º exame de 2011, ao 1º exame de 2012 e ao 2º exame de 2012.

O conteúdo das provas foi obtido no sítio na internet do Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, onde elas estão disponíveis para *download*, bem como seus gabaritos.

Como a principal fonte dos resultados foram as provas aplicadas pelo CFC, esta pesquisa também é classificada como pesquisa documental, pois como afirma Vergara (2007, p. 48):

Quadro 2: Segregação dos artefatos da contabilidade gerencial por estágio evolutivo

	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
Foco	Determinação do custo e controle financeiro	Informação para controle e planejamento gerencial	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor através do uso efetivo de recursos
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por Absorção		Custeio baseado em atividades (ABC)	
	Custeio Variável		Custeio Meta (Target Costing)	
	Custeio Padrão			
Métodos de mensuração e avaliação de medidas de desempenho	Retorno sobre investimento	Preço de transferência	Benchmarking	Economic Value Added (EVA)
		Moeda Constante		
		Valor Presente		
Filosofias e modelos de gestão		Orçamento	Kaizen	Simulação
		Descentralização	Just in time (JIT)	Gestão Econômica (GECON)
			Teoria das Restrições	Balanced Scorecard
			Planejamento estratégico	Gestão Baseada em Valor (VBM)
	Gestão baseada em atividades (ABM)			

Fonte: Beuren e Grande (2009)

⁴*E-commerce* ou comércio eletrônico é um conceito aplicável a qualquer tipo de negócio ou transação comercial feita por meio de um equipamento eletrônico, como, por exemplo, o computador.

Uma investigação documental é realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados de qualquer natureza, ou com pessoas: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfilmes, fotografias, videoteipe, informações em disquetes, diários, cartas pessoais e outros.

Posteriormente, foram separadas as questões que abordavam a contabilidade de custos e a contabilidade gerencial — e identificadas as matérias específicas de cada questão. Mais adiante, também foi verificado se as questões enquadravam-se nas definições de artefatos tradicionais ou modernos da contabilidade gerencial, conforme exposto no referencial teórico.

4. O Conteúdo dos Exames

A prova do CFC é composta por 50 questões que englobam 13 disciplinas diferentes. Em todas as edições analisadas, é possível perceber a grande diferença existente entre o número de questões que exploram a contabilidade geral em comparação com as demais disciplinas. Em todas as provas estudadas, a contabilidade geral foi a disciplina com o maior número de questões, seguida da contabilidade de custos nas duas edições de 2011, e na segunda de 2012, e da Legislação e Ética Profissional, na primeira edição de 2012.

No Gráfico 1, as questões aplicadas nos Exames de Suficiência da segunda fase — a partir da promulgação da Lei nº 12.249 — foram classificadas de acordo com as disciplinas contidas no conteúdo programático disponível nos editais de cada exame, a

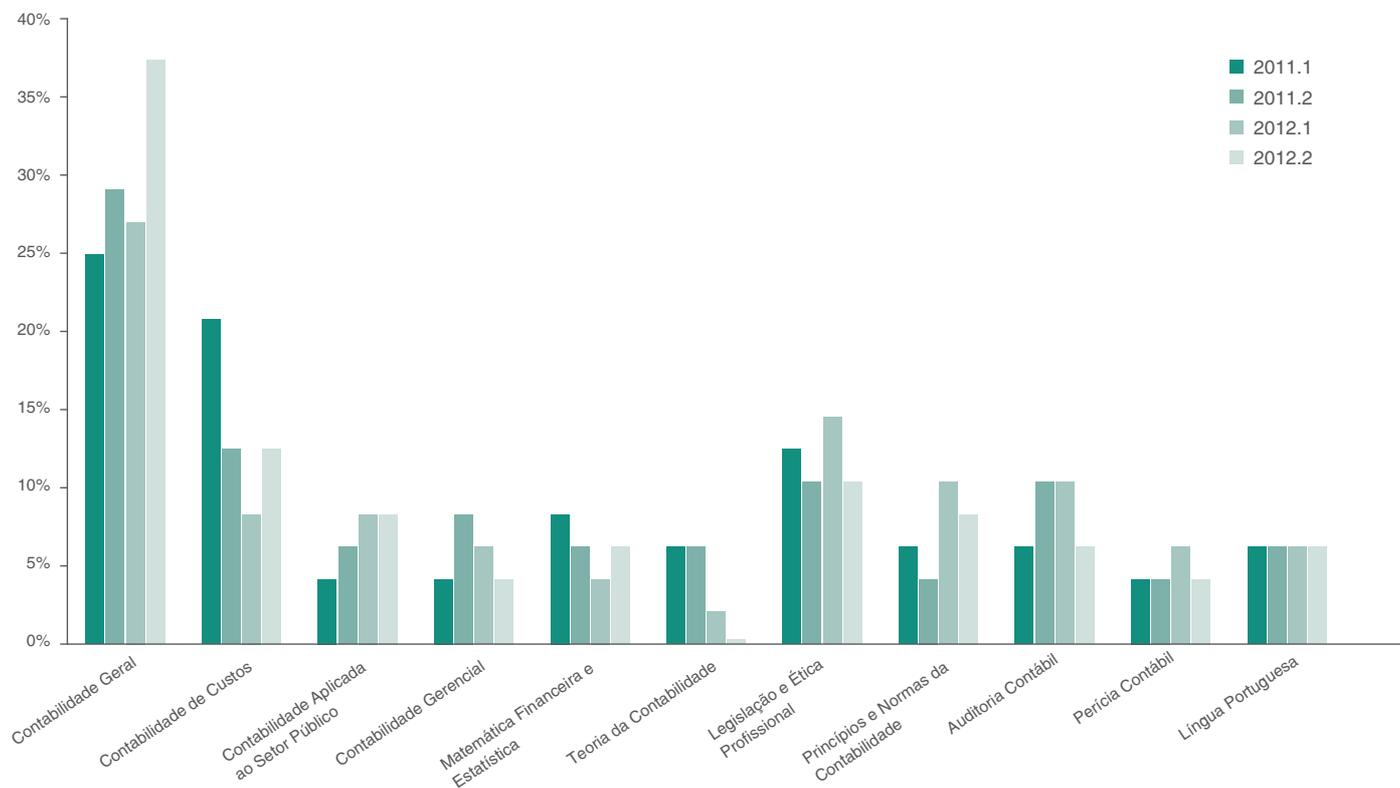
saber: Contabilidade Geral; Contabilidade de Custos; Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Contabilidade Gerencial; Controladoria; Noções de Direito; Matemática Financeira e Estatística; Teoria da Contabilidade; Legislação e Ética Profissional; Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade; Auditoria Contábil; Perícia Contábil; e Língua Portuguesa.

Através da análise do Gráfico 1, podem ser observadas as diferenças existentes entre os percentuais de cada disciplina do conteúdo programático, mostrando claramente que a maior quantidade de questões (cerca de 25%, e mais de 35% na última edição) foi sobre contabilidade geral, que engloba temas como procedimentos de escrituração, consolidação e análise das demonstrações contábeis e combinação de negócios.

Na Tabela 1, pode ser observado com mais detalhes o percentual de questões aplicadas em cada exame:

Importante ressaltar que, ao longo dos anos, a porcentagem de questões sobre contabilidade de custos vem diminuindo gradativamente: no 1º exame de 2011 era 20%, no 2º exame de 2011 passou para 12%, no 1º exame de 2012 caiu um pouco mais, para 8%, e na última edição voltou para 12%. Já no que diz respeito à contabilidade gerencial, em nenhuma das edições houve mais de 10% de questões sobre o assunto. No entanto, se somarmos o percentual aplicado à contabilidade gerencial com o aplicado à contabilidade de custos e considerarmos que esta última está contida no universo na primeira, observa-se que a contabilidade gerencial é a segunda disciplina com maior peso no Exame de Suficiência.

Gráfico 1: Comparativo entre edições do Exame de Suficiência do CFC aplicado a bacharéis em Ciências Contábeis — número de questões



Fonte: Elaborado pelos autores

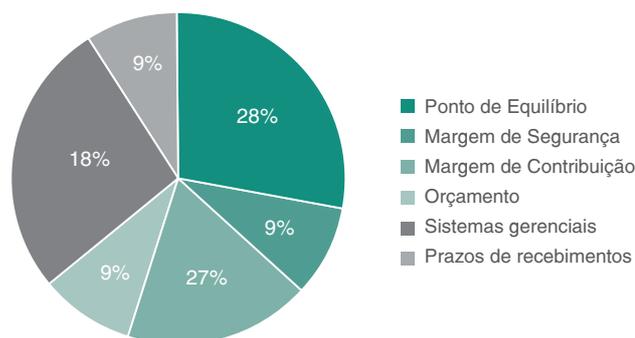
Tabela 1: Porcentagem de questões aplicadas em edições do Exame de Suficiência do CFC para bacharéis em ciências contábeis

Disciplinas	2011.1	2011.2	2012.1	2012.2
Contabilidade Geral	24%	28%	26%	36%
Contabilidade de Custos	20%	12%	8%	12%
Contabilidade Aplicada ao Setor Público	4%	6%	8%	8%
Contabilidade Gerencial	4%	8%	6%	4%
Matemática Financeira e Estatística	8%	6%	4%	6%
Teoria da Contabilidade	6%	6%	2%	0%
Legislação e Ética Profissional	12%	10%	14%	10%
Princípios e Normas de Contabilidade	6%	4%	10%	8%
Auditoria Contábil	6%	10%	10%	6%
Perícia Contábil	4%	4%	6%	4%
Língua Portuguesa	6%	6%	6%	6%
Total	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Analisando o conteúdo específico das questões de contabilidade gerencial foi elaborado o Gráfico 2, conforme pode ser visto abaixo:

Gráfico 2: Porcentagem de questões aplicadas de contabilidade gerencial em edições do Exame de Suficiência do CFC para bacharéis em ciências contábeis – 2011 e 2012

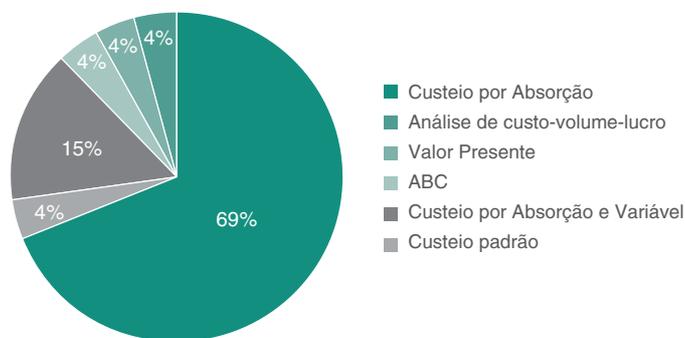


Fonte: Elaborado pelos autores

O Gráfico 2 mostra que os assuntos mais exigidos de contabilidade gerencial, de acordo com os dispostos no conteúdo programático presente no edital de cada Exame de Suficiência, são Ponto de Equilíbrio e Margem de Contribuição. Não muito distante, representando 18% do conteúdo de contabilidade gerencial, está o conceito de Sistemas Gerenciais. Por fim, com 9%, é exigido o conhecimento em matérias como Orçamento, Margem de Segurança e Prazos de Recebimentos.

Também foram analisados os conteúdos das questões de contabilidade de custos, como pode ser visualizado no Gráfico 3:

Gráfico 3: Porcentagem de questões aplicadas de contabilidade custos em edições do Exame de Suficiência do CFC para bacharéis em ciências contábeis – 2011 e 2012



Fonte: Elaborado pelos autores

Mais da metade das questões de contabilidade de custos, 69%, exige dos respondentes conhecimentos acerca de custeio por absorção, seguido com 15% de custeio por absorção e variável. Efetuando a soma de todas as perguntas sobre custeio por absorção e variável, obtém-se um resultado de 84%, o que expressa que praticamente a totalidade da prova de contabilidade de custos exige conhecimentos sobre custeio por absorção e custeio variável.

Com relação à análise dos artefatos tradicionais e modernos de contabilidade gerencial, por meio da Tabela 2 observou-se que apenas uma questão, dentre as 37 aplicadas nas quatro provas mais recentes, exprimiu sobre os artefatos modernos de contabilidade gerencial. Essa questão encontra-se no 2º exame de 2011 e aborda sobre o Custeio Baseado em Atividades (ABC). As demais, só utilizam os artefatos tradicionais, destacando-se o custeio por absorção e o custeio variável.

Tabela 2: Questões dos Exames de Suficiência classificadas por artefatos de contabilidade gerencial

Classificação dos Artefatos	Artefatos	Questões
Tradicional	Custeio por absorção	20
Tradicional	Custeio variável	6
Tradicional	Custeio por absorção e variável	4
Tradicional	Orçamento	2
Tradicional	Custeio padrão	1
Tradicional	Valor presente	1
Tradicional	Análise de custo-volume-lucro	1
Tradicional	Sistemas Gerenciais	1
Moderno	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	1
Total de Questões		37

Fonte: Elaborado pelos autores

Dessa maneira, foi possível classificar as questões de contabilidade de custos e contabilidade gerencial nos artefatos tradicionais e modernos, conforme descrito no referencial teórico.

5. Considerações Finais

A presente pesquisa teve como principal objetivo verificar a aplicação dos conteúdos da contabilidade gerencial e de custos predominantes nas provas do CFC aplicadas em 2011 e 2012 para bacharéis em Ciências Contábeis. Além disso, também se buscou verificar se estes estão em consonância com os artefatos modernos da contabilidade gerencial.

Por intermédio da análise das provas, foram separadas e verificadas as questões de contabilidade gerencial e contabilidade de custos e, posteriormente, classificadas nos artefatos da contabilidade gerencial (tradicionais e modernos).

Dessa maneira pode-se observar que o Exame de Suficiência tem exigido alto conhecimento dos futuros contadores sobre contabilidade de custos e contabilidade gerencial. Apesar de a porcentagem dessas questões estar diminuindo com o tempo, ainda assim elas possuem papel de extrema importância nas provas, ficando atrás apenas da contabilidade geral.

Também foi verificado que as provas pouco têm abordado os artefatos modernos da contabilidade gerencial: nas qua-

tro edições estudadas houve apenas uma questão na qual se solicitava do respondente conhecimento sobre ABC. As demais apenas abordavam os artefatos tradicionais, destacando-se o custeio por absorção e o custeio variável.

No entanto, apesar de as provas terem abordado pouco sobre os artefatos modernos, o Exame de Suficiência vem contribuindo significativamente para o conhecimento da contabilidade gerencial e de custos dos contadores, pois representa a segunda disciplina mais aplicada nos exames. Além disso, as provas mostraram-se bastante completas em seu conteúdo, pois abordaram disciplinas não só de contabilidade como também de outras matérias relacionadas como Matemática Financeira, Estatística e Direito.

Futuras pesquisas podem aumentar o levantamento realizado por esse estudo, analisando não só as provas do Exame de Suficiência aplicadas na segunda fase, como também as que foram aplicadas entre 2000, ano de sua primeira edição, e 2005, quando ocorreu sua paralisação — permitindo uma análise da evolução do que é exigido no Exame desde a sua criação. Ou ainda, verificar se o conteúdo programático da contabilidade de custos e da contabilidade gerencial das instituições de ensino superior do Brasil está em consonância com o que é exigido no exame do CFC.

Referências

- BEUREN, Ilse Maria; GRANDE, Jefferson Fernando. Mudanças de práticas de contabilidade gerencial identificadas com aplicações da análise de discurso crítica no RA de empresa. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 3., 2009, São Paulo. Anais..., São Paulo, 2009.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 28 jun.2012.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/decreto-lei_9295_1946.pdf>. Acesso em: 28 jun.2012.
- BRASIL. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC; cria o Programa Um Computador por Aluno - PROUCA e institui o Regime Especial de Aquisição de Computadores para Uso Educacional - RECOMPE; prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicional aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante - FMM para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante - CDFMM; institui o Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira - RETAERO; dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações Estruturadas; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida - PMCMV. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12249.htm#art76>. Acesso em: 28 jun.2012.
- BRASIL. Resolução CFC nº 853, de 28 de julho de 1999. Institui o Exame de Suficiência como requisito para obtenção de Registro Profissional em CRC. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res853.htm>. Acesso em: 04 jul.2012.
- CITTADIN, Andréia; RITTA, Cleyton de Oliveira. O desempenho dos estudantes ingressantes e concluintes dos cursos de Ciências Contábeis das universidades de Santa Catarina nas questões pertinentes à contabilidade de custos nas prova do Enade 2006. Revista Catarinense da Ciência Contábil, v. 9, n. 25, p. 47-64, dez./mar. 2010.
- FAMÁ, Rubens; BRUNI, Adriano Leal. A Contabilidade Empresarial. São Paulo: Atlas, 2006.
- GUERREIRO, Reinaldo; CORNACHIONE JÚNIOR, Edgard Bruno; SOUTES, Dione Olesczuk. Empresas que se Destacam pela Qualidade das Informações a seus Usuários Externos Também se Destacam pela Utilização de Artefatos Modernos de Contabilidade Gerencial?. Revista de Contabilidade & Finanças - USP, v. 22, n. 55, p. 88-113, jan./abr. 2011.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. Contabilidade gerencial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SOUTES, Dione Olesczuk; ZEN, Maria José C. M. Estágios evolutivos da contabilidade gerencial em empresas brasileiras. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2005.
- VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2007.