

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SOCIOECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUIZA MARTINS DOMICIANO

**ANÁLISE DAS QUESTÕES DE CONTABILIDADE GERENCIAL DO EXAME
DE SUFICIÊNCIA DO CFC**

FLORIANÓPOLIS
2015

LUIZA MARTINS DOMICIANO

**ANÁLISE DAS QUESTÕES DE CONTABILIDADE GERENCIAL DO EXAME
DE SUFICIÊNCIA DO CFC**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.
Orientador Prof. Dr. Rogério João Lunkes.

FLORIANÓPOLIS
2015

LUIZA MARTINS DOMICIANO

**ANÁLISE DAS QUESTÕES DE CONTABILIDADE GERENCIAL DO EXAME
DE SUFICIÊNCIA DO CFC**

Esta monografia foi apresentada como TCC, no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Professor Marcelo, Dr.
Coordenadora de TCC do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Rogério João Lunkes, Dr.
Orientador

Prof. Darci Schnorrenberger, Dr.

Joice Schaffer.

Dedico este trabalho aos meus pais,
Angela Martins Domiciano e Joaquim
Vieira Domiciano, minhas eternas
inspirações.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a meus pais por toda paciência, carinho, apoio, dedicação e por todas as oportunidades concedidas para que eu alcançasse meu objetivo.

Às minhas amigas Karini e Iris, que foram pacientes e prestativas quanto às minhas necessidades.

Ao meu amigo Gustavo por nunca ter negado auxílio nos momentos difíceis.

Aos professores da UFSC por todos os ensinamentos passados.

Ao meu orientador Professor Dr. Rogério João Lunkes e a João Teles pela atenção e contribuição na realização deste trabalho.

Aos professores membros da banca examinadora pela contribuição proporcionada a este trabalho.

Por fim, a todas as pessoas que contribuíram de alguma forma para minha jornada e formação acadêmica.

“Ache belo tudo o que puder. A maioria das pessoas não acha belo o suficiente.”

Vincent van Gogh

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Art. – Artigo

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

FEA – Faculdade de Economia e Administração

USP – Universidade de São Paulo

CFE – Conselho Federal de Educação

CEE – Conselho de Especialistas de Ensino

CNE – Conselho Nacional de Educação

CES – Câmara de Educação Superior

MEC – Ministério da Educação

IMA – Instituto dos Contadores Gerenciais dos Estados Unidos

IFAC – Federação Internacional de Contabilidade

VPL – Valor Presente Líquido

TIR – Taxa Interna de Retorno

BSB – *Balanced Scorecard*

TB – *Tableau de Bord*

ERP – *Enterprise Resource Planning*

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Comparação entre o Conteúdo para Bacharel e Técnico.....	21
Quadro 2: Linha de Investigação "Custos"	25
Quadro 3: Linha de Investigação "Planejamento e Controle"	25
Quadro 4: Linha de Investigação "Outros Temas"	26
Quadro 5: Resultado dos Dados Seleccionados	28
Quadro 6: Resultado das Classificações das Questões das Provas	29

RESUMO

DOMICIANO, Luiza Martins. **Análise das questões de Contabilidade Gerencial do Exame de Suficiência do CFC**. 2015, 37f. Monografia do Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

O presente estudo monográfico possui como objetivo geral verificar os temas das questões da área de Contabilidade Gerencial nas provas aplicadas em 2013, 2014 e 2015 do Exame de Suficiência realizado pelo CFC para bacharéis em Ciências Contábeis. Para o alcance de tal objetivo foi utilizado o método de abordagem descritivo. Quanto ao tipo, trata-se de uma pesquisa de abordagem qualitativa. Foram utilizados dados secundários. Para a classificação dos temas da Contabilidade Gerencial e suas linhas de pesquisa, foi usado como referencial o trabalho de Brown e Gardner (1985), Brown et al. (1987), Shields (1997), Gallardo, Pérez e Peña (2005), Schekaiban e Ripoll (2005), Hesford et al. (2007), Lunkes et al. (2011 e 2012), onde a Contabilidade Gerencial foi organizada em linhas de investigação e temas. Assim, foram analisadas 250 questões, onde se identificou 47 questões sobre Contabilidade Gerencial. Pode-se concluir que houve questões referentes à Contabilidade Gerencial em todas as edições estudadas. Porém existem limitações, já que a maioria das questões abordou poucos conhecimentos que fossem além dos cálculos matemáticos.

Palavras-Chave: Contabilidade Gerencial, Exame de Suficiência, Ensino.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
1.1. TEMA E PROBLEMA	12
1.2. OBJETIVOS	12
1.2.1. Objetivo Geral	12
1.2.2. Objetivos Específicos	13
1.3. JUSTIFICATIVA	13
1.4. METODOLOGIA DE PESQUISA.....	14
1.4.1. Enquadramento de Pesquisa	14
1.4.2. Procedimentos Para Coleta e Análise de Dados	15
1.5. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	15
1.6. ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1. EDUCAÇÃO SUPERIOR EM CONTABILIDADE	17
2.2. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE	18
2.3. EXAME DE SUFICIÊNCIA	19
2.4. O CONTEÚDO PROGRAMÁTICO DO EXAME	21
2.5. CONTABILIDADE GERENCIAL	22
2.6. O CONTADOR GERENCIAL.....	23
2.7. LINHAS E TEMAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL	25
2.7.1. Custos	25
2.7.2. Planejamento e Controle	25
2.7.3. Outros Temas	26
3. ANÁLISE DO EXAME DE SUFICIÊNCIA	28
3.1. QUESTÕES REFERENTES À CONTABILIDADE GERENCIAL.....	28
3.2. CLASSIFICAÇÃO DAS QUESTÕES EM TEMAS	29
3.3. ANÁLISE QUANTO AO CONTEÚDO DAS QUESTÕES	31
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	33
REFERÊNCIAS	36

1. INTRODUÇÃO

A Ciência Contábil tem evoluído, e conseqüentemente, redirecionado o trabalho do contador, fazendo com que este profissional assumisse papel de gestor, sendo mais do que apenas um executor de informações e possuindo influência importante na tomada de decisão. A importância do Contador no cenário atual faz com que a demanda pelo curso superior em Ciências Contábeis aumente, então surgem novos cursos de Contabilidade. A preocupação com a qualidade e competência dos futuros profissionais para atender às exigências do mercado de trabalho tem sido cada vez mais frequente e intensa por conta das constantes mudanças no cenário contábil.

O Conselho Federal de Contabilidade foi criado pelo Decreto-Lei nº 9.295/46 e possui como principal finalidade, a fiscalização do exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, além de tornar possível a avaliação da qualidade e do ensino dos cursos de ensino superior da área. A Lei nº 12.249/10, sancionada em junho pela Presidente da República, impõe a obrigatoriedade do Exame de Suficiência para que os profissionais de contabilidade possam exercer a profissão. No ano de 2011, o exame voltou a ser aplicado para os bacharéis em Ciências Contábeis e Técnicos em Contabilidade.

Segundo o art. 43, inciso V, da Lei nº 9.394/96, a educação superior tem por finalidade “suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração”. O Exame de Suficiência faz com que os bacharéis em Ciências Contábeis e técnico em contabilidade tenham mais dedicação ao longo do curso, por estarem cientes de que somente terá registro profissional se obtiverem pontuação suficiente. Além de se empenhar para serem bons profissionais.

1.1. TEMA E PROBLEMA

O conhecimento da Contabilidade Gerencial é uma das aptidões exigidas para o exercício da profissão de contador, além de ser abordado no Exame de Suficiência. Padoveze (2012) caracteriza a Contabilidade Gerencial como “o segmento da ciência contábil que congrega o conjunto de informações necessárias à administração que complementam as informações já existentes na contabilidade financeira”.

É relevante que haja abundância e valorização do ensino e estudo nas áreas da Contabilidade Gerencial, já que é uma extensão de importante da Ciência Contábil. Às vezes o que é lecionado não atende à demanda de ensino exigida para que os alunos possuam conhecimentos necessários para a realização do exame e ingresso no mercado de trabalho.

Sabe-se que as provas do Conselho Federal de Contabilidade - CFC são realizadas semestralmente, o padrão na elaboração e aplicação das provas deve ser de alto nível. Torna-se necessário a observação das questões do exame, para que sua credibilidade não seja perdida e para que o mesmo não vire obsoleto. É de suma importância que os temas abrangidos sejam atuais e proporcionem ao candidato habilidades necessárias para exercer a profissão de Contador.

Sabendo dessas situações formula-se a seguinte questão: quais são os temas de Contabilidade Gerencial nas provas do Exame de Suficiência do CFC para os bacharéis em Ciências Contábeis?

1.2. OBJETIVOS

Na busca pela solução do problema abordado, estabelecem-se, nesta seção, o objetivo geral e os objetivos específicos da atual pesquisa.

1.2.1. Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é verificar os temas das questões da área de Contabilidade Gerencial nas provas aplicadas em 2013, 2014 e 2015 do Exame de Suficiência realizado pelo CFC para bacharéis em Ciências Contábeis.

1.2.2. Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral são definidos os seguintes objetivos específicos:

- a. Definir as questões que abrangem linhas e temas da Contabilidade Gerencial, segmentando-as por área da Contabilidade Gerencial.
- b. Avaliar o conteúdo das questões das cinco edições semestrais do exame realizadas em 2013, 2014 e 2015;

1.3. JUSTIFICATIVA

A prova é aplicada semestralmente aos bacharéis em ciências contábeis trata-se de uma avaliação de conhecimentos específicos, e por isso, é necessário que as questões estejam alinhadas com o que a profissão exige, já que a os candidatos precisam da aprovação no Exame de Suficiência para poderem exercer a profissão de Contador, que tende a exercer funções que antes não eram atribuídas às suas capacidades. Além disso, os futuros contadores deverão ser profissionais idôneos e capazes de atender de forma satisfatória às demandas exigidas pela profissão.

A Ciência Contábil em geral está em constante inovação e mudança. Desta forma, o que é exigido no Exame de Suficiência deve ser complacente às mudanças e atualizações da área. Assim, é preciso que o futuro profissional esteja sempre atento e buscando novos conhecimentos. Já que, em caso de falta de conhecimento, o candidato ao registro no órgão de classe, poderá não obter a aprovação no exame.

Neste quesito, a finalidade desta pesquisa é cooperar com o entendimento das questões que compõem o Exame de Suficiência, com enfoque específico nas questões de Contabilidade Gerencial. Estudos desta natureza estão relacionados com a observação da evolução e

desenvolvimento da Contabilidade Gerencial no Brasil, além de evidenciar alternativas de melhoria para as futuras edições do Exame de Suficiência.

1.4. METODOLOGIA DE PESQUISA

Nesta seção serão apresentados o enquadramento da pesquisa e os procedimentos para coleta e análise de dados.

1.4.1. Enquadramento de Pesquisa

Este trabalho explora as questões abordadas nas cinco últimas edições semestrais do Exame de Suficiência, verificando quais são as linhas e temas da Contabilidade Gerencial e com qual frequência eles foram abordados, portanto, se caracteriza como sendo de natureza descritiva. Segundo GIL (2008), uma pesquisa descritiva descrever as características de determinadas populações ou fenômenos. Uma de suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Os dados da pesquisa são secundários, uma vez que a coleta de dados foi feita junto às cinco edições das provas do CFC, aplicadas semestralmente nos anos de 2013, 2014 e 2015.

Trata-se de uma abordagem de problema qualitativa. Uma análise qualitativa Para explicar o método de abordagem qualitativa instrui Leonel e Motta (2007, p. 108) “O principal objetivo da pesquisa qualitativa é o de conhecer as percepções dos sujeitos pesquisados acerca da situação-problema, objeto da investigação”. O estudo examinou o conteúdo das questões de Contabilidade Gerencial de forma qualitativa. A população desta pesquisa trata-se das cinco provas do Exame de Suficiência aplicados nos anos de 2013, 2014 e 2015 e sua amostra corresponde às questões de Contabilidade Gerencial das referidas provas.

Para a classificação dos temas da Contabilidade Gerencial e suas linhas de pesquisa, foi usado como referencial o trabalho de Brown e Gardner (1985), Brown et al. (1987), Shields (1997), Gallardo, Pérez e Peña (2005), Schekaiban e Ripoll

(2005), Hesford et al. (2007), Lunkes et al. (2011 e 2012), onde a Contabilidade Gerencial foi organizada em linhas de investigação e temas

Assim, para a análise das questões do Exame de Suficiência e suas classificações em temas da Contabilidade Gerencial, é utilizada a divisão tradicional, método já aceito na literatura, entre os “Custos” e “Planejamento e Controle”, além de temas específicos, chamados de “Outros”. A divisão dos temas principais em subdivisões é baseada nos trabalhos de Ripoll e Schekaiban (2005) e no de Hesford et al. (2007).

Os artigos que se aplicam no referencial teórico deste estudo foram identificados dentre os periódicos vinculados aos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis recomendados pela Capes em nível de mestrado e doutorado, além da pesquisa bibliográfica decorrente de leitura aprofundada em livros, teses e dissertações.

Este trabalho trata-se da continuação da pesquisa de Lunkes et al. (2014), onde foram analisadas as provas do Exame de Suficiência aplicadas nos anos de 2011 e 2012.

1.4.2. Procedimentos Para Coleta e Análise de Dados

Para coleta dos dados deste estudo foram analisadas as 250 questões das provas do Exame de Suficiência aplicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC nos anos de 2013, 2014 e 2015. A partir disso, as questões de Contabilidade Gerencial foram identificadas e analisadas minuciosamente quanto às suas linhas de investigação e temas.

Esta análise será baseada nos trabalhos de Brown e Gardner (1985), Brown et al. (1987), Shields (1997), Gallardo, Pérez e Peña (2005), Schekaiban e Ripoll (2005), Hesford et al. (2007), Lunkes et al. (2011 e 2012).

1.5. DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O Exame de Suficiência é uma prova a qual todos os concluintes do curso de bacharel em Ciências Contábeis e do curso de Técnico em Contabilidade devem se submeter para exercer a profissão de Contador, esta pesquisa delimita-se às questões de Contabilidade Gerencial aplicadas neste Exame.

1.6. ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Com o objetivo de organizar o trabalho e, assim, ter um melhor entendimento do estudo, esta pesquisa será distribuída em quatro capítulos, sendo estes a introdução, o referencial teórico, a análise do Exame de Suficiência e as considerações finais.

No primeiro capítulo são apresentados o tema e o problema de pesquisa, os objetivos a serem atingidos, a justificativa do estudo, a metodologia utilizada, as limitações e a organização da pesquisa.

No referencial teórico são abordados temas como educação superior em contabilidade, conselho federal de contabilidade, exame de suficiência, o conteúdo programático do exame, Contabilidade Gerencial, o Contador Gerencial; e linhas e temas da Contabilidade Gerencial.

No terceiro capítulo são demonstrados os resultados obtidos a partir da análise das questões de Contabilidade Gerencial das provas do Exame de Suficiência que foram objeto de estudo.

Finalmente, nas considerações finais, mostra-se como os objetivos estabelecidos são atingidos e a questão de pesquisa é respondida, bem como são apresentadas limitações de pesquisa e sugestões para estudos futuros.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são apresentados os tópicos utilizados para o desenvolvimento do trabalho e seus conceitos, que são: educação superior em contabilidade, conselho federal de contabilidade, exame de suficiência, o conteúdo programático do exame, Contabilidade Gerencial, o Contador Gerencial; e linhas e temas da Contabilidade Gerencial.

2.1. EDUCAÇÃO SUPERIOR EM CONTABILIDADE

No ano de 1992, a Resolução CFE nº 03/92 determinou os conteúdos mínimos e a duração dos cursos de graduação. A duração fixada para os cursos de Ciências Contábeis foi de 2.700 horas/aula, que deveriam ser cumpridas em até sete anos, e no mínimo em quatro, para o período diurno, e cinco para o noturno. Também agregou normas para que todas as instituições de ensino superior de Ciências Contábeis tivessem seus currículos elaborados de forma que defina o perfil do profissional a ser formado.

Conforme citado no trabalho de Lunkes et al. (2014), em 12 de abril de 1999, a Comissão de Especialistas de Ensino de Ciências Contábeis – CEE/Contábeis criou uma proposta especificando o perfil do profissional e as competências e habilidades necessárias aos formandos em Ciências Contábeis no cumprimento da função dos agentes econômicos de prestar contas à sociedade.

Em seu art. 4º, a Resolução CNE/CES nº. 10/2004 constitui que o curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar formação profissional que revele competências e habilidades. No seu item VII, descreve que o aluno deve desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação.

Já o item II da referida Resolução, exhibe os seguintes conteúdos de formação profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não governamentais, de auditorias, perícias,

arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado.

Segundo dados do Ministério da Educação – MEC, no ano de 2015, são 1.339 cursos de graduação em Ciências Contábeis registrados em atividade na modalidade presencial.

2.2. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

Em 27 de maio de 1946, foi instituído o Decreto-Lei nº 9.295, que cria o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade e possui estrutura, organização e funcionamento regulamentados pela Resolução CFC nº 1.370, de oito de dezembro de 2011.

Conforme o art. 2º do Decreto-Lei nº 9.295:

A fiscalização do exercício da profissão contábil, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e técnicos em contabilidade, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Assim, compete à Administração dos Conselhos de Contabilidade garantir o cumprimento da função institucional estabelecida em Lei.

A sede do Conselho Federal de Contabilidade localiza-se no Distrito Federal, ao qual ficam subordinados os Conselhos Regionais. O CFC é integrado por um representante de cada estado e mais o Distrito Federal, no total de vinte e sete conselheiros efetivos e igual número de suplentes.

Segundo o art. 6º do mesmo Decreto-Lei, são atribuições do Conselho Federal de Contabilidade:

- a) organizar o seu Regimento Interno;
- b) aprovar os Regimentos Internos organizados pelos Conselhos Regionais, modificando o que se tornar necessário, a fim de manter a respectiva unidade de ação;
- c) tomar conhecimento de quaisquer dúvidas suscitadas nos Conselhos Regionais e dirimi-las;
- d) decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais;
- e) publicar o relatório anual de seus trabalhos, em que deverá figurar a relação de todos os profissionais registrados;
- f) 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.

Portanto, é de responsabilidade do CFC assegurar que o profissional de Contabilidade mantenha-se sempre informado e atualizado, em conformidade com as mutações constantes no cenário contábil, que é um ambiente que está em constante mudança. O CFC apoia os programas de educação continuada, que fazem com que o profissional consiga acompanhar as inovações que surgiram na área. Além de ser responsável pelo Exame de Suficiência, pretendendo garantir profissionais qualificados à sociedade.

A atividade fiscalizadora tem como principal objetivo a valorização da imagem do profissional da Contabilidade, e também a proteção ao usuário das informações contábeis. Além de cuidar para as leis, os princípios e as normas reguladoras do exercício da profissão contábil sejam observados. Para isso, é necessário que haja a conscientização individual e coletiva da classe, no sentido de valorizar cada um de seus membros. É necessário que o profissional da Contabilidade seja capaz de tomar ciência que deve submeter-se ao Exame de Suficiência e seguir aos programas de educação continuada, já que, ambos, tem o mesmo intuito: oferecer melhorias e qualificações à profissão.

2.3. EXAME DE SUFICIÊNCIA

Foi instituído pela Resolução CFC nº 853/99, o Exame de Suficiência trata-se de uma prova em que todos os concluintes do curso de bacharel em Ciências Contábeis e do curso de Técnico em Contabilidade precisariam se submeter para comprovar um nível aceitável de conhecimento para que pudessem exercer a profissão.

Com a instituição do Exame de Suficiência, mediante Resolução do CFC no ano de 1999, sem previsão da competência do respectivo Conselho de Classe pelo Decreto-Lei no 9.295/46, que regulamenta a profissão, uma série de decisões judiciais foram emitidas, em diversos estados brasileiros, contestando a ilegalidade do exame. Diante da falta de regulamentação, foram realizadas apenas dez edições do exame, entre os anos de 2000 e 2005, pois o exame foi suspenso por uma medida judicial requerida pelo Ministério Público, alegando que tal exigência não possuía respaldo legal, já que teria sido criado através de uma Resolução interna do

CFC. Portanto, havia resistência de quem deveria se submeter ao exame, mesmo diante da afirmação do CFC de que o Exame de Suficiência não apenas contribui para a melhoria dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, mas também pretende atender as necessidades da sociedade brasileira.

Após a aprovação da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, o exame passou a ser reconhecido legalmente. Assim, em março de 2011, o Conselho Federal de Contabilidade voltou com a aplicação semestral do Exame de Suficiência.

Conforme o art. 1º da Resolução do CFC nº 1.373/11, sua principal finalidade é “comprovar a obtenção de conhecimentos médios, consoante os conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de Bacharelado em Ciências Contábeis e no curso de Técnico em Contabilidade”. Sendo assim, o exame permite ao profissional recém-formado, o registro junto à entidade da classe.

O exame é composto por 50 questões objetivas, valendo um ponto cada uma. Todas as questões são constituídas por quatro alternativas, sendo apenas uma correta. Conforme o art. 4º, da Resolução 1.373/11, do CFC, o candidato será aprovado se obtiver, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) dos pontos possíveis, ou seja, acertar pelo menos 25 questões.

Quanto à aplicação do exame, as provas são aplicadas semestralmente, em todo território nacional, nos meses de Março ou Abril e Setembro ou Outubro, em data e hora a serem fixadas em edital, por deliberação do Plenário do Conselho Federal de Contabilidade, com antecedência mínima de 60 dias da data da sua realização, conforme edital divulgado pelo CFC.

O CFC define o exame e suas implicações da seguinte forma:

O Exame de Suficiência é a prova de equalização destinada a comprovar a obtenção de conhecimentos médios, consoante os conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de bacharelado em Ciências Contábeis e no curso de Técnico em Contabilidade. Assim, poder medir a capacidade técnica mediana desse cidadão é dar-lhe o direito de saber quais são as suas condições técnicas para exercer a profissão. Com isso, vamos, teoricamente, possibilitar ao cidadão que ofereça à sociedade trabalhos mais qualitativos e que não se permita cometer infrações, o que já seria, em parte, realização do cumprimento do dever dos Conselhos Regionais de Contabilidade de fiscalizar (CFC, 2007, p. 13).

Sendo assim, o exame não visa impedir que os alunos exerçam a profissão, ele tem como intuito garantir que os acadêmicos tenham condições e conhecimento para exercê-la.

A existência do exame pode influenciar na qualidade dos cursos de graduação em Ciências Contábeis e técnicos em contabilidade, pois a reprovação dos alunos pode trazer aspectos negativos para a instituição. Isto faz com que as instituições de ensino se esforcem mais para a melhoria de seus cursos, fazendo com que mais alunos se sintam atraídos a procurar a instituição para obter o diploma. Para Leite e Guimarães (2004, p. 48)

Deveria, também, servir como um estímulo para que as instituições de ensino superior melhorassem a qualidade dos seus serviços e para que, desta forma, os futuros contadores pudessem optar por aquelas instituições que proporcionassem o melhor ensino e não apenas um mero diploma.

Portanto, o exame pode ser útil de várias maneiras, não apenas para filtrar os futuros profissionais da contabilidade, mas também atestar melhorias na qualidade do ensino.

2.4. O CONTEÚDO PROGRAMÁTICO DO EXAME

As provas para técnico e bacharel se diferem uma da outra, conforme Quadro 1:

Quadro 1: Comparação entre o Conteúdo para Bacharel e Técnico

Conteúdo	Bacharel em Ciências Contábeis	Técnico em Contabilidade
Conhecimentos Específicos	Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Contabilidade Gerencial, Controladoria, Teoria da Contabilidade, Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, Auditoria Contábil e Perícia Contábil.	Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos e Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade.
Outras Áreas de Conhecimento	Noções de Direito e Legislação Aplicada, Matemática Financeira e Estatística, Legislação e Ética	Noções de Direito e Legislação Aplicada, Matemática Financeira, Legislação e Ética

	Profissional e Língua Portuguesa Aplicada.	Profissional e Língua Portuguesa Aplicada.
--	--	--

Fonte: CFC (2013)

Para técnico, são exigidos conhecimentos menos específicos do que para os bacharéis. Os tópicos Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Contabilidade Gerencial, Controladoria, Teoria da Contabilidade, Auditoria Contábil e Perícia Contábil não são conhecimentos exigidos pelo CFC aos candidatos a Técnico em Contabilidade.

2.5. CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade Gerencial tem como principal objetivo suprir as necessidades dos gestores das empresas. Está ligada à necessidade de fornecer informações contábeis essenciais para o planejamento estratégico, execução e controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão. Ela agrupa os instrumentos da contabilidade que não estão presentes na Contabilidade Financeira, agregando valor ao processo de gestão.

Segundo Iudícibus (1986, p.15), a Contabilidade Gerencial pode ser caracterizada:

Como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira, se balanços etc. colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Lunkes et al. (2014), faz referência à Resolução CNE/CES nº 10 do ano de 2004, que diz em seu art. 4º que, o curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar formação profissional que revele competências e habilidades. No item VII da mesma Resolução, é dito que o aluno deve desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação. Portanto, a Contabilidade Gerencial é um dos conhecimentos requisitados pelo Exame de Suficiência do CFC, é exigido do aluno que ele esteja hábil a desenvolver com aptidão as questões relativas a este ramo da contabilidade.

Qualquer decisão tomada pela empresa deve ser estudada e planejada com extremo cuidado pela administração. As oportunidades e necessidades de recursos a serem investidos pela empresa devem ser muito bem calculadas para que a saúde da companhia não seja prejudicada. Devem ser levados em conta o tamanho do mercado, da região, as projeções de vendas, os investimentos, os custos e as margens de lucro. A administração deve detalhar seus planos em orçamentos para cada parte da empresa, que devem ser regularmente controlados. Também deve procurar assegurar que os planos estão sendo seguidos, mediante, por exemplo, sistemas de mensuração de desempenho.

Para Garrison e Noreen (apud Ching, 2006, p. 04), a Contabilidade Gerencial “fornece informações essenciais segundo as quais as empresas são efetivamente geridas; ela destina essas informações a pessoas dentro das organizações”. Segundo Horngren et al (2002), “trata-se do processo de identificar, medir, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que ajude os gerentes a cumprir os objetivos organizacionais”. O Instituto de Contadores Gerenciais dos Estados Unidos – IMA, define a Contabilidade Gerencial como “um processo contínuo de melhoria de planejamento, desenho, mensuração e operação de sistemas de informação financeiro e não financeiro”.

O processo financeiro trata-se do preparo de relatórios usados pela administração, que serão utilizados para a tomada de decisão, onde estão incluídos os custos, orçamentos de capital, avaliação de desempenho, ponto de equilíbrio (vendas necessárias para cobrir os custos), formação de preço de transferência (formação de preços de bens e serviços que são transferidos entre departamentos) e análise de retornos. Já o processo não financeiro consiste nas informações físicas ou operacionais provenientes de diversas áreas da empresa.

2.6. O CONTADOR GERENCIAL

O IFAC – International Federation of Accounting (Federação Internacional de Contabilidade), conforme Padoveze (2000, p. 28), define o Contador Gerencial como o profissional que:

Identifica, mede, acumula, analisa, prepara, interpreta e relata informações (tanto financeiras quanto operacionais) para uso da administração de uma empresa, nas funções de planejamento, avaliação e controle de suas atividades e para assegurar o uso apropriado e responsabilidade abrangente de seus recursos.

O Contador Gerencial deve esforçar-se para usar de suas atribuições e assegurar que os gerentes tomem as melhores decisões estratégicas para preservar a continuidade da empresa. O desafio é proporcionar à administração informações úteis e relevantes que poderão ser usadas para responder às questões fundamentais do que deve ser feito no curto e longo prazo.

Para Ludícibus (1987, p.23), um Contador Gerencial “deve ser elemento com formação bastante ampla, inclusive com conhecimento, senão das técnicas, pelo menos dos objetivos ou resultados que podem ser alcançados com métodos quantitativos”.

É de responsabilidade do Contador transformar os números em elementos que sejam úteis na tomada de decisão, assim, ele deve estar presente nas rotinas administrativas dos clientes, provendo suporte para que esses possam dedicar-se à parte administrativa.

É imprescindível que o Contador Gerencial não se limite apenas à informação contábil, é preciso que ele ultrapasse as barreiras para fornecer às suas equipes de administração, os dados pertinentes e oportunos sobre as questões empresariais mais amplas.

A Contabilidade é a maior fonte de informações sobre o patrimônio da empresa, onde se torna possível conhecer todos os fatos que ocasionaram alteração qualitativa ou quantitativa, servindo de guia na administração dos negócios e contribuindo para o alcance das metas e finalidades. Sem sua aplicação, o usuário não teria os parâmetros necessários para sua decisão. Portanto, o Contador Gerencial serve de mediador para que a informação contábil chegue de maneira fidedigna para seus usuários.

A Contabilidade como uma área de conhecimento e um campo de atuação está em constante desenvolvimento. Portanto, o Contador Gerencial deve acompanhar esse desenvolvimento com o propósito de estar sempre preparado eficientemente.

2.7. LINHAS E TEMAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Os estudos de Brown e Gardner (1985), Brown et al. (1987), Shields (1997), Gallardo, Pérez e Peña (2005), Schekaiban e Ripoll (2005), Hesford et al. (2007), Lunkes et al. (2011 e 2012), organizaram a Contabilidade Gerencial em diferentes linhas de investigação e temas.

2.7.1. Custos

Quadro 2: Linha de Investigação "Custos"

Temas	
Contabilidade de Custos	Problemas relacionados com a alocação de custos, opções de sistemas para o cálculo dos custos, identificação de direcionadores de custos e Custeio Baseado em Atividades (ABC), entre outros
Custos Gerenciais	Questões de variações de custos no Custo/Volume/Lucro e a utilização de custos para a tomada de decisão
Gestão Estratégica de Custos	Questões de gestão da rentabilidade por cliente, gestão baseada em atividades, gestão de custos e benefícios da melhoria da qualidade, gestão de custos por ciclo de vida do produto, gestão de custos interorganizacionais, gestão do custeio alvo, gestão do custo total para consumidores, gestão <i>Kaizen</i> dos custos, gestão enxuta de custos, inteligência competitiva dos custos, reengenharia de processos de negócios e Teoria das Restrições. (Slavov, 2013)

Fonte: Adaptado de Lunkes et al. (2011 e 2012).

O Quadro 2 evidencia a primeira linha de investigação denominada "Custos" e seus respectivos temas.

2.7.2. Planejamento e Controle

Quadro 3: Linha de Investigação "Planejamento e Controle"

Temas	
Orçamento	O cenário atual, voltado aos diferentes processos

	orçamentários, ciclo orçamentário, desenvolvimento e implantação, controle do orçamento e vantagens e limitações.
Orçamento de Capital	Decisões de investimento, métodos de análise de investimentos (VPL – valor presente líquido, TIR – taxa interna de retorno, <i>Payback</i> , Taxa de retorno contábil e fluxo de caixa descontado) e custo de oportunidade.
Mensuração e Avaliação de Desempenho	Questões que consistem na medição do desempenho e sistemas de incentivos com a utilização de medidas, tais como instrumentos de avaliação estratégica como o <i>Balanced Scorecard</i> – BSC e <i>Tableau de Bord</i> – TB.
Controle de Qualidade	Estudos de controles e aplicações em diferentes áreas da organização, como o desenvolvimento de controles internos e o trabalho nas áreas dentro da organização (centros de responsabilidade).
Controle Internacional	Estudos relacionados ao controle em diferentes culturas e países.

Fonte: Adaptado de Lunkes et al. (2011 e 2012).

O Quadro 3 mostra a segunda linha de investigação, “Planejamento e Controle” e suas subdivisões, conforme o trabalho de Lunkes et al. (2011 e 2012).

2.7.3. Outros Temas

Quadro 4: Linha de Investigação "Outros Temas"

Temas	
Sistema de Informação Contábil	Estudos que abordam os sistemas de informação como o ERP – <i>Enterprise Resource Planning</i> .
<i>Benchmarking</i>	Processo contínuo de medição de produtos, serviços e práticas e medidas de desempenho em relação aos mais fortes concorrentes ou às empresas de melhores práticas
Qualidade	Atendimento às especificações, ou seja, é a diferença entre o que foi prometido ao cliente e o que ele recebeu e qualidade dos produtos.
<i>Just-In-Time</i>	Sistema no qual os materiais chegam exatamente à medida que são utilizados, ou seja, não há estoques.

Gerencial Estratégica	Questões relacionadas ao alinhamento entre a estratégia da organização e o sistema de gerenciamento e controle.
Preço de Transferência e Preço de Venda	Conjunto de regras que a empresa usa para distribuir a receita e custos conjuntamente arrecadados, entre os centros de responsabilidade e preço de venda dos produtos.
Análise de Indicadores Financeiros	O cálculo e utilização de indicadores financeiros na tomada de decisões para avaliar e comparar resultados.

Fonte: Adaptado de Lunkes et al. (2011 e 2012).

A terceira a última linha de investigação foi definida como “Outros Temas” e suas subdivisões são evidenciadas no Quadro 4.

3. ANÁLISE DO EXAME DE SUFICIÊNCIA

Neste capítulo apresenta-se as questões referentes à Contabilidade Gerencial presentes nas cinco provas analisadas do Exame de Suficiência do CFC, a classificação das questões em temas, e, por fim, a análise quanto ao conteúdo da Contabilidade Gerencial.

3.1. QUESTÕES REFERENTES À CONTABILIDADE GERENCIAL

As provas do Exame de Suficiência aplicadas pelo CFC entre os anos de 2013 e 2015 foram analisadas de forma minuciosa, e então foram identificadas as questões que se tratavam de Contabilidade Gerencial.

O Quadro 5 apresenta o número de questões referentes à Contabilidade Gerencial que foram identificadas na análise das cinco edições do Exame de Suficiência.

Quadro 5: Resultado dos Dados Seleccionados

Prova	Total de Questões	Questões de Contabilidade Gerencial	Percentual (%)
2013 (1ª. Edição)	50	11	22%
2013 (2ª. Edição)	50	10	20%
2014 (1ª. Edição)	50	9	18%
2014 (2ª. Edição)	50	10	20%
2015 (1ª. Edição)	50	7	14%
Total	250	47	18,8%

Fonte: Dados da Pesquisa

A partir disto, é possível constatar que o Exame de Suficiência tendia manter praticamente a mesma quantidade de questões de Contabilidade Gerencial nas edições dos anos de 2013 e 2014, porém, no ano de 2015 houve uma redução de 4 questões em relação a 1ª edição de 2013 analisada.

Os demais temas abordados nas provas que se referem à Contabilidade e suas diversas áreas de aplicação não relacionadas à Contabilidade Gerencial e, portanto, não sendo objeto deste estudo, representam respectivamente 78% e 80%

da 1ª e 2ª edição do Exame de Suficiência de 2013, 82% da 1ª edição de 2014, 80% da 2ª edição de 2014 e, por fim, 86% da 1ª edição do ano de 2015.

3.2. CLASSIFICAÇÃO DAS QUESTÕES EM TEMAS

O Quadro 6 demonstra o número de questões abordadas no Exame de Suficiência sobre Contabilidade Gerencial, bem como a classificação em relação a cada tópico.

Quadro 6: Resultado das Classificações das Questões das Provas

TEMAS	EXAMES					Total de Questões
	1ª Edição 2013	2ª Edição 2013	1ª Edição 2014	2ª Edição 2014	1ª Edição 2015	
	Questões	Questões	Questões	Questões	Questões	
Custos						
Contabilidade de custos	5	6	5	6	5	27
Custos gerenciais	0	0	1	1	2	4
Gestão estratégica de custos	0	0	0	0	0	0
Sub-total	5	6	6	7	7	31
Planejamento e controle						
Orçamento	0	1	0	1	0	2
Orçamento de capital	2	1	0	1	0	4
Mensuração e avaliação de desempenho	0	0	1	0	0	1
Controle organizacional	1	0	0	0	0	1
Controle internacional	0	0	0	0	0	0
Sub-total	3	2	1	2	0	8
Outros temas						
Sistema de informação contábil	0	0	0	0	0	0
<i>Benchmarking</i>	0	0	0	0	0	0
Qualidade	1	1	0	0	0	2
<i>Just-in-time</i>	0	0	0	0	0	0
Gerencial estratégica	0	0	0	0	0	0
Preço de transferência e Preço de venda	1	0	0	0	0	1
Análise de Indicadores Financeiros	1	1	2	1	0	5
Sub-total	3	2	2	1	0	8

Total	11	10	9	10	7	47
--------------	-----------	-----------	----------	-----------	----------	-----------

Fonte: Dados da Pesquisa

Para a análise das questões de Contabilidade Gerencial abordadas nas provas, levou-se em conta os parâmetros estabelecidos nos estudos de Brown e Gardner (1985), Brown et al. (1987), Shields (1997), Gallardo, Pérez e Peña (2005), Schekaiban e Ripoll (2005), Hesford et al. (2007), Lunkes et al. (2011 e 2012), em que a classificação das questões é realizada conforme as linhas de investigação.

Nas provas do Exame de Suficiência analisadas neste trabalho, foram abordadas dentro das três linhas de estudo, dez temas de Contabilidade Gerencial, sendo a linha de “Custos” a mais exigida, seguida de “Outros Temas” e, finalmente, de “Planejamento e Controle”.

Segundo o Quadro 6, é possível constatar que a linha de investigação por tema da Contabilidade Gerencial mais abordada em todas as edições do Exame de Suficiência que foram objeto desta pesquisa foi “Custos”. Neste tema, os assuntos cobrados dizem respeito principalmente à Contabilidade de Custos, conforme a Quadro 6. O tema “Custos Gerenciais” também foi cobrado, porém com um número de questões relativamente menor e apenas nas edições de 2014 e 2015. Assim, percebe-se uma maior ênfase do Exame de Suficiência em questões relacionadas ao cálculo de custos e métodos de custeio do que sua utilização para tomada de decisão. Vale ressaltar que em nenhuma das edições estudadas foram cobradas questões que se referem à “Gestão Estratégica de Custos”.

A linha “Planejamento e Controle” foi pouco abordada nas edições de 2013 e 2014 do Exame de Suficiência. Sendo que se trata de uma área importante para a formação profissional do futuro contador, onde empresas privadas e até mesmo a administração pública necessita destes conhecimentos específicos para que possam executar suas atividades e se destacar. O planejamento é uma das etapas mais importantes do processo de gestão, onde é possível evitar falhas e prever erros futuros, facilitando a continuidade da entidade. Já o controle permite a comparação de resultados entre o previsto e o realizado, além de comparar resultados passados com os atuais.

Então, são temas que poderiam ter mais ênfase no exame, já que o Contador Gerencial auxilia os gestores na tomada de decisão. No cenário atual, são exigidos

conhecimentos mais aprofundados do Contador Gerencial, como interpretar as demonstrações contábeis e repassar informações relevantes aos gerentes, em vez de simplesmente elaborá-las. As questões referentes aos demais temas abordam o orçamento, decisões de investimento, métodos de análise de investimentos e tópicos referentes a controles internos, onde não houve questões que abordassem o “Controle Internacional”.

Por fim, os “Outros Temas” também foram relativamente pouco abordados em relação à linha “Custos”. Tendo três questões na 1ª edição, duas na 2ª e 3ª edição, uma na 4ª edição estudada e nenhuma questão na 5ª e última edição, estes distribuídos em quatro temas. O tema “Análise de Indicadores Financeiros” foi cobrado em quatro edições analisadas do Exame de Suficiência, seguido por duas questões sobre “qualidade” e “Preço de Transferência e Preço de Venda”. Observou-se a dispersão das questões e pouca variação. Os demais temas “Sistema de Informação Contábil”, “*Benchmarking*”, “*Just-In-Time*” e “Gerencial Estratégica” não tiveram ênfase apesar de sua relevância.

3.3. ANÁLISE QUANTO AO CONTEÚDO DAS QUESTÕES

Fazendo uma análise minuciosa das questões, é possível constatar que em todas as edições do exame foram exigidos conhecimentos matemáticos superficiais em relação à linha de investigação “Custos”. O tema “Contabilidade de Custos” foi abordado com mais frequência em todas as edições estudadas, porém foi pouco exigido que o candidato possuísse conhecimentos teóricos e específicos que vão além dos cálculos. Trata-se de uma questão na 2ª edição de 2014, onde foi exigido que o candidato soubesse os conceitos dos métodos de custeio. Vale ressaltar que o conhecimento destas características, além da utilização de cálculos, são indispensáveis para a aplicabilidade prática da Contabilidade de Custos. Porém, não foi exigido um conhecimento mais amplo, em que o candidato fosse capaz de demonstrar sua aplicabilidade na tomada de decisão.

Estes fatos se repetiram na aplicação dos outros quatro exames, sendo exigido na 1ª e 2ª edição de 2013, por exemplo, a diferenciação entre custos diretos e indiretos, o cálculo do custo total e o cálculo do estoque final de produtos

acabados. No terceiro exame, os aspectos mais cobrados foram o custo padrão e custeio variável. Na realização do 1ª exame de 2014, além do cálculo da margem de contribuição, o candidato precisou fazer a apuração dos custos pelo custeio por absorção, além de calcular os custos unitários dos produtos, fatos que se repetiram na 1ª edição de 2015, que também exigiu a descoberta do custo de determinados produtos pelo método de custeio ABC.

O tema “Custos Gerenciais” foi exigido dos candidatos nas últimas três edições analisadas e o cálculo do ponto de equilíbrio. Vale ressaltar que é relevante conhecer mais do que o cálculo matemático do ponto de equilíbrio, torna-se eficaz que os bacharéis em Contabilidade saibam contextualizar também os conceitos, pois assim se torna possível a aplicabilidade no processo de tomada de decisões.

Nas duas questões sobre “Orçamento”, foi exigido do candidato a utilização do cálculo matemático, sem que houvesse a necessidade de um conhecimento aprofundado sobre o tema. As questões referentes a “Orçamento de Capital” abordam o conhecimento de métodos de avaliação de investimento. Na 1ª edição de 2013 foi necessário que o candidato avaliasse qual seria a melhor opção de investimento para determinada empresa. Nas demais questões sobre este tema, prevaleceu o cálculo do Valor Presente Líquido – VPL. A 1ª edição do Exame de Suficiência de 2014 traz uma questão sobre “Mensuração e Avaliação de Desempenho”, onde apenas é citado em seu enunciado que a empresa remunera seus vendedores a título de comissão de vendas. A única questão sobre “Controle Organizacional” pede que o candidato saiba o conceito de controles internos. É evidente a necessidade prática dos conhecimentos sobre planejamento, por eles serem um dos principais diferenciais dos profissionais no mundo atual, e de importância fundamental na forma de gerar as informações contábeis, que serão utilizadas na tomada de decisão a partir dos objetivos empresariais definidos.

Na questão sobre “Preço de Transferência e Preço de Venda” apenas foi abordado o cálculo do preço de venda, sem a exigência de conceitos sobre o assunto. A questão sobre “Qualidade” exigida na 1ª edição do Exame de Suficiência de 2013 demanda o cálculo da quantidade de peças defeituosas numa produção. Já a questão presente na 2ª edição de 2013, traz informações sobre a satisfação dos clientes e o número de produtos sujeitos à devolução. Em todas as edições em que a “Análise de Indicadores Financeiros” foi exigida, foi necessário que o candidato

soubesse como calcular tais índices e não como utilizá-los, não foi preciso ter conhecimento dos seus significados. Sabe-se que a correta aplicação de cálculos é uma habilidade exigida no cenário contábil, mas também é necessário que o profissional da área se destaque por outros aspectos como a interpretação destes indicadores, de maneira a auxiliar no planejamento, monitoramento e controle de suas atividades em comparação com outras (*benchmarking*) e que seja possível auxiliar no processo de tomada de decisão e continuidade da organização.

Vale lembrar que o exame tem por objetivo fazer com que profissionais adequados estejam aptos a entrar no mercado de trabalho e que os bacharéis possuam conhecimento mínimo para obter o título de contador. Porém, poucos aspectos que se referem à Contabilidade Gerencial são exigidos no exame, já que a maioria das questões segue o mesmo padrão de conhecimento. Koliver (2005) argumenta que o uso de questões dissertativas deve ser considerado a elaboração da prova, uma vez que trata-se de uma forma alternativa de avaliação.

Deduz-se que as questões das provas seguem a mesma lógica nos quatro exames verificados, onde apenas a 1ª edição de 2015 diferenciou-se um pouco das demais, já que abordou apenas temas que se referem à linha de investigação “Custos”, sendo que as demais edições trazem questões de todas as linhas de investigação estudadas.

Após a análise detalhada das provas, pode-se notar que o nível de dificuldade e conhecimento exigidos nas provas tem evoluído conforme as edições, porém não é possível prever se esse aspecto continuará avançando nas próximas provas. Por ser uma prova que compreende assuntos que componham a formação básica de um bacharel em Ciências Contábeis, deve abranger temas fundamentais para o exercício da profissão.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo verificar como são abordadas as linhas de investigação e temas da Contabilidade Gerencial nas provas aplicadas em 2013, 2014 e 2015 do Exame de Suficiência realizado pelo CFC para bacharéis em Ciências Contábeis. Para o atendimento ao objetivo geral, foram elaborados três objetivos específicos para esta pesquisa: a) definir as questões que abrangem linhas

e temas da Contabilidade Gerencial, segmentando-as por área da Contabilidade Gerencial; e b) avaliar o conteúdo das questões das cinco edições do exame realizadas em 2013, 2014 e 2015;

Por meio da análise das provas para o atendimento ao primeiro objetivo específico, constatou-se que na 1ª edição do Exame de Suficiência estudada foram exigidas 11 questões de Contabilidade Gerencial, na 2ª edição, o número de questões exigidas na prova caiu para 10, na 3ª edição, foram abordadas 9 questões sobre a Contabilidade Gerencial, na 4ª edição analisada, foram 10 questões e na 5ª e última edição do Exame de Suficiência analisada por este estudo, foram 7 questões referentes à Contabilidade Gerencial. Portanto, das 250 questões presentes nas cinco provas, 47 eram de Contabilidade Gerencial, o que corresponde a 18,8% das questões presentes nas cinco provas do Exame de Suficiência que foram objeto de estudo.

Na análise das provas para o atendimento ao segundo objetivo específico, verificou-se que na 1ª edição de 2013 do Exame de Suficiência, o percentual de questões referentes à Contabilidade Gerencial abordadas foi de 22%, na 2ª edição de 2013 foi de 20%, na 1ª edição de 2014 foi de 18%, na 2ª edição de 2014 foi 20% e na 1ª edição do Exame de Suficiência de 2015 foi de 14%. Desta forma, no decorrer das edições não houve uma grande variação no número de questões abordadas no que se refere à Contabilidade Gerencial. Na 1ª edição de 2015 houve uma redução significativa em relação às edições de 2013 e 2014, o que significa uma redução de 4 questões em relação a 1ª edição do Exame de Suficiência de 2013. Apesar destas modificações, a abordagem dos temas ocorreu de forma semelhante nas edições realizadas.

Na análise para o cumprimento do terceiro objetivo específico constatou-se que a linha de Contabilidade Gerencial mais abordada no exame foi a de “Custos”, seguida de “Outros temas” e, depois, por “Planejamento e Controle”. Dos 15 temas analisados, apenas 9 foram abordados. Os temas mais exigidos nas cinco provas foram: “Contabilidade de Custos”, com 27 questões, “Análise de Indicadores Financeiros”, com 5 questões, “Orçamento de Capital” e “Custos Gerenciais”, com 4 questões cada, “Orçamento” e “Qualidade”, ambos com 2 questões, seguidos de “Mensuração e Avaliação de Desempenho”, “Controle Organizacional” e “Preço de Transferência e Preço de venda”, com apenas 1 questão cada.

Na análise individual das questões, percebe-se que existem limitações, já que o exame dá enfoque a cálculos matemáticos dos custos, enquanto poderia exigir questões mais aprofundadas e focadas na tomada de decisão e que agregassem valor à formação profissional do futuro contador. Também não houve questões sobre “Gestão Estratégica de Custos”, “Controle Internacional”, “Sistema de Informação Contábil”, “*Benchmarking*”, “*Just-in-time*” e “Gerencial Estratégica”.

Conclui-se que a abordagem da Contabilidade Gerencial no exame ainda é conservadora e pouco inovadora. É preciso focar em conteúdos que possuam uma abordagem mais ampla, possibilitando a inserção do candidato num mercado de trabalho mais competitivo, onde o mesmo seja capaz de satisfazer sua função e auxiliar a organização na tomada de decisão.

Este trabalho pode auxiliar na melhoria da elaboração das provas posteriores do CFC, sugerindo questões que explorem melhor os artefatos da Contabilidade Gerencial, com mais enfoque nas áreas de planejamento e controle, e tomada de decisão, permitindo que o Contador Gerencial evolua de acordo com as exigências do mercado. Com uma elaboração melhorada, as instituições de ensino também irão se esforçar mais para que seus cursos estejam adaptados ao nível de conhecimento exigido pelo Exame de Suficiência.

Como limitação da pesquisa, aponta-se o fato de ter ponderado apenas as questões de Contabilidade Gerencial.

Sugestões para pesquisas futuras: a) análise das provas aplicadas para Técnicos em Contabilidade; b) realizar a pesquisa considerando outras áreas de conhecimento da Contabilidade, não apenas a Gerencial; e c) análise das próximas edições do Exame de Suficiência.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Decreto-Lei n. 7.988, de 22 de setembro de 1945.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2015.

BRASIL. **Lei n. 12.249, de 11 de junho de 2010.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2015.

BRASIL. **Lei n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2015.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 20.158, de 31 de junho de 1931.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2015.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 out. 2015.

CHING, Hong Yoh. **Contabilidade Gerencial: Novas práticas para a gestão de negócios.**São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 1.373, de 22 de maio de 2015. Regulamenta o Exame de Suficiência como requisito para a obtenção ou restabelecimento de Registro Profissional em Conselho Regional de Contabilidade (CRC).** Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 15 out. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 1.373, de 22 de maio de 2015. Regulamenta o Exame de Suficiência como requisito para a obtenção ou restabelecimento de Registro Profissional em Conselho Regional de Contabilidade (CRC).** Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 15 out. 2015.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HORNGREN, C. T et al. **Introduction to management accounting.**New Jersey: Prentice Hall, 2002

IUDÍCIBUS, S.; Ricardino Filho, A. A. **Teoria da Contabilidade.** 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KOLIVER, O. **O exame de suficiência e o direito ao exercício profissional.** Revista CRCRS, Porto Alegre, p.35-45, dez. 2005.

KOLIVER, O. **O exame de suficiência: aspectos históricos e análise dos fundamentos do veto ao projeto da lei instituidora.** Revista CRCRS, Porto Alegre, p.74-82, jun. 2006.

KOLIVER, O. **O exercício profissional e os exames de qualificação técnica.** Revista CRCRS, Porto Alegre, p.72-82, abr. 2007.

LEITE, C. E. B.; GUIMARÃES, G. **Qualidade nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil**. Contabilidade Vista e Revista, Belo Horizonte, p.35-51, abr. 2004. Disponível em: <<http://www.face.ufmg.br/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/index>>. Acesso em: 06 out. 2015

LEONEL, Vilson; MOTTA, Alexandre de Medeiros. **Ciência e pesquisa: disciplina na modalidade a distância**. 2. ed. rev. atual. Palhoça: Unisul Virtual, 2007.

LUNKES, R. J.; RIPOLL FELIU, V. M.; ROSA, F. S. **Autores y citas em Contabilidad de Gestión en revistas de lengua española**. Revista Venezolana de Gerencia. Vol. 17 (58), p.253-270, 2012.

LUNKES, R. J.; RIPOLL FELIU, V. M.; ROSA, F. S. **Contabilidad de gestión: um estudio em revistas de Brasil, España y de lengua española**. Revista de Contabilidade e Organizações, Vol.5, no.13: 132-150, 2011.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Atlas, 2003.
 MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências**. In: RESOLUÇÕES, 2004. Portal CNE. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/index.php?option=content&task=view&id=146&Itemid=206#2004>. Acesso em: 06 out. 2015.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Resolução n. 03/92, de 05 de out. de 1992. Fixa os conteúdos mínimos e a duração dos cursos de graduação**. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em: 06 out. 2015.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial. Um enfoque em sistema de informação contábil**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial**. Curitiba: IESDE, 2012. 376 p.

PEREZ, B. E.; GALLARDO, A. G.; PEÑA, C. R. **La investigación empírica en contabilidad de gestión en España: análisis de las publicaciones españolas**. Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXXIV (124): 183-210, 2005.
 RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SCHEKAIBAN, N.; RIPOLL, Vicente M. **Estudio Comparativo sobre Investigación en Contabilidad de Gestión: España-México**, 2005.

SLAVOV, Tiago N. B. **Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual**. Tese de doutorado, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, Brasil, 2013.