

Contabilidade de Custos: a relação entre os conteúdos ministrados pelas IES e os conteúdos exigidos no Exame de Suficiência

André Fernando Hein (UNIOESTE) - andre.hein@unioeste.br

Gabriele Kottwitz (Unioeste) - gaby_kottwitz@hotmail.com

Martin Airton Wissmann (UNIOESTE) - martinairton@gmail.com

Resumo:

A Contabilidade de Custos faz parte da grade curricular do curso de ciências contábeis, e destaca-se no ambiente empresarial por ser responsável pelo fornecimento de dados detalhados sobre custos de produção, utilizados para tomada de decisões. Considerando que para atuar no mercado de trabalho, inclusive como contador de custos, o bacharel em ciências contábeis precisa ser aprovado no Exame de Suficiência do CFC (Conselho Federal de Contabilidade), e que nas últimas edições do exame o índice de aprovação em média foi de apenas 44%, este estudo teve como objetivo identificar em que medida estão relacionados os conteúdos de contabilidade de custos ministrados pelas Instituições de Ensino Superior (IES) com os conteúdos exigidos no Exame de Suficiência. Para tanto foram selecionadas as IES que possuem o curso de ciências contábeis, na modalidade presencial no Oeste do Paraná como amostra. Após a análise e tabulação dos dados, concluiu-se que não há uma relação forte entre o que está sendo ensinado e o que vem sendo exigido no exame de suficiência, pois o coeficiente de correlação entre as variáveis: conteúdos ministrados e conteúdos exigidos no exame de suficiência nas questões envolvendo “custos” foi 0,65, conquanto o ideal fosse uma relação perfeita entre as variáveis.

Palavras-chave: *Contabilidade de Custos. Exame de Suficiência. Ensino*

Área temática: *Metodologias de ensino e pesquisa em custos*

Contabilidade de Custos: a relação entre os conteúdos ministrados pelas IES e os conteúdos exigidos no Exame de Suficiência

Resumo

A Contabilidade de Custos faz parte da grade curricular do curso de ciências contábeis, e destaca-se no ambiente empresarial por ser responsável pelo fornecimento de dados detalhados sobre custos de produção, utilizados para tomada de decisões. Considerando que para atuar no mercado de trabalho, inclusive como contador de custos, o bacharel em ciências contábeis precisa ser aprovado no Exame de Suficiência do CFC (Conselho Federal de Contabilidade), e que nas últimas edições do exame o índice de aprovação em média foi de apenas 44%, este estudo teve como objetivo identificar em que medida estão relacionados os conteúdos de contabilidade de custos ministrados pelas Instituições de Ensino Superior (IES) com os conteúdos exigidos no Exame de Suficiência. Para tanto foram selecionadas as IES que possuem o curso de ciências contábeis, na modalidade presencial no Oeste do Paraná como amostra. Após a análise e tabulação dos dados, concluiu-se que não há uma relação forte entre o que está sendo ensinado e o que vem sendo exigido no exame de suficiência, pois o coeficiente de correlação entre as variáveis: conteúdos ministrados e conteúdos exigidos no exame de suficiência nas questões envolvendo “custos” foi 0,65, conquanto o ideal fosse uma relação perfeita entre as variáveis.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Exame de Suficiência. Ensino.

Área Temática: Metodologias de ensino e pesquisa em custos.

1 Introdução

No ambiente empresarial, tem se percebido nos últimos anos uma crescente preocupação por parte dos gestores, em controlar o processo produtivo, bem como encontrar instrumentos gerenciais capazes de gerar informações estratégicas que possam criar e desenvolver vantagem competitiva e sustentável.

Dentre os instrumentos disponíveis aos gestores, apresenta-se a contabilidade de custos como importante ferramenta, que fornece dados detalhados sobre custos de produção, que são necessários tanto para controlar operações correntes, quanto para planejar operações futuras.

Para que as estratégias empresariais relacionadas a custos sejam eficientes, é importante que os responsáveis por sua aplicação estejam bem preparados e treinados, conhecendo a amplitude dos conceitos, teorias e aplicações. Cabe, portanto, em nível de graduação, às Instituições de Ensino Superior (IES), em especial ao curso de Ciências Contábeis a responsabilidade pelo ensino da contabilidade de custos.

Por sua vez, através do ensino, as IES devem preparar os acadêmicos para atuarem no mercado de trabalho. Quanto ao profissional da contabilidade que pretende atuar na área de Custos, espera-se que tenha conhecimento dos instrumentos pertencentes aos sistemas de custeio, e condições de utilizá-los com o objetivo de servir de base para a tomada de decisões.

Segundo Peleias (2006) é necessário no processo de ensino-aprendizagem, que o conteúdo da disciplina seja adequado aos objetivos do Projeto Pedagógico do Curso, e também que sejam utilizadas metodologias e critérios de avaliação adequados.

Considerando o processo de formação do profissional da contabilidade, antes de o

mesmo ingressar no mercado de trabalho, para exercer a função de Contador (no caso de bacharel) é necessário ser aprovado em uma avaliação, denominada Exame de Suficiência, que tem como objetivo comprovar conhecimentos médios, consoante aos conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de Bacharelado em Ciências Contábeis. (CFC, 2012)

Portanto, o Conselho Federal de Contabilidade, através do Exame de Suficiência, concede o Registro Profissional de Contador apenas aos profissionais que apresentarem um nível mínimo de conhecimento.

Chama atenção o fato de que em média, nas três edições do exame de suficiência realizadas entre Janeiro de 2011 e Junho de 2012, o percentual de aprovação foi de apenas 44% (CFC, 2012). Fato esse que de acordo com Banker (2011) pode ser consequência de baixa qualidade no ensino, ou divergências entre os conteúdos que estão sendo ministrados pelas IES, e os que estão sendo considerados para elaboração da prova.

Neste contexto, surge o seguinte questionamento: Em que medida estão relacionados os conteúdos de contabilidade de custos ministrados pelas IES com o conteúdo exigido no Exame de Suficiência?

Portanto esta pesquisa faz uma abordagem na maneira em que o ensino das disciplinas relacionadas a Custos vem sendo trabalhadas nas IES, observando através dos planos de ensino o Conteúdo Programático, fazendo uma comparação com a Proposta Nacional do CFC de conteúdos para a disciplina, e as questões envolvendo contabilidade de custos no exame de suficiência do CFC.

Como amostra desta pesquisa foram selecionadas as Instituições de Ensino Superior do Oeste do Paraná, que possuem o curso de ciências contábeis aprovado pelo Ministério da Educação - MEC, com aulas presenciais.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é exploratória, quanto aos procedimentos, bibliográfica e também documental em função do acesso aos planos de ensino das disciplinas e, quanto à abordagem do problema é quantitativa.

2 Fundamentação Teórica

A contabilidade de custos foi se desenvolvendo conforme a própria civilização, como resposta a necessidade da sociedade, mas foi por volta de 1840 que surgiram as primeiras obras sobre o assunto, começou com Francesco Villa, e alguns anos depois, com o surgimento de empresas e estruturas econômicas que abriram o caminho, firmando a necessidade da contabilidade de custos, com as obras de Metcalfe (1890) e Church (1901). (KOLIVER, 2009)

“À medida em que se firmava a contabilidade de custos, como um dos mais importantes ramos aplicados da Contabilidade, consolidava-se igualmente a figura do Contador de Custos, com as consequentes adaptações curriculares na sua formação.” (KOLIVER, 2009, p. 54).

Segundo VanDerbeck e Nagy (2001, p. 13) “A contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro.”

Para Martins (2008, p. 21) “A Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões.” Segundo o autor a contabilidade de custos nasceu da Contabilidade Financeira e passou de auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante instrumento de controle e decisões gerenciais.

Koliver (2009, p. 47) afirma que “a contabilidade de custos deve observar os PFCs (Princípios Fundamentais de Contabilidade) para que possa realizar corretamente sua função precípua de aprender o movimento de valores no ciclo operacional interno”.

2.1 Ensino da Contabilidade de Custos

De acordo com Peleias (2006, p. 1) “Ensino é o ato de transmitir informação, de organizar as condições de aprendizagem para que o conhecimento seja construído. Representa uma face do processo educacional.”

Já conforme Zabalza (2004, p. 123) “ensinar é administrar o processo completo de ensino-aprendizagem que se desenvolve em um contexto determinado, sobre certos conteúdos específicos, junto a um grupo de alunos com características particulares.”

Segundo Peleias (2006, p. 38) “Algumas funções do ensino superior são: produção e disseminação do conhecimento e da cultura, incentivo e desenvolvimento da investigação científica, educação dos novos indivíduos para a ciência e para a cultura, e o ensino de uma profissão.” O ensino superior deve preparar seus acadêmicos para uma visão ampla, globalizante e crítica da realidade. (PELEIAS, 2006)

Para Lopes, Ribeiro Filho e Pederneiras (2008, p. 136) “a docência universitária exige a indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão, faz parte dessa característica integradora a produção do conhecimento, bem como sua socialização.”

Então, com base nestas afirmações observa-se que o ensino universitário não é somente o ato de repassar conhecimentos, mas também incentivar os acadêmicos a pesquisar, é fazer com que ele entenda o que lhe é passado. Nesse contexto, Ramsden (1992, p. 89) apud (ZABALZA, 2004, p. 124) apresenta várias características do bom ensino universitário:

- a) desejo de compartilhar com os estudantes seu amor pelos conteúdos da disciplina;
- b) habilidade para fazer com que o material que deve ser ensinado seja estimulante e interessante;
- c) facilidade de contato com os estudantes e busca de seu nível de compreensão;
- d) capacidade para explicar o material de uma maneira clara;
- e) compromisso de deixar absolutamente claro o que aprendeu, que nível e por quê;
- f) demonstração de interesse e respeito pelos estudantes;
- g) responsabilidade de estimular a autonomia dos estudantes;
- h) capacidade de improvisar e de se adaptar às novas demandas;
- i) uso de métodos de ensino e tarefas acadêmicas que exijam dos estudantes o envolvimento ativo na aprendizagem, assumindo responsabilidades e trabalhando cooperativamente;
- j) uso de métodos de avaliação comparativos;
- k) visão centrada nos conceitos-chave dos temas e nos erros conceituais dos estudantes antes da tentativa de dominar, a todo custo, todos os temas do programa;
- l) oferta de um feedback da máxima qualidade aos estudantes sobre seus trabalhos;
- m) desejo dos estudantes de aprender como funciona o ensino e o que se poderia fazer para melhorá-lo.

Corroborando com as informações apresentadas, Marion J. C. e Marion A. L. C. (2006, p. 21) afirmam que “O processo de ensinar é inseparável do processo de aprender.”

Segundo Freire (2000, p. 52) apud (ITOZ e MINEIRO, 2005, p. 56) “Ensinar não é apenas transferir conhecimento, mas criar possibilidades para a sua própria construção.”

É através do constante diálogo entre o exterior e o interior do sujeito que se produz a aprendizagem, pois, para se formar uma ação mental é preciso o contato com o mundo externo, assim surge na interiorização à capacidade das atividades abstratas, que permite maior limite nas ações externas. (ITOZ e MINEIRO, 2005)

Mas para que ocorra uma aprendizagem adequada e eficiente é necessário que vários fatores estejam alinhados, dentre eles, o método de ensino utilizado pelo docente, os instrumentos e critérios de avaliação, e também o conteúdo programático a ser ministrado.

2.1.1 Métodos de Ensino

Segundo Marion J. C. e Marion A. L. C. (2006, p. 37) “método pode ser visto como processo ou técnica de ensino. Ele facilita a chegada ao conhecimento ou à demonstração de uma verdade.”. Assim como a metodologia, é a utilização de instrumentos ou métodos de ensino.

“Pode-se dizer que um método é empregado como o caminho para se chegar a um fim, ou seja, uma sequência de procedimentos logicamente ordenados para atingir um objetivo específico.” (CARLIN e MARTINS, 2003, p. 2).

Portanto, os conteúdos programáticos são ministrados com a utilização de métodos de ensino. Mas para que o docente possa verificar se está ocorrendo a aprendizagem por parte dos discentes, esse precisa adotar instrumentos e critérios de avaliação.

2.1.2 Instrumentos e Critérios de Avaliação

Peleias (2006, p. 298) afirma que: “avaliar é apreciar, calcular, estimar o merecimento, ajuizar, determinar o valor.”

Segundo Martins (1993, p. 158) apud (PELEIAS, 2006, p. 298) “quando avaliamos o processo de ensino-aprendizagem, estamos preocupados em verificar a eficácia da ação pedagógica realizada na escola: o trabalho do professor e o desempenho do aluno ou da classe expressos através de notas ou conceitos.”

Ainda conforme Peleias (2006, p. 300) “o que se deve buscar é que o aluno estude não por se sentir ameaçado pelas provas, mas por entender que os conteúdos são importantes para suas vidas profissionais, e prazerosos de serem aprendidos.”

Para Marion J. C. e Marion A. L. C. (2006, p. 62) “uma das dificuldades que há em avaliar é a ênfase que se dá para o quanto os alunos conseguem reter, memorizar.” Como o ensino superior busca profissionalizar-se, de acordo com os autores (2006, p. 63) “A ênfase, sem dúvida, deveria se dar a capacidade de interpretar os fenômenos, os fatos. Avaliar as perspicácias para trazer as habilidades em comunicar, a capacidade criativa, a integração, compreensão e a aplicação do conteúdo ensinado.”

Lopes et al. (2010, p. 58) afirmam que: “Há uma divergência muito grande entre os professores quanto à forma de avaliação. Cada professor, no dia a dia, é capaz de identificar a forma que melhor cabe na avaliação da sua turma, do seu aluno.”

Peleias (2006) destaca os principais tipos de avaliação, utilizados no curso de Ciências Contábeis: Provas escritas, Provas orais, Provas práticas e Trabalhos escritos.

Segundo Lopes et al. (2010, p. 25) “o processo de avaliação deve-se dar sob o olhar crítico construtivo nos trabalhos individuais, em grupos, nas verificações escritas, na assiduidade nas aulas e na participação das atividades coordenadas.”

Para Marion J. C. e Marion A. L. C. (2006) o ideal seria fazer avaliações integrais, dispondo o conteúdo de todas as disciplinas do semestre, integrando-as não somente entre si, mas também com as disciplinas ministradas em semestres anteriores. Assim, as avaliações abrangeriam o conhecimento e a habilidade no conjunto, no contexto e não isoladamente.

Nesse sentido, ao concluir o curso de ciências contábeis, para que tenham o seu registro profissional, o bacharel em ciências contábeis precisa realizar uma avaliação denominada Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. Nesta prova são abordados conteúdos das diversas disciplinas do curso, inclusive da Contabilidade de Custos, com o objetivo de avaliar se o profissional realmente possui os conhecimentos mínimos para atuar no mercado de trabalho. Aspectos relacionados ao Exame de Suficiência serão tratados ao final da Fundamentação teórica.

2.2 Conteúdo da Disciplina de Custos

Segundo dados da pesquisa realizada por Raupp *et al* (2008) o conteúdo programático

para a contabilidade de custos constitui os seguintes conteúdos: Relação custo/volume/lucro, Custeio variável, Ponto de equilíbrio, Margem de contribuição, Classificação dos custos e despesas de acordo com sua natureza Custeio ABC, Métodos de custeio, Custeio por absorção, Conceitos/definições fundamentais /básicas de custos, Formação do preço de venda, Terminologia aplicável na contabilidade de custos, Centro de custos, Custos fixos, Margem de segurança, Alavancagem operacional, Custeio padrão, Mark-up, Avaliação de estoques, Custos indiretos, Departamentalização, Objetivos de custos, Análise das variações entre custo real e custo padrão, Co-produtos, subprodutos e sucatas, Custo da mão-de-obra, Custos, Custos variáveis, Despesa, Esquema básico da contabilidade de custos, Gasto, Investimento, Mão-de-obra direta, Método unidade esforço de produção (UEP), PEPS ou FIFO, UEPS ou LIFO.

Conforme cita Itoz e Mineiro (2005, p. 54) sobre o ensino da contabilidade de custos nos cursos de graduação de ciências contábeis, a ementa da disciplina geralmente contempla os seguintes pontos a serem tratados: introdução a contabilidade de custos; princípios e terminologia contábeis aplicados aos custos; tratamento de receita e despesas na contabilidade de custos; custeamento e controle de material direto; mão-de-obra direta e indireta e dos custos gerais de produção; produção por ordem e produção contínua; sistemas de acumulação de custos; co-produtos e subprodutos; relação custo-volume-lucro; custo padrão e análise de variâncias.

Considerando que a ementa compõe o Projeto Pedagógico do Curso – PPC, e que o plano de ensino deve refletir a organização da disciplina para que com os conteúdos e os objetivos propostos seja atendida a ementa, é necessário que haja um planejamento. Nesse sentido, Itoz e Mineiro (2005, p. 61) enfatizam que “um bom planejamento da disciplina deve levar em conta: o realismo, a funcionalidade, a simplicidade, a flexibilidade e a sua utilidade.”

Conforme Nossa, Coelho, e Chagas, (1997) o ensino de custos no Brasil está dividido em disciplinas com diferentes denominações, no estudo realizado por eles foram encontrados 17 nomenclaturas. São elas: Análise de Custos, Administração de Custos, Controladoria, Contabilidade e Análise de Custos, Contabilidade e Análise de Custos I, Contabilidade e Análise de Custos II, Contabilidade de Custos, Contabilidade de Custos I, Contabilidade de Custos II, Contabilidade de Custos Administrativos, Contabilidade Geral e de Custos, Contabilidade Geral e de Custos I, Contabilidade Industrial, Custo e Orçamento, Elementos e Análise de Custos, Metodologia de Custos e Teoria e Contabilidade de Custos.

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

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

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

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

c) CONTEÚDO PROGRAMÁTICO

- Introdução à Contabilidade de Custos
 - fundamentos de contabilidade de custos: o papel do contador na organização; princípios Fundamentais de Contabilidade aplicados aos custos empresariais; terminologia contábil básica.

- Classificação e Nomenclatura de Custos
 - classificação de custos diretos e indiretos; fixos e variáveis; outras nomenclaturas de custos.
- Sistemas de Custeamento
 - Custeio direto; custeio indireto; padrão; absorção.
- Esquema Básico de Custos
 - Departamentalização; produção equivalente.
- Implantação de Sistemas de Custos
 - Reação do sistema, custo do sistema e seu benefício; escolha do sistema e implantação.
- Custos Conjuntos
 - Distinção entre co-produtos, subprodutos e sucatas; Apropriação dos custos conjuntos aos co-produtos; Critérios de apropriação dos custos conjuntos.

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

- a) EMENTA: Introdução à Análise de Custos; Análise das Variações de Custos; Margem de Contribuição; Relação Custo / Volume / Lucro.
- b) OBJETIVO(S): Desenvolver conhecimento dos fatores que afetam os custos da empresa, proporcionando condições para uma análise orientada para o processo decisório.

c) CONTEÚDO PROGRAMÁTICO:

- Introdução à Análise de Custos
 - Custos para controle
- Análise das Variações – Custo Padrão X Real
 - Materiais; Mão-de-obra direta; Custos indiretos variáveis; Custos indiretos fixos
- Margem de Contribuição
 - Conceito; Margem de contribuição e o fator de limitação; Margem de contribuição e custos fixos identificados; Valores que integram o cálculo da margem de contribuição; Margem de contribuição e a taxa de retorno
- Relação Custo / Volume / Lucro
 - Ponto de equilíbrio; Margem de segurança e alavancagem operacional; Ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro; Ponto de equilíbrio em quantidade; Ponto de equilíbrio em valor; Ponto de equilíbrio em quantidade para múltiplos produtos.

2.3 Exame de Suficiência

O Exame de Suficiência é a forma essencial para estimular a modernização das instituições de ensino e dos currículos dos formandos nos cursos de Ciências Contábeis e de Técnico em Contabilidade. A consequência de realizar o exame é a formação dos profissionais com uma base mais forte. (CFC, 2002)

O exame de suficiência foi criado em 1999 por meio da Resolução CFC nº 853/99, e sua primeira edição foi em 2000, e até o ano de 2004, mais de 150 mil profissionais da Contabilidade se inscreveram para o exame. (CFC, 2007)

No entanto o exame não estava instituído em forma de Lei, portanto foi questionado judicialmente e suspenso a partir de 2004 e somente no ano de 2010, pela Lei nº 12.249/2010

que se tornou efetivamente obrigatório na área contábil.

A lei 12.249/2010 que alterou o artigo 12 do Decreto-Lei nº 9.295/46, agora confirma que:

Art. 12. Os profissionais a que se refere este Decreto-Lei somente poderão exercer a profissão após a regular conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, reconhecido pelo Ministério da Educação, aprovação em Exame de Suficiência e registro no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos.

Portanto, de acordo com a legislação vigente, o Exame de Suficiência é a prova para 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. O exame é aplicado duas vezes por ano, uma em cada semestre, o candidato será aprovado se obtiver no mínimo 50% dos pontos possíveis. (RESOLUÇÃO nº 1.301/10)

Na primeira edição de 2011, quando foi retomada a aplicação do exame os resultados não foram muito satisfatórios. De acordo com Banker (2011) a primeira edição, realizada em maio de 2011, trouxe à tona um cenário preocupante. Apenas 5.650 dos 16.608 contadores que fizeram as provas em todo o País conseguiram aprovação, o que equivale a um percentual de 30,83%.

De acordo com CFC (2011) o resultado da segunda edição do Exame de Suficiência de 2011, realizado no dia 25 de setembro de 2011 mostra que foram aprovados 10.129 bacharéis em Ciências Contábeis, que correspondem a 54,18% de aprovação. Já na Edição 01/2012 o percentual de aprovação para bacharéis foi de 47,19% (CFC, 2012).

Esses baixos índices de aprovação no exame podem ter como causa diversos fatores. Destacam-se como hipóteses: a baixa qualidade do ensino; ou a divergência entre conteúdos ministrados pelas IES e conteúdos utilizados na elaboração das provas do exame.

3 Apresentação, Análise e Interpretação dos Dados

Na busca pela identificação dos conteúdos relacionados a Contabilidade de Custos ministrados pelas Instituições de ensino, para posteriormente compará-los com os conteúdos abordados nas questões do exame de suficiência do CFC, realizou-se a coleta de dados de forma documental, através da consulta aos planos de ensino das disciplinas que trabalham conteúdos de Custos.

Como amostra desta pesquisa, foram selecionadas as Instituições de Ensino Superior do Oeste do Paraná, que possuem o curso de ciências contábeis, com aulas presenciais e aprovadas pelo Ministério da Educação. Na região atuam 14 instituições com esse perfil, sendo elas localizadas em seis cidades. São elas: Cascavel (cinco Instituições), Foz do Iguaçu (três Instituições), Marechal Cândido Rondon (uma Instituição), Palotina (uma Instituição), São Miguel do Iguaçu (uma Instituição), e Toledo (três Instituições). Destas obteve-se resposta de dez instituições, totalizando uma amostra de 71,43%.

A primeira análise realizada diz respeito a denominação das disciplinas que tem como conteúdo programático, assuntos da contabilidade de custos. Como algumas IES possuem mais de uma disciplina relacionada a custos, embora os dados tenham sido levantados em dez Instituições, foram obtidos e analisados 15 planos de ensino.

3.1 Denominação das disciplinas de custos

Na Tabela 1 são apresentadas as denominações das disciplinas que oferecem o conteúdo relacionado a Custos. Percebe-se que a mais utilizada é Contabilidade de Custos, representando 60,00% das ocorrências. Em seguida está Análise de Custos, representando 13,33%, depois: Análise de Custos e Orçamentos; Análise de Custos e Orçamento

Empresarial; Contabilidade de Custos I e Contabilidade de Custos II, todos citados uma vez nos planos de ensino, com 6,67% cada.

Tabela 1 - Denominação da disciplina que oferece o conteúdo relacionado a Custos

Denominação	%
Contabilidade de Custos	60,00
Análise de Custos	13,33
Análise de Custos e Orçamentos	6,67
Análise de Custos e Orçamento Empresarial	6,67
Contabilidade de Custos I	6,67
Contabilidade de Custos II	6,67
Total	100

FONTE: Dados da Pesquisa

Para a análise das próximas tabelas, as disciplinas: Contabilidade de Custos, Contabilidade de Custos I e Contabilidade de Custos II, foram agrupadas e denominadas: Disciplinas Contabilidade de Custos (11 planos de ensino). Já as disciplinas: Análise de Custos, Análise de Custos e Orçamentos, Análise de Custos e Orçamento Empresarial, compõe o grupo: Disciplinas Análise de Custos (4 planos de ensino).

3.2 Conteúdo Programático das disciplinas de contabilidade de custos

Na Tabela 2 apresenta-se o conteúdo Programático das Disciplinas de Contabilidade de Custos.

Tabela 2 - Conteúdo Programático das Disciplinas Contabilidade de Custos

Disciplinas Contabilidade de Custos	%
Classificações e nomenclaturas de custos	100
Apropriação de custos diretos e indiretos	100
Custeio por absorção	91
Princípios Contábeis aplicados a custos	82
Departmentalização	82
Custeio variável	73
Custeio baseado em atividades	73
Custos Fixos e Variáveis	64
Separação entre custos e despesas	64
Critério de rateio dos custos indiretos	55
Margem de contribuição	55
Introdução à Contabilidade de Custos	45
Terminologia Contábil	45
Esquema básico de contabilidade de custos	45
Materiais Diretos	45
Mão-de-obra	45
Custos conjuntos	36
Equivalente da produção	36
Problemas Especiais de Produção	36
Produção por ordem	36
Produção contínua	36

Continuação...	
Ponto de Equilíbrio contábil	36
Relação custo-volume-lucro	36
Contabilidade de Custos, Contabilidade Financeira e Contabilidade Gerencial	36
Custos Indiretos de Fabricação	27
Custos para avaliação de estoque	27
Custo Padrão	27
Implantação de Sistemas de Custos	27
Margem de contribuição e taxa de retorno	18
Custos para decisão	18
Administração Estratégica de Custos	9,1
Balanced Scorecard	9,1
Custos segundo sua natureza	9,1
Definição de contabilidade de custos	9,1
Finalidade de contabilidade de custos	9,1
Evolução da contabilidade de custos	9,1
Formação do preço de venda	9,1
Planejamento do Lucro	9,1
Método dos centros de custos (RKW)	9,09

FONTE: Dados da Pesquisa

Percebe-se que os seguintes tópicos são os mais citados: Classificação e nomenclaturas de custos e Apropriação de custos diretos e indiretos são citados por 100% dos planos, em seguida está o Custeio por absorção com 91%, depois os Princípios Contábeis aplicados a custos e a Departamentalização com 82%, Custeio variável e o Custeio baseado em atividades, ambos com 73%, Custos Fixos e Variáveis e Separação entre custos e despesas com 64%.

Comparando os conteúdos programáticos ministrados pelas IES, e apresentados na Tabela 2 com a Proposta Nacional do CFC, nas disciplinas de Contabilidade de Custos, já apresentada na fundamentação teórica, percebe-se que vários conteúdos propostos pelo CFC estão sendo ministrados apenas por algumas instituições.

Pode-se verificar na Tabela 3 que o conteúdo “Implantação de Sistemas de Custos” e “Custo Padrão” são mencionados em apenas 27% dos planos de ensino. Já “Custos Conjuntos” e “Produção Equivalente” são abordados em apenas 36%.

Tabela 3 – Comparativo entre Planos de Ensino e Proposta Nacional do CFC

Conteúdo Programático	%
• Introdução à Contabilidade de Custos	
○ Fundamentos de contabilidade de custos:	
▪ o papel do contador na organização;	45%
▪ Princípios Fundamentais de Contabilidade	82%
▪ terminologia contábil básica	100%
• Classificação e Nomenclatura de Custos	
○ Classificação de custos	
▪ diretos e indiretos;	100%
▪ fixos e variáveis;	64%
▪ outras nomenclaturas de custos	100%
• Sistemas de Custeamento	
○ custeio indireto	73%
○ padrão	27%

Continuação...	
○ absorção	91%
● Esquema Básico de Custos	
○ Departamentalização	82%
○ produção equivalente	36%
● Implantação de Sistemas de Custos	
○ Reação do sistema,	27%
○ custo do sistema e seu benefício;	
○ escolha do sistema e implantação.	
● Custos Conjuntos	
○ Distinção entre co-produtos, subprodutos e sucatas	36%
○ Apropriação dos custos conjuntos aos co-produtos	
○ Critérios de apropriação dos custos conjuntos.	

FONTE: Dados da Pesquisa

Destaca-se ainda, com relação a Tabela 3, em comparação com os conteúdos que estão sendo ministrados pelas IES, apresentados na Tabela 2, o fato de que o conteúdo “Custeio baseado em Atividades ABC”, presente em 73% dos planos de ensino, não é mencionado na Proposta Nacional do CFC.

Outros conteúdos abordados nos planos de ensino, como margem de contribuição; materiais diretos; mão de obra; produção por ordem; produção contínua; ponto de equilíbrio; e análise custo x volume x lucro, também não tem correspondência com a Proposta Nacional do CFC na disciplina de Contabilidade de Custos, mas tem com a disciplina de Apuração e Análise de Custos da proposta. Comparativos com esta disciplina são apresentados a seguir.

No entanto, de modo geral, percebe-se que os conteúdos ministrados pela IES estão alinhados com a Proposta Nacional do CFC para a disciplina de Contabilidade de Custos.

3.3 Conteúdo Programático das disciplinas de análise de custos

Considerando que apenas quatro IES ministram disciplinas de Análise de Custos, conforme mencionado na Tabela 1, percebeu-se que alguns conteúdos são semelhantes nas duas disciplinas (Contabilidade de Custos e Análise de Custos), ou seja, os cursos que não possuem duas disciplinas de custos, acabam abordando alguns conteúdos, classificados como “Análise de Custos”, juntamente com a disciplina de Contabilidade de Custos.

A Tabela 4 apresenta os conteúdos contemplados apenas nas disciplinas de Análise de Custos. Verifica-se que a Margem de contribuição é citada por 100% dos planos, a Relação custo-volume-lucro, Ponto de equilíbrio, Formação do preço de venda, Custos para planejamento e controle e Introdução a Análise de Custos são citados por 75% dos planos e a Variação entre custo padrão e custo real e o Custo-padrão são citados por 50% dos planos.

Tabela 4 - Conteúdo Programático Disciplinas Análise de Custos

Análise de Custos	%
Margem de contribuição	100
Relação custo-volume-lucro	75
Ponto de equilíbrio	75
Formação do preço de venda	75
Custos para planejamento e controle	75
Introdução a Análise de Custos	75
Variação entre custo padrão e custo real	50
Custo-padrão	50

Continuação...	
Custeio ABC	25
Análise das variações do padrão	25
Custo de Capital	25
Problemas Especiais de Produção	25
Objetivos e importância da análise de Custos	25
Método do custeio por Absorção e Variável	25
Orçamento e suas técnicas	25
Gestão Estratégica de Custos	25
Unidades e Áreas de Responsabilidade	25
Filosofias gerenciais aplicadas a custos	25
Elaboração do Desenho de um Sistema de Custo	25
Tópicos especiais	25

FONTE: Dados da Pesquisa

Na Proposta Nacional do CFC, a disciplina de Apuração e Análise de Custos tem o seu conteúdo programático dividido em quatro grupos, quais sejam: Introdução à Análise de Custos; Análise das Variações - Custo Padrão x Real; Margem de Contribuição; e Relação Custo x Volume x Lucro.

Na comparação entre o que é ministrado nas IES (Tabela 4) com a Proposta Nacional, nas disciplinas Análise de Custos, verifica-se que a Margem de contribuição é citada por 100% dos planos, Introdução a Análise de Custos e Relação custo-volume-lucro são citados por 75% dos planos, Variação entre custo padrão e custo real foi citada por apenas 50% dos planos.

Ressaltando novamente o fato que alguns conteúdos são semelhantes e complementares nas duas disciplinas comparadas (Contabilidade de Custos e Análise e Apuração de Custos), conclui-se que todo o conteúdo proposto pelo CFC está sendo ministrado pelas IES em alguma disciplina, mas alguns conteúdos são ensinados apenas em uma pequena parte das IES.

3.4 Comparação entre Conteúdos Ministrados e o Exame de Suficiência

Considerando que o objetivo da presente pesquisa é identificar em que medida estão relacionados os conteúdos de contabilidade de custos ministrados pelas IES, com as questões do exame de suficiência, após a identificação dos conteúdos ministrados, já apresentados, buscou-se identificar as questões que abordam de alguma forma conteúdos de custos, para posteriormente calcular o fator de correlação de Pearson.

Para fazer uma comparação com o exame de suficiência, foi analisado o livro do Conselho Federal de Contabilidade, Exame de Suficiência: Uma abordagem histórica, de 2007, este livro apresenta 570 das 1.000 questões aplicadas no decorrer dos 10 Exames de Suficiência aplicados no Brasil. Foram analisadas as 52 questões sobre contabilidade de custos. Professores de todos os estados brasileiros contribuíram para a realização desta obra. (CFC, 2007). Complementou-se a análise com as 15 questões de custos abordadas nas edições do Exame que ocorreram entre 2011 e 2012 (edição 1/2012), totalizando 67 questões.

No Quadro 1 apresenta-se o conteúdo programático da disciplina de contabilidade de custos, presente no Exame de Suficiência.

Com relação ao Quadro 1, ressalta-se que a fonte das informações refere-se ao conteúdo programático exigido nas edições do Exame de Suficiência aplicadas entre 2000 e 2004, no entanto, a partir de 2011, com base na legislação atualizada (lei 12.249/2010) este conteúdo programático sofre mínimas alterações, excluindo-se apenas do grupo “b” os seguintes

assuntos: Custos industriais e não-industriais. Demonstração de resultados da indústria, nos serviços e comércio. Outras classificações dos custos.

<p>a) Elementos conceituais: Inter-relacionamento da Contabilidade de Custos com a Contabilidade Financeira e com a Contabilidade Gerencial. Objetivo, importância e finalidade da Contabilidade de Custos. Conceito de custos, despesas, investimentos e gastos. Princípios e conceitos contábeis aplicados à Contabilidade de Custos.</p>
<p>b) Classificação e nomenclatura dos Custos: Custos fixos e custos variáveis, custos diretos e indiretos, custos controláveis e não-controláveis. Objeto de custeio. Custos industriais e não-industriais. Demonstração de resultados da indústria, nos serviços e comércio. Outras classificações dos custos.</p>
<p>c) Controle e registro contábil de custos. Separação entre custos e despesas. Apropriação dos custos diretos e indiretos. Apuração do Custo dos Produtos, Mercadorias ou Serviços Vendidos. Custos com mão-de-obra direta e indireta. Alocação dos custos com mão-de-obra. Custos com Materiais Diretos e Indiretos. Tratamento das perdas de materiais. Alocação dos custos com matéria-prima, material secundário e material de embalagem. Métodos de controle de estoques de materiais. Custos indiretos de fabricação e seus critérios de rateio. Departamentalização. Centro de Custos.</p>
<p>d) Métodos de custeio Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Custeio Pleno (RKW). Custo por Produto, Custo por Processo, Custo por Atividade.</p>
<p>e) Sistemas de Acumulação de Custos Acumulação de custos por ordem de produção ou encomendas. Tratamento contábil, encomendas de longo prazo de execução. Acumulação de custos por processo. Equivalentes de produção, variações nas quantidades de produção. Custo dos Produtos Acabados. Custos dos produtos em elaboração. Equivalente de produção. Custos Conjuntos. Apropriação dos custos conjuntos aos co-produtos e subprodutos.</p>
<p>f) Custos para controle Custos reais (históricos), estimados e projetados. Custo Padrão, componentes e análise das variações de materiais diretos, mão-de-obra direta e custo indireto.</p>

FONTE: Exame de Suficiência (2007)

Quadro 1 - Conteúdo Programático Exame de Suficiência

Ressalta-se que para fins de análises e comparativos dos conteúdos exigidos no exame de suficiência, foram consideradas as duas disciplinas apresentadas anteriormente (Contabilidade de Custos e Análise de Custos).

Considerando que as questões do exame que abordam “custos” precisam apresentar um cenário, que deve ser interpretado pelo respondente, para tanto, normalmente mais de um conteúdo ministrado nos cursos de ciências contábeis é pré-requisito para responder essas questões.

Portanto ao analisar as 67 questões sobre custos foi necessário relacioná-las com os grupo de conteúdos mencionados no Quadro 1, e não com cada conteúdo específico, como mencionado nas Tabelas 2 e 4. Mesmo classificando por grupo de conteúdo, ainda assim, algumas questões abordam mais de um grupo.

Entretanto, para que se tornasse possível um comparativo entre os conteúdos ministrados nas IES e os exigidos no exame, foi necessário separar os conteúdos programáticos também nos mesmos grupos de conteúdos, conforme o Quadro 1.

Na figura 1 são apresentados dois gráficos. O primeiro apresenta os dados do comparativo entre o conteúdo programático e os grupos de conteúdos. Já o segundo gráfico demonstra o comparativo entre os grupos de conteúdos e os conteúdos efetivamente exigidos nas questões aplicadas no exame de suficiência.



Figura 1 – Gráficos comparativos

Considerando os dados apresentados sobre os grupos de conteúdos ministrados e as questões efetivamente aplicadas no exame de suficiência, foi possível calcular o fator de correlação de Pearson, visando identificar qual o nível de relação entre as duas variáveis. Na Tabela 5 apresenta-se esse comparativo.

Tabela 5 – Relação entre Conteúdo Ministrado e Exigido no Exame

Classificação em Grupos	Conteúdo Ministrado pelas IES	Conteúdo Exigido no Exame
Grupo de Conteúdo A	11,5%	10,1%
Grupo de Conteúdo B	13,2%	21,2%
Grupo de Conteúdo C	31,0%	34,3%
Grupo de Conteúdo D	28,7%	10,1%
Grupo de Conteúdo E	9,2%	20,2%
Grupo de Conteúdo F	2,9%	4,0%
Não Classificado em Grupo	3,4%	0,0%
Totais	100%	100%
Fator de Correlação de Pearson		0,65166

FONTE: Dados da Pesquisa

O fator de correlação de Pearson é um instrumento estatístico utilizado para mensurar a relação existente entre duas variáveis. De acordo com Tiboni (2010) a fórmula para o seu cálculo é apresentada na Figura 1, e a sua interpretação é que quanto mais próximo de 1,0 for o fator, mais forte é a relação.

$$r = \frac{\sum (x_i - \bar{x})(y_i - \bar{y})}{\sqrt{(\sum (x_i - \bar{x})^2)(\sum (y_i - \bar{y})^2)}}$$

Figura 2 – Fórmula do Coeficiente de Correlação de Pearson

Portanto para a comparação apresentada a relação é média. Isso representa que o conteúdo que mais está sendo exigido nas questões do Exame diverge em parte do conteúdo que mais tem sido mencionado nos planos de ensino. Como se supõe que o que consta nos planos de ensino é o efetivamente trabalhado e ensinado em sala de aula, conclui-se que não há uma relação forte entre o que está sendo ensinado e o que vem sendo exigido no exame de suficiência, perfazendo uma relação de 65% apenas.

4 Conclusões

Considerando o baixo índice de aprovação dos bacharéis de ciências contábeis no exame de suficiência, que é requisito para a obtenção do registro profissional pelo conselho da classe contábil (CFC), este estudo teve como objetivo verificar, com relação à disciplina de contabilidade de custos, em que medida os conteúdos ministrados pelas IES estão relacionados com os conteúdos exigidos no exame de suficiência.

Para tanto foram obtidos os planos de ensino das disciplinas que abordam conteúdos de “custos” nos cursos de ciências contábeis, das IES que compuseram a amostra. De posse dos dados coletados, passou-se a analisar os conteúdos com o intuito de identificar quais são mais mencionados nos planos de ensino. Partindo-se do pressuposto que o plano seja seguido na prática pelo docente, foi possível tabular os conteúdos mais ministrados pelas IES com relação a Custos.

Verificou-se ainda na comparação entre os conteúdos ministrados pelas IES e a Proposta Nacional do CFC para o curso de ciências contábeis, em especial as disciplinas de Contabilidade de Custos e Apuração e Análise de Custos, que os conteúdos propostos estão sendo ministrados, mas alguns deles, apenas por uma pequena parte das IES.

Ao analisar as 67 questões do Exame de Suficiência, aplicadas entre 2000 e 2012, verificou-se que para respondê-las não bastava um único conteúdo ministrado, mas sim um grupo de conteúdos. Para tanto, com o intuito de comparar os tópicos ministrados e os exigidos no exame, os mesmos foram classificados em grupos.

Após a tabulação dos dados concluiu-se que os grupos de conteúdos mais mencionados nos planos de ensino não são os mesmo mais exigidos nas questões do exame de suficiência. Tratando estatisticamente os dados, verificou-se que o coeficiente de correlação entre as duas variáveis (conteúdos ministrados e conteúdos exigidos no exame) foi de 0,65, ou seja, não há uma relação forte entre o que está sendo ensinado e o que vem sendo exigido no exame de suficiência.

Sugere-se para estudos futuros ampliar esta análise a uma amostra maior de IES, bem como a um número maior de disciplinas.

Referências

BANKER, Gilvânia. *Exame de Suficiência põe em xeque o ensino da contabil.* Jornal do Comércio RS. Edição de 08/06/2011. Disponível em: <<http://jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=64309>>. Acesso em: 10 maio 2012.

BRASIL. Lei Nº 12.249/2010, de 11 de Junho de 2010, Institui o Exame de Suficiência na área Contábil. Disponível em: <<http://contabilidadepublica.wordpress.com/2010/06/17/lei-12-249-2010-institui-o-exame-de-suficiencia-na-area-contabil/>> Acesso em: 03 out. 2011.

CARLIN, Ivan Passos; MARTINS, Gilberto de Andrade. Métodos de Sucesso no Ensino da Contabilidade. 3º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2003. Disponível em: <http://www.fecap.br/extensao/artigoteca/Art_008.pdf>. Acesso em: 10 maio 2011.

CARNEIRO, Juarez Domingues (Coord.). *Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis.* 2. ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Exame de suficiência: uma abordagem histórica / Conselho Federal de Contabilidade. Brasília : CFC, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resultados do Exame de Suficiência. CFC. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=45&codConteudo=6146>>. Acesso em: 15 Agosto 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Exame de suficiencia do Sistema CFC/CRCS / Conselho Federal de Contabilidade. 6. ed. Brasília : CFC, 2002. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/livro_exame.pdf>. Acesso em: 02 out. 2011.

ITÓZ, Cláudia de; MINEIRO, Márcia. Ensino-Aprendizagem da Contabilidade de Custos: Componentes, Desafios e Inovação Prática. *Revista Enfoque Reflexão Contábil*, Maringá, v. 24, nº 2, p. 53-65, jul/dez. 2005. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/article/viewFile/5788/3632>>. Acesso em: 26 abr. 2011.

KOLIVER, Olivio. *Contabilidade de Custos*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

LOPES, Jorge; RIBEIRO FILHO, José F.; PEDERNEIRAS, Marcleide. *Educação Contábil*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LOPES, Jorge; et al. *Didática e Pesquisa aplicadas ao ensino da Contabilidade*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARION, José C.; MARION, Arnaldo L. C. *Metodologias de Ensino na Área de Negócios*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

NOSSA, Valcemiro; COELHO, Cassius Regis Antunes; CHAGAS, José Ferreira. O Ensino da Contabilidade de Custos no Brasil. *V Congresso Internacional de Custos*, México, jul. 1997. Disponível em: <http://www.fucape.br/admin/upload/prod_cientifica/prod_1997-Ensinodecustos.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2011.

PELEIAS, Ivam Ricardo (org.); PALMA, Daniel Azevedo et al. Estratégias de ensino e avaliação de aprendizagem em Contabilidade. *Didática do Ensino da Contabilidade*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 263-313.

RAUPP, Fabiano Maury; AMBONI, Nério; CUNHA, Daniela Regina; DUARTE, Juliana Fraga; AGOSTINETO, Raquel Crestani. O ensino de contabilidade de custos nos cursos de graduação em administração do Estado de Santa Catarina. *Revista de Negócios*, ISSN 1980-4431, Blumenau, v. 14, n. 2, p. 71-88, abr./jun. 2009. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/rn/article/viewFile/1137/1129>>. Acesso em: 07 maio 2011.

VANDERBECK, Edward J.; NAGY, Charles F. *Contabilidade de custos*. 11. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

ZABALZA, Miguel A. *O ensino Universitário*. 1. ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.