ENSINO DE CONTABILIDADE GERENCIAL E O EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CFC

Victor Hugo Riposati Rodrigues (UFU) - victorriposati@hotmail.com

Edvalda Araujo Leal (UFU) - edvalda@ufu.br

Rayanne Silva Barbosa (UFU) - rany_lf@hotmail.com

Resumo:

Estudos evidenciam a representatividade das disciplinas de Contabilidade Gerencial no Curso de Ciências Contábeis e a exigência de tais conteúdos nos últimos exames do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O objetivo da pesquisa foi o de identificar e analisar a relevância atribuída e o grau de conhecimento sobre os conteúdos de Contabilidade Gerencial requeridos no exame de suficiência do CFC aos estudantes de graduação em Contabilidade. Foi realizado um estudo descritivo com abordagem quantitativa, com procedimentos de pesquisa documental e o levantamento com a aplicação de questionário aos estudantes matriculados do 6º ao 10º período do curso de graduação em Ciências Contábeis de uma universidade federal pública localizada em Minas Gerais. A amostra foi de 84 estudantes participantes. Utilizou-se a análise descritiva e o teste Não-Paramétrico Mann-Whitney para a análise de diferenças de médias, as hipóteses foram criadas considerando dois grupos: o primeiro indicando o quão os estudantes consideram relevante os conteúdos de contabilidade gerencial e o segundo o quanto se sentem preparados para o exame de suficiência do CFC, considerando tais conteúdo. Os resultados evidenciaram diferenças significativas para todos os artefatos de contabilidade gerencial investigados, indicando diferenças entre a relevância e o conhecimento dos alunos quanto aos conteúdos referentes ao tema. Verificou-se ainda, que os estudantes de Ciências Contábeis da instituição estudada não se sentem preparados para a realização do Exame de Suficiência no que tange aos conteúdos relacionados aos artefatos da Contabilidade Gerencial e que são cobrados no Exame de Suficiência.

Palavras-chave: *Contabilidade Gerencial; Exame de Suficiência; Artefatos de Contabilidade Gerencial; CFC.*

Área temática: *Educação e Pesquisa em Contabilidade*

ENSINO DE CONTABILIDADE GERENCIAL E O EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CFC

Resumo
Estudos evidenciam a representatividade das disciplinas de Contabilidade Gerencial no Curso de Ciências Contábeis e a exigência de tais conteúdos nos últimos exames do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O objetivo da pesquisa foi o de identificar e analisar a relevância atribuída e o grau de conhecimento sobre os conteúdos de Contabilidade Gerencial requeridos no exame de suficiência do CFC aos estudantes de graduação em Contabilidade. Foi realizado um estudo descritivo com abordagem quantitativa, com procedimentos de pesquisa documental e o levantamento com a aplicação de questionário aos estudantes matriculados do 6º ao 10º período do curso de graduação em Ciências Contábeis de uma universidade federal pública localizada em Minas Gerais. A amostra foi de 84 estudantes participantes. Utilizou-se a análise descritiva e o teste Não-Paramétrico Mann-Whitney para a análise de diferenças de médias, as hipóteses foram criadas considerando dois grupos: o primeiro indicando o quão os estudantes consideram relevante os conteúdos de contabilidade gerencial e o segundo o quanto se sentem preparados para o exame de suficiência do CFC, considerando tais conteúdo. Os resultados evidenciaram diferenças significativas para todos os artefatos de contabilidade gerencial investigados, indicando diferenças entre a relevância e o conhecimento dos alunos quanto aos conteúdos referentes ao tema. Verificou-se ainda, que os estudantes de Ciências Contábeis da instituição estudada não se sentem preparados para a realização do Exame de Suficiência no que tange aos conteúdos relacionados aos artefatos da Contabilidade Gerencial e que são cobrados no Exame de Suficiência.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial; Exame de Suficiência; Artefatos de Contabilidade Gerencial; CFC.

Área temática do evento: Educação e Pesquisa em Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

Para o exercício da contabilidade como profissão é necessário a aprovação no Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O exame é destinado a comprovar a obtenção de conhecimentos médios, consoante aos conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de Bacharelado em Ciências Contábeis (CFC, 2022).

Ao se referir a prova, Ricardino Junior, Gonzales e Bifi (2019) verificaram que, em 2017, apenas 2 das 13 disciplinas testadas nos Exames de Suficiência tiveram percentuais de erros abaixo de 50%, sendo elas: Controladoria (48,99%) e Legislação e Ética Profissional (45,03%). As três verificadas com maiores porcentagem de erros são Contabilidade Geral (64,6%), Contabilidade de Custos (63,17%) e Contabilidade Gerencial (61,44%).

O ensino da Ciências Contábeis congrega várias disciplinas, dentre elas, a Contabilidade Gerencial. Garrison, Noreen e Brewer (2013) conceituam Contabilidade Gerencial como sendo os dados financeiros e operacionais fornecidos aos gerentes, cujo propósito é o de planejar, controlar e tomar decisões que sejam relevantes e que afetam o futuro da empresa. Padoveze (2012) complementa que a Contabilidade Gerencial é necessária à todas as entidades, em qualquer nível da administração que precise de informações contábeis para o processo de planejamento, controle e tomada de decisões.

Marques *et. al.* (2016), ao analisarem a proposta do CFC sobre os componentes curriculares ligados a Contabilidade Gerencial, dividiram-nos em: Contabilidade de Custos;

Apuração e Análise de Custos; Controladoria; Análise das Demonstrações Contábeis; Sistemas de Informação Gerencial; e Análise de Projetos e Orçamentos empresarial. Os autores explicam que se analisado as ementas e conteúdo programático desses componentes é possível fazer a identificação tanto de artefatos tradicionais quanto artefatos modernos utilizados como ferramentas pela Contabilidade Gerencial (MARQUES *et al.*, 2016).

Por meio do exposto, percebe-se que além da sua importância para o mundo empresarial (GARRISON; NOREEN; BREWER, 2013; PADOVEZE, 2012), a Contabilidade Gerencial aparenta ser uma disciplina na qual os bacharelandos de Ciências Contábeis apresentam bastante dificuldade, como demonstrado por Ricardino Junior, Gonzales e Bifi (2019). Importante destacar a representatividade das disciplinas de Contabilidade Gerencial no Curso de Ciências Contábeis e a exigência de tais conteúdos nos últimos exames do CFC (DOMICIANO, 2015; PINHEIRO; BONFIM; PORTUGAL, 2013).

Assim, surge a seguinte problemática: qual a relevância atribuída e o grau de conhecimento sobre os conteúdos de Contabilidade Gerencial são requeridos no exame de suficiência do CFC aos estudantes de graduação em Ciências Contábeis? O objetivo geral foi identificar e analisar a relevância atribuída e o grau de conhecimento sobre os conteúdos de Contabilidade Gerencial requeridos no exame de suficiência do CFC aos estudantes de graduação em Contabilidade.

Estudos foram realizados para analisar o desempenho dos participantes em edições do Exame de Suficiência do CFC, os resultados indicam um decréscimo significativo nas aprovações do exame (BUGARIM *et al*., 2014; SILVA *et al.*, 2020). Desta forma, torna-se relevante a relevância e o grau de conhecimento sobre os conteúdos requeridos no exame, neste estudo, especificamente, na temática de Contabilidade Gerencial.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade

Exame de Suficiência em Contabilidade, segundo o CFC (1999), "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". Apesar de o exame ter passado por um período de desobrigação para o exercício da profissão contábil, entre os anos de 2004 e 2010, a Lei n° 12.249 (BRASIL, 2010) voltou a exigir a prova como forma de validar e autorizar o exercício do contador ou contabilista no país e é aplicado duas vezes ao ano.

O Exame tem o intuito de autorizar o exercício da profissão como contador para o graduado em Ciências Contábeis. As provas são elaboradas de forma que as respostas sejam objetivas podendo ou não ter respostas dissertativas (CFC, 1999). Para ser aprovado o candidato deve obter no mínimo 50% de pontos distribuídos.

Segundo os resultados divulgados pelo CFC (2022), nos últimos oito Exames de Suficiência, a média de aprovados está em torno de 30%. O que mostra o baixo índice e a queda no número de aprovados ao ser comparado com o primeiro exame no ano 2000 que foi de 83,52% (BUGARIM *et al.*, 2014). Ao analisarem o Exame de Suficiência, Bugarim *et al.* (2014) relatam que houve um decréscimo significativo nos níveis de aprovação do exame entre os anos de 2000 e 2004 e entre 2011 e 2012 mesmo com crescimento no número de instituições e, consequentemente, no número de alunos de Ciências Contábeis que realizam a prova. Os autores concluíram que os cursos de contabilidade ofertados não acompanham a qualidade exigida pelo Exame de Suficiência (BUGARIM *et al.*, 2014).

Por sua vez, o estudo de Galvão (2016) verificou que os contadores, apesar do número decrescente de aprovação, possuem uma visão positiva sobre o Exame de Suficiência. Dos 452 participantes da pesquisa, 89,55% se mostraram a favor da continuidade da prova e ainda acreditam que esse tipo de exame contribui para o desenvolvimento e crescimento da profissão contábil (GALVÃO, 2016).

Analisando a percepção dos alunos de Ciências Contábeis diante do Exame de Suficiência, Silva *et al.* (2020, p. 13), em sua pesquisa, concluíram que "o exame é importante e necessário para a profissão contábil, pois eleva a qualidade dos cursos e valoriza o profissional". Na perspectiva do aluno de contabilidade, tem-se, ainda, que a dedicação necessária para se preparar para a prova seja de duas a seis horas semanais e que os conteúdos que exigem maior dedicação são: princípios e normas e Contabilidade Gerencial (SILVA *et al.*, 2018).

O Exame de Suficiência, assim como o Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE), traz uma convergência com o que é solicitado pelos empregadores. Em resumo, esses exames atendem e acompanham as expectativas solicitadas pelo mercado de trabalho, pois, segundo Oliveira *et al.* (2019, p. 31), o Exame de Suficiência do CFC "vem sendo solicitado pelos empregadores aos profissionais da contabilidade por abordar maior variedade de assuntos de Contabilidade Geral e Societária, em comparação com o Enade".

2.2 Contabilidade Gerencial no Exame de Suficiência do CFC

Padoveze (2012, p. 7) explica que a Contabilidade Gerencial "congrega todos os demais instrumentos de contabilidade que complementam a contabilidade financeira para tornar efetiva a informação contábil dentro das empresas em todo o processo de gestão". Portanto, compreende-se que a Contabilidade Gerencial é uma área de gestão empresarial que faz uso de dados financeiros para produção de relatórios que servem como base no processo de tomada de decisão.

Domiciano (2015) buscou identificar e analisar os temas abordados na Contabilidade Gerencial nas quatro edições do Exame de Suficiência para bacharéis em Ciências Contábeis, abarcando os anos de 2013 a 2015. A autora verificou que, apesar das variações no número de questões, 19% das questões abordavam temas de Contabilidade Gerencial, sendo a temática de Contabilidade Gerencial mais abordada no exame foi a de custos, seguida de outros temas e de planejamento e controle. Domiciano (2015, p. 35) indicou que:

> a abordagem da Contabilidade Gerencial no exame ainda é conservadora e pouco inovadora. É preciso focar em conteúdo 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.

Os dados dos relatórios oficiais divulgados pelo CFC dos últimos oito Exames de Suficiência, apresentam o número que questões aplicadas e percentual de acertos envolvendo as temáticas Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos e Controladoria, a Tabela 1 ilustra os resultados identificados.

Tabela 1 - Número de questões e % de acerto nas edições do Exame de Suficiência

Ano	Edição		Contabilidade de Custos	Contabilidade Gerencial	Controladoria
2018	**1° edição**	n° questões	3	2	1
		%acertos	22,70%	35,80%	66,41%
	2° edição	n° questões	4	2	1

		%acertos	47,62%	41,63%	32,37%
2019	**1° edição**	n° questões	4	2	1
		%acertos	52,16%	40,83%	27,47%
	2° edição	n° questões	4	2	1
		%acertos	25,70%	29,90%	12,74
2020	**1° edição**	n° questões	4	2	1
		%acertos	44,23%	46,73%	100%
	2° edição	n° questões	4	2	1
		%acertos	46,32%	20,73%	40,99%
2021	**1° edição**	n° questões	4	2	1
		%acertos	39,59%	19,31%	100%
	2° edição	n° questões	4	2	1
		%acertos	24%	26,94%	54,62%
2022	**1° edição**	n° questões	4	2	1
		%acertos	29,28%	18,08%	48,48%

Fonte: CFC (2022).

Percebe-se, observando a Tabela 1, que o número de acertos em Contabilidade Gerencial tem caído, apesar de ter havido apenas duas questões por ano durante o período analisado. A variação é de 23,55% no número de acertos das questões de Contabilidade Gerencial, sendo 41,63% de acertos em 2018 e 18,08% em 2022 (CFC, 2022).

Em Contabilidade de Custos, tem-se pouca variação, os dados indicam que nas últimas provas o número de acertos foi muito abaixo da média em comparação com os outros anos. Em Controladoria, por ser apenas uma questão a variação durante os anos de acertos e erros não possibilitou uma análise mais concreta sobre a matéria (CFC, 2022).

De forma complementar, tem-se o estudo de Santos e Silva (2018) que analisou as dificuldades encontradas pelos bacharéis em contabilidade nas provas de Contabilidade Gerencial e de Custos. A pesquisa concluiu que as maiores dificuldades dos estudantes estão relacionadas à aplicação conceitual e rateio e à tomada de decisões, além da grande confusão em diferenciar custos diretos e indiretos (SANTOS; SILVA, 2018).

Miranda, Riccio e Miranda (2013, p. 40) realizaram um estudo dos quatro primeiros Exames de Suficiência do CFC e encontraram que o enfoque direto na área Gerencial representa cerca de 15% dos conteúdos cobrados. Ademais, os autores concluíram que esse resultado se aproxima muito do número percentual de conteúdos relacionados a Contabilidade Gerencial nas grades curriculares dos cursos de Ciências Contábeis, que varia entre 5% e 17,5% (MIRANDA; RICCIO; MIRANDA, 2013).

Sob a perspectiva dos jovens egressos das universidades, a pesquisa de Viegas *et al*. (2018, p. 10) mostrou "que há satisfação dos egressos em relação às IES onde estudam, com valorização do conteúdo teórico abordado". Em resumo, os alunos formados dos cursos de graduação de Ciências Contábeis veem as disciplinas de Contabilidade Gerencial de forma positiva nas instituições de ensino que estudam (VIEGAS *et al*., 2018).

Borinelli (2006) defende que a Contabilidade Gerencial, em suas funções, precisa utilizar instrumentos de gestão, sendo denominados de artefatos, que passam a ser utilizados para transferir conhecimentos teóricos para a prática empresarial, ou seja, é a generalização de conceitos, modelos, ferramentas e instrumentos utilizados pela organização.

Os artefatos podem ser classificados em tradicionais e modernos. Sendo os artefatos tradicionais aqueles "que abraçam as questões internas e financeiras das organizações", enquanto os artefatos modernos são os que enfatizam "a visão estratégica da organização, que combinam informações financeiras e não financeiras" (CHENHALL & LANGFIELD-SMITH, 1998 *apud* MARQUES *et al.*, 2016, p. 8). O Quadro 1 compila os artefatos da Contabilidade Gerencial classificados em tradicionais e modernos.

Quadro 1 - Classificação dos artefatos da Contabilidade Gerencial

Artefatos	Classificação	Artefatos	Classificação
▪ Análise Custo-Volume-Lucro ▪ Custeio Padrão ▪ Orçamento ▪ Retorno sobre o investimento	Tradicional	▪ *Balanced Scorecard (BSC)* ▪ *Benchmarking* ▪ Custeio ABC ▪ Custeio meta ▪ Gestão baseada em atividades ▪ Planejamento estratégico	Moderno

Fonte: Adaptado de Marques *et al.* (2016, p. 8).

Neste contexto, percebe-se grandes desafios no ensino de artefatos de Contabilidade Gerencial envolvendo os artefatos gerenciais, que constituem importantes ferramentas para subsidiar a tomada de decisão (NASCIMENTO; OLIVEIRA; PETER, 2012). Verifica-se ainda a necessidade desses artefatos serem discutidos no contexto da sala de aula nos cursos de graduação em Ciências Contábeis (NASCIMENTO; OLIVEIRA; PETER, 2012).

Sobre o ensino da Contabilidade Gerencial, Marques *et al.* (2016, p. 17) observaram que:

> há maior predominância do ensino de artefatos tradicionais da Contabilidade Gerencial [...]. O Orçamento (95,7%), o Custeio por absorção (84,8%), o Custeio variável (80,4%) e a Análise Custo-Volume-Lucro (71,7%) foram os artefatos mais frequentemente observados, ao passo que Descentralização (4,3%), Gestão Baseada em Atividades (2,2%) e Gestão Baseada em Valor (6,5%) foram os que se destacaram com menor frequência de observação.

Ao analisarem os conteúdos de Contabilidade Gerencial de custos nos Exame de Suficiência, Pinheiro, Bonfim e Portugal (2013) concluíram que as provas têm abordado pouco sobre os artefatos modernos, como exemplo o custeio ABC, focando somente nos artefatos tradicionais, com destaque no custeio por absorção e o custeio variável. Os autores ainda afirmam que a Contabilidade Gerencial é a segunda disciplina mais aplicada com questões bastante complexas, que exige alto conhecimento dos futuros contadores (PINHEIRO; BONFIM; PORTUGAL, 2013).

3 METODOLOGIA

O presente estudo se classifica como descritivo. Segundo Gil (2002, p. 42), “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Quanto à abordagem, a pesquisa é quantitativa, visto que os dados obtidos possibilitam uma variável de estudos e procedimentos estatísticos par análise dos dados (GIL, 2002).

Os procedimentos adotados na pesquisa foram divididos em duas etapas. Na primeira etapa, fez-se uma pesquisa documental para a análise das questões cobradas nas últimas cinco provas do Exame de Suficiência do CFC aplicadas entre os anos de 2020 e 2022, sendo as duas edições de 2020, as duas de 2021 e a primeira edição de 2022. Foram selecionadas nas provas do CFC as questões que abordavam temas relacionados à contabilidade gerencial e classificadas em custos e/ou controladoria. O Quadro 2 apresenta os conteúdos programáticos identificados nas questões e que foram utilizados na segunda etapa da pesquisa (questionário).

Quadro 2 - Conteúdos programáticos abordados no Exame de Suficiência do CFC na área de Contabilidade Gerencial

Conteúdo Programático - Contabilidade Gerencial, Custos e Controladoria
1 - Método de custeio por absorção
2 - Análise de índices econômico-financeiros
3 - Método de custeio variável
4 - Comparação entre o custeio por absorção e variável
5 - Análise custo/volume/lucro (análise dos pontos de equilíbrio e margem de segurança)
6 - Apuração dos custos de produção
7 - Método de custeio baseado em atividades (Custeio ABC)
8 - Classificação dos custos em diretos e indiretos
9 - Método de custeio pleno
10 - Classificação dos custos em fixos e variáveis
11 - *Sistema de custos por ordem de produção*
12 - Gerenciamento e controle de custos
13 - Planejamento e controle orçamentário

Fonte: Dados da pesquisa.

Na segunda etapa foi organizado e aplicado um questionário aos estudantes matriculados do 6º ao 10º período do curso de graduação em Ciências Contábeis de uma universidade federal pública de Minas Gerais. O objetivo foi identificar e analisar a relevância atribuída e o grau de conhecimento sobre os conteúdos de Contabilidade Gerencial requeridos no exame de suficiência do CFC aos estudantes de graduação em Contabilidade.

O questionário foi organizado em duas partes. Na primeira parte, a caracterização dos respondentes e, na segunda, os conteúdos programáticos identificados nas questões do Exame de Suficiência do CFC nas provas analisadas. Os estudantes deveriam atribuir uma nota de zero a dez, sendo zero para discordo totalmente e dez para concordo totalmente, em uma coluna para a 'relevância do Conteúdo' e na segunda coluna o 'conhecimento sobre o Conteúdo'.

Antes da aplicação do questionário aos participantes da pesquisa, realizou-se um pré-teste com seis alunos do curso para verificar a compreensibilidade do instrumento. Foram sugeridos pequenos ajustes para melhor compreensão e esses foram acatados. Ademais, foi solicitada a autorização da coordenação de curso e dos professores para a aplicação do questionário de forma presencial em sala de aula. A aplicação aconteceu do período de 16 de outubro a 31 de outubro de 2022.

A população do estudo foi de 180 estudantes matriculados do 6º ao 10º período no curso de Ciências Contábeis da instituição de ensino em estudo. A amostra do estudo foi de 84 estudantes que se prontificaram participar da pesquisa.

Para a interpretação dos dados utilizou-se a análise descritiva e o teste Não-Paramétrico Mann-Whitney, foram analisados os pressupostos requeridos para tais testes. Utilizou-se para rodar os testes o software SPSS, as hipóteses foram criadas considerando dois grupos: o primeiro indicando o quão os estudantes consideram relevante os conteúdos de contabilidade gerencial e o segundo o quanto se sentem preparados para o exame de suficiência do CFC, considerando tais conteúdo. As hipóteses são apresentadas no tópico de análise dos resultados.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentadas as análises e discussões dos resultados divididos em etapas da pesquisa. Nas quais se verificou os dados recolhidos, apresentando tabelas e amostras para análise dos resultados obtidos com testes estatísticos aplicados de forma quantitativa do estudo.

4.1 Artefatos do Exame de Suficiência

A primeira etapa dos resultados evidencia a análise das provas aplicadas no Exame de Suficiência do CFC no período de 2020 a 2022. Foram identificadas as questões que abordaram conteúdos sobre os artefatos da Contabilidade Gerencial. A primeira etapa do estudo foi somente para descrever a quantidade de questões relacionados aos artefatos da contabilidade gerencial que foram requeridas no exame, com o intuito de evidenciar a relevância dos conteúdos. A Tabela 2 apresenta a quantidade total de questões identificas que abordaram temas sobre os artefatos no período analisado.

Tabela 2 - Artefatos do Exame de Suficiência dos anos de 2020 à 2022

Conteúdos/Artefatos	Questões
Métodos de Custeio por absorção	6
Análise de índices econômico-financeiros	6
Método de Custeio variável	4
Comparação do Custeio variável e por absorção	2
Análise custo volume lucro	2
Custo de produção	2
Método de Custeio ABC	2
Método de Custeio pleno	1
Classificação de custo direto e indireto	1
Sistemas de Custos por ordem de produção	1
Gerenciamento e Controle de custo	1
Total de questões	**30**

Fonte: Elaborado pelo autor.

Percebe-se que os conteúdos sobre métodos de custeio por absorção, análise de índices econômico-financeiros e método do custeio variável foram os que apresentaram maior representatividade, correspondem 53,33% do total de questões requeridas no exame no período analisado.

4.2 Perfil dos Respondentes

Para a segunda etapa da pesquisa, aplicou-se um questionário que foi divido em caracterização dos respondentes, representada na Tabela 3, e a autodeclaração de conhecimento sobre os artefatos de contabilidade Gerencial, tratado nas próximas subseções.

Tabela 3 - Caracterização dos respondentes

Sexo	%	Experiência profissional	%
Feminino	65,48	Sim	60,71
Masculino	34,52	Não	39,29
Período	**%**	**Pretende fazer o Exame de Suficiência**	**%**
6º	17,85	Sim	76,19
7º	20,24	Não	23,81
8º	27,38	**Se sente preparado para o Exame de Suficiência**	**%**
9º	19,05	Sim	27,38
10º	15,48	Não	27,38
Idade	**%**	Parcialmente	45,24
Até 25 anos	73,81	**Considera relevante a aplicação do Exame de Suficiência**	**%**
De 26 a 30 anos	14,29		
e 31 a 35 anos	7,14	Sim	80,95
Acima de 36 anos	4,76	Não	19,05

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir dos dados e possível constatar que a maior parte dos respondentes se declararam do gênero feminino (65,48%) e tem idade predominante de até 25 anos (compondo 73,81% dos participantes). Verificou-se que a maior parte (76,19%) pretende fazer o Exame de Suficiência e que a maioria, apesar de ainda estar cursando a graduação, possui experiência profissional (60,71%). Quanto ao estudo relacionado a prova, 80,95% dos estudantes consideram o Exame de Suficiência relevante para análise do desempenho dos futuros profissionais de contabilidade, porém mais de dois terços da amostra (72,62%) não se considera preparado ou parcialmente preparado para a realização do exame.

4.3 Percepção dos Estudantes Quanto aos Artefatos da Contabilidade Gerencial

A percepção dos estudantes foi medida por meio da autodeclaração, na qual cada estudante atribuiu duas notas de zero a dez quanto a relevância e o conhecimento dos artefatos apresentados no Quadro 1, apresentado no estudo. Verificou-se, ainda, o desempenho médio atribuído às disciplinas de Contabilidade Gerencial, com base nas respostas foi possível a elaboração do Tabela 4.

Tabela 4 - Média das notas atribuídas quanto a relevância e o conhecimento dos artefatos da Contabilidade Gerencial

Artefato	Relevância		Conhecimento	
	Média	Desvio	Média	Desvio
1. Método de custeio por absorção	8,5904	1,44860	6,9157	1,60756
2. Análise de índices econômico-financeiros	9,1463	1,10131	6,4880	1,64720
3. Método de custeio variável	8,7952	1,18691	7,0157	1,39804
4. Comparação entre o custeio por absorção e variável	8,6024	1,37876	6,5855	1,67114
5. Análise Custo /Volume /Lucro	9,0427	1,18165	6,7512	1,82711
6. Apuração dos Custos de Produção	9,1325	1,05658	7,1602	1,59557
7. Método de Custeio baseado em Atividades (Custeio ABC)	8,5000	1,53416	6,4518	1,62228
8. Classificação dos custos em Diretos e Indiretos	9,1024	1,48726	8,0663	1,67800
9. Método de Custeio Pleno	7,6790	1,84104	4,8086	2,30837
10. Classificação dos custos em fixos e variáveis	9,2169	1,14815	8,0867	1,78754
11. Sistema de custos por ordem de produção	8,4880	1,46707	6,4036	1,57042
12. Gerenciamento e controle de custos	9,1280	1,14345	6,6585	1,46118
13. Planejamento e controle orçamentário	9,2771	1,08553	6,7867	1,64360
Desempenho médio considerando as disciplinas de Contabilidade Gerencial	7,1636	1,36058		

Fonte: Dados da pesquisa.

No geral, os alunos possuem uma percepção sobre a relevância das disciplinas bastante considerável, com uma média geral superior a 8,82 pontos, ou seja, a maior parte dos alunos considera as matérias estudadas relevantes para a formação do profissional contábil. Entretanto, ao analisar o conhecimento adquirido sobre a matéria na percepção dos estudantes, questionados no instrumento aplicado, percebe-se que a média cai (6,78), evidencia-se que maior parte dos alunos, em sua concepção, não adquiriu por completo o conhecimento sobre os artefatos apresentados.

No questionário, além das percepções do conhecimento adquirido nos conteúdos de contabilidade gerencial, questionou o autorrelato de uma nota sobre o desempenho médio nas disciplinas relacionadas à contabilidade gerencial. Desta forma, fez-se uma comparação entre a média do conhecimento adquirido (6,78) e a média do desempenho geral nas disciplinas relacionadas à Contabilidade Gerencial (7,16), assim, verifica-se que, apesar de declarar um

conhecimento mediano nas matérias de Contabilidade Gerencial, os discentes acreditam que seu desempenho nas disciplinas é maior. Tal fato pode estar relacionado à experiência profissional dos estudantes, 60% apresentaram experiência (Tabela 3), o que pode auxiliar no desempenho acadêmico.

4.4 Resultados do Teste Não-Paramétrico

Para a análise de dados utilizando o Teste Não-Paramétrico Mann-Whitney, foram criadas duas hipóteses principais:

H_0: a percepção dos estudantes de Ciências Contábeis sobre os conteúdos de contabilidade gerencial oferecidos no curso de Ciências Contábeis não possui diferença estatisticamente significativa entre o quão consideram relevante tais conteúdos e o quanto se sentem preparados para o exame de suficiência do CFC.

H_1: a diferença entre a percepção dos estudantes de Ciências Contábeis sobre a relevância dos conteúdos de Contabilidade Gerencial e o quão se sentem preparados para o exame de suficiência do CFC é estatisticamente significativa.

A Tabela 5 apresenta os resultados do teste comparando os grupos relevância e conhecimento.

Tabela 5 - Teste de média (relevância e conhecimentos dos conteúdos de contabilidade gerencial)

Artefato	Grau de Significância
1. Método de custeio por absorção	,000
2. Análise de índices econômico-financeiros	,000
3. Método de custeio variável	,000
4. Comparação entre o custeio por absorção e variável	,000
5. Análise Custo /Volume /Lucro	,000
6. Apuração dos Custos de Produção	,000
7. Método de Custeio baseado em Atividades (Custeio ABC)	,000
8. Classificação dos custos em Diretos e Indiretos	,000
9. Método de Custeio Pleno	,000
10. Classificação dos custos em fixos e variáveis	,000
11. Sistema de custos por ordem de produção	,000
12. Gerenciamento e controle de custos	,000
13. Planejamento e controle orçamentário	,000

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com o teste, considerando 5% como nível de significância, verifica-se que para todos os artefatos se tem a rejeição da hipótese nula, ou seja, a diferença foi significativa quando comparado a relevância e o conhecimento de cada conteúdo em relação aos artefatos de Contabilidade Gerencial. Verifica-se que os resultados indicam que a relevância do artefato declarado pelo aluno e maior do que seu conhecimento adquirido sobre ele no decorrer do curso de Ciências Contábeis.

Assim, percebe-se a necessidade de ações a nível institucional e/ou de metodologias de ensino aplicadas pelos docentes para que os estudantes se sintam preparados para o Exame de Suficiência. Bugarim *et al.* (2014) aborda que as instituições de ensino precisam melhorar a qualidade do ensino de contabilidade, e que o Exame de Suficiência é um termômetro para direcionar as instituições de ensino.

Foram testados também se houve diferenças significativas, utilizando o Teste Mann-Whitney, entre o quão o estudante se sente preparado para cada conteúdo/artefato de

contabilidade gerencial e o que é ensinado no curso de graduação de Ciências Contábeis. Os resultados são apresentados na Tabela 6.

Tabela 6 - Teste de Média: preparo e ensino dos artefatos de Contabilidade Gerencial

Artefato	Sig.	Decisão
1. Método de custeio por absorção	,581	Mantém a hipótese
2. Análise de índices econômico-financeiros	,028	Rejeita a hipótese
3. Método de custeio variável	,020	Rejeita a hipótese
4. Comparação entre o custeio por absorção e variável	,348	Mantém a hipótese
5. Análise Custo /Volume /Lucro	,000	Rejeita a hipótese
6. Apuração dos Custos de Produção	,047	Rejeita a hipótese
7. Método de Custeio baseado em Atividades (Custeio ABC)	,161	Mantém a hipótese
8. Classificação dos custos em Diretos e Indiretos	,340	Mantém a hipótese
9. Método de Custeio Pleno	,007	Rejeita a hipótese
10. Classificação dos custos em fixos e variáveis	,533	Mantém a hipótese
11. Sistema de custos por ordem de produção	,097	Mantém a hipótese
12. Gerenciamento e controle de custos	,041	Rejeita a hipótese
13. Planejamento e controle orçamentário	,305	Mantém a hipótese
14. Desempenho médio considerado	,013	Rejeita a hipótese

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando a Tabela 6 e tomando o nível de significância como 5%, percebe-se que alguns artefatos mantém a hipótese nula, enquanto outros rejeitam a mesma hipótese. Com isso, verifica-se que os artefatos 1, 4, 7, 8, 10, 11, 13, apresentados na Tabela 6, reiteram a hipótese de que o preparo dos discentes é equivalente ao ensinado no curso de Ciências Contábeis.

Já os artefatos 2,3,5,6, 9, 12 e 14 evidenciaram diferenças entre o preparo do aluno e o que é ensinado na instituição. Esses resultados podem apresentar indícios sobre o desempenho dos estudantes referente aos artefatos cobrados no Exame de Suficiência que foram verificados no relatório do CFC (2022) e na Tabela 1.

Convergente com o estudo de Viegas *et. al.* (2018), que afirma que existem lacunas entre o que é abordado na sala de aula e com o que é utilizado como profissional contábil, percebe-se que possui fragilidades na preparação dos estudantes para o mercado de trabalho. Oliveira *et al*. (2019) ainda complementa que há convergência do Exame de Suficiência do CFC com o que vem solicitado pelos empregadores, ou seja, o que é requerido aos profissionais contábeis possui relação com conhecimentos cobrados no exame do CFC.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo identificar e analisar a relevância atribuída e o grau de conhecimento sobre os conteúdos de Contabilidade Gerencial requeridos no exame de suficiência do CFC aos estudantes de graduação em Contabilidade. Verificou-se que, no geral, a maior parte dos respondentes (80,95%) considera relevante a aplicação do Exame de Suficiência e pretendem fazer a prova do CFC (76,19%), porém a maior parte não se sente totalmente preparado para a realização do exame.

Para confirmar os achados, foram testadas as hipóteses propostas para o teste de diferenças de médias Mann-Whitney, no qual testou a relevância atribuída pelos estudantes sobre os artefatos da Contabilidade Gerencial e o quão se sentem preparados para o exame de suficiência do CFC sobre os referidos conteúdos. Os resultados indicaram diferenças significativas para todos os artefatos investigados, indicando diferenças entre a relevância e o conhecimento dos alunos quanto aos conteúdos de Contabilidade Gerencial. As implicações desses achados evidenciam fragilidades na assimilação dos conteúdos/artefatos de

contabilidade gerencial pelos estudantes, apontando aos docentes e gestores acadêmicos reflexões sobre a qualidade do ensino no curso e indicativos para revisão das metodologias de ensino aplicadas em sala de aula.

Foi analisado também o preparo dos alunos de acordo com o que é ensinado na graduação, identificou-se diferenças o quão os alunos se sentem preparados para realização do Exame de Suficiência em sete dos treze artefatos analisados. Tais achados indicam os estudantes de Ciências Contábeis da instituição estudada não se sentem preparados para a realização do Exame de Suficiência no que tange aos conteúdos relacionados aos artefatos da Contabilidade Gerencial e que são cobrados no Exame de Suficiência.

Nesse contexto, o presente estudo contribui para que as instituições de ensino e os docentes possam conhecer as fragilidades dos estudantes sobre as temáticas pesquisadas e busquem novos métodos de ensino aplicados às disciplinas de Contabilidade Gerencial que possam contribuir para o desempenho dos estudantes no Exame do CFC e, também, para a atuação no mercado de trabalho dos futuros profissionais da área contábil. Torna-se relevante os docentes conhecerem as questões que são apresentadas no Exame de Suficiência do CFC para que possam verificar o formato e conteúdo requerido e aplicarem em sala de aula para os estudantes se sentirem preparados com o que é cobrado. O estudo apresentou que os estudantes percebem a relevância dos conteúdos de Contabilidade Gerencial, desta forma, precisam sentir segurança com a aplicação deles em processos de avaliação e na prática profissional.

Por fim, vale lembrar a limitação desta pesquisa, visto que foi utilizado apenas uma instituição para pesquisa, não podendo, portanto, generalizar para outras universidades os resultados obtidos neste estudo. Para pesquisas futuras sugere-se que: (a) expandir a pesquisa para outras instituições de ensino para a comparabilidade dos resultados e, (b) aplicar um estudo qualitativo, por meio de entrevistas com estudantes e docentes, para identificar e analisar os métodos de ensino que geram mais significado para o aprendizado e podem contribuir para o melhor desempenho nas disciplinas ligadas à Contabilidade Gerencial.

REFERÊNCIAS

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: Sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

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 [...]. Brasília, DF: Presidência da República, [2010]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm. Acesso em: 19 jun. 2023.

BUGARIM, M. C. C.; RODRIGUES, L. L.; PINHO, J. C. C.; MACHADO, D. Q. Análise histórica dos resultados do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 1, p. 121-136, 2014. doi: http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v6i1.33455

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC Nº 853, de 28 de julho de 1999**. Institui o Exame de Suficiência como requisito para obtenção de Registro Profissional em CRC. Brasília, DF: CFC, 1999. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_853.pdf. Acesso em: 19 jun. 2023.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Relatórios estatísticos do Exame de Suficiência**. Brasília, DF: CFC, 2022. Disponível em: https://cfc.org.br/registro/exame-de-suficiencia/relatorios-estatisticos-do-exame-de-suficiencia/. Acesso em: 19 jun. 2023.

DOMICIANO, L. M. **Análise das questões de Contabilidade Gerencial do Exame de Suficiência do CFC**. 2015. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2015.

GALVÃO, N. Percepção dos contadores sobre o Exame de Suficiência do CFC. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 15, n. 45, p. 49-62, 2016. doi: http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v15n45p49-62

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: Bookman, 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARQUES, L.; SELL, F. F.; LAVARDA, C. E. F.; ZONATTO, V. C. da S. Artefatos da contabilidade gerencial: Um estudo em cursos de graduação de Ciências Contábeis da região Sul do Brasil. **ConTexto - Contabilidade Em Texto**, v. 16, n. 34, p. 4-20, 2016.

MIRANDA, C. de S.; RICCIO, E. L.; MIRANDA, R. A. de M. O ensino da contabilidade gerencial no Brasil: uma avaliação de grades curriculares e literatura didática. **Revista de contabilidade e Controladoria**, v. 5, n. 2, p. 25-42, 2013. doi: http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v5i2.29980

NASCIMENTO, C. P. S.; OLIVEIRA, T. E.; PETER, M. G. A. O ensino dos artefatos de contabilidade gerencial nos cursos de graduação em Ciências Contábeis. *In*: CONGRESSO DE COSTOS DEL MERCOSUL, 6., 2012, Punta del Este, Uruguai. **Anais** [...]. Punta del Este, Uruguai: ACEP, 2012.

OLIVEIRA, V. M.; NIELSON, C. D.; DUQUE, A. P. O.; ALVES, F. J. S. Uma análise comparativa de conteúdo contábil do Exame de Suficiência do CFC e do Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE): uma expectativa do mercado de trabalho. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 20, n. 3, p. 20-33, 2019. doi: https://doi.org/10.21714/2446-9114RMC2019v20net02

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**. Curitiba: IESDE, 2012.

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, p. 43-49, 2013.

RICARDINO JUNIOR, A. A.; GONZALES, A.; BIFI, C. R. O desempenho dos estudantes de Ciências Contábeis nos dois Exames de Suficiência promovidos pelo CFC em 2017. **Redeca**, v. 6, n. 1, p. 106-127, 2019.

SANTOS, J. A. P.; SILVA, O. L. Compreensão e aplicação segundo os objetivos educacionais de Bloom: Dificuldades dos bacharéis em Ciências Contábeis em contabilidade

gerencial e de custos no Exame de Suficiência do CFC em 2015 e 2016. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 25., 2018, Vitória, ES. **Anais** [...] Vitória, ES: CBC, 2018.

SILVA, J. V.; DURIGON, A. R.; SILVA, J. V. V. M.; SANTOS, R. (2020). O exame de suficiência na percepção dos alunos de Ciências Contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 19, p. 1-16, 2020. doi: https://doi.org/10.16930/2237-766220202952

SILVA, C. M.; SILVA, A. C. L. V.; MOURA, O. B.; BARBOSA, C. A. M.; SILVA, N. C. M. da. Perspectivas e impressões sobre o exame de suficiência do CFC na visão de discentes do curso de graduação de Ciências Contábeis. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, v. 6, n. 22, p. 114-128, 2018.

VIEGAS, R. L. S. O.; PAES, Á. L. da S.; GOUVEIA, T. M. de O. A.; TRACTENBERG, L. E. F.; KURTZ, R. G. M. A disciplina contabilidade gerencial sob a perpectiva dos egressos do curso de Ciências Contáveis: Importância atribuída e conexão com a prática contábil. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 13, n. 3, p. 1-16., 2018. doi: http://dx.doi.org/10.21446/scg_ufrj.v13i3.18934