

ANÁLISE HISTÓRICA DOS RESULTADOS DO EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

HISTORICAL ANALYSIS OF SUFFICIENCY EXAM RESULTS OF FEDERAL ACCOUNTING COUNCIL

Recebido em 19.09.2013 | Aceite final em 12.12.2013 |

Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Jorge Eduardo Scarpin e passou por uma avaliação *double blind review*

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

MARIA CLARA CAVALCANTE BUGARIM

Doutora em Administração de Empresas | Universidade Federal de Santa Catarina |
Diretora do Centro de Comunicação e Gestão | Universidade de Fortaleza |
Avenida Washington Soares 1321 | CCA Bloco R Sala 04 | Bairro Engenheiro Luciano
Cavalcante | Fortaleza-CE | Brasil | CEP 60810-350 | Telefone (+5585) 3477-3000 |
E-mail: mclara.bugarim@unifor.br |

LÚCIA LIMA RODRIGUES

Doutora em Ciências Empresariais | Universidade do Minho | Diretora do Curso de
Mestrado em Contabilidade | Universidade do Minho | Largo do Paço, 4704-553 |
Braga | Portugal | Telefone (351) 253-601-100 | E-mail: lrodrigues@eeg.uminho.pt |

JOAQUIM CARLOS DA COSTA PINHO

Doutor em Economia Aplicada | Universidade de Santiago de Compostela | Diretor
do Programa Doutoral em Contabilidade | Universidade de Aveiro | Campus
Universitário de Santiago 3810-193 | Aveiro | Portugal | Telefone (351) 234-370-
361 | E-mail: cpinho@ua.pt |

DIEGO DE QUEIROZ MACHADO

Mestre em Administração de Empresas | Universidade Estadual do Ceará |
Doutorando do Programa de Pós-Graduação em Administração | Universidade de
Fortaleza | Avenida Washington Soares 1321 | PPGA Bloco P Sala 17 | Bairro
Engenheiro Luciano Cavalcante | Fortaleza-CE | Brasil | CEP 60810-350 | Telefone
(+5585) 3477-3229 | E-mail: diegoqueirozm@yahoo.com.br |

RESUMO

Este estudo tem como objetivo analisar o desempenho dos participantes nas diversas edições do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), realizadas entre os anos de 2000 a 2004 e 2011 a 2012.

Com este intuito, foram utilizados dados dos percentuais de aprovação, reprovação e desistência de todas as edições do exame. Estes dados foram analisados com aplicação de métodos de estatística descritiva, principalmente as medidas de tendência central, como média, moda, mediana, e de dispersão ou variabilidade, como amplitude, variância e desvio-padrão. Os resultados apresentaram um decréscimo significativo nos níveis de aprovação no exame do CFC, passando de 83,52% na sua primeira edição em 2000 para apenas 23,78% de aprovação em 2012. Desta forma, pode-se considerar que os ensejos de que a exigência do exame de suficiência impulsionasse as instituições de ensino em vistas da melhoria na qualidade de seus cursos não se realizaram.

Palavras-chave: Contabilidade Brasileira. Conselho Federal de Contabilidade. Exame de Suficiência.

ABSTRACT

This study aims to analyze the performance of the participants in the various editions of the sufficiency exam of the Federal Accounting Council (CFC), performed between the years 2000 to 2004 and from 2011 to 2012. With this purpose, were used data of percentage of approval, disapproval and withdrawal of all editions of the exam. These data were analyzed with use of descriptive statistical methods, especially the measures of central tendency such as mean, mode, median, and dispersion or variability, such as amplitude, variance and standard deviation. The results showed a significant decrease in the levels of passing the test of the CFC, from 83.52% in its first edition in 2000 to only 23.78% approval in 2012. Thus, one can consider that the call the requirement of proficiency exams impetus educational institutions in view of the improvement in the quality of their courses was not held.

Keywords: Brazilian Accounting. Federal Accounting Council. Sufficiency Exam.

1 INTRODUÇÃO

O ensino da ciência contábil está sempre se atualizando e se adaptando à realidade mundial. No Brasil, principalmente no século passado, a escola contábil passou por uma evolução sem precedentes, e agora, no século XXI, as instituições de ensino de Contabilidade têm o desafio de fornecer aos seus alunos uma educação de qualidade que acompanha as mudanças da economia globalizada.

Desde meados do século XX, quando surgiu o primeiro curso superior em Contabilidade, essa ciência vem sendo difundida em várias instituições de ensino superior pelo país, existindo, em 2009, 922 cursos de graduação em ciências contábeis, dados divulgados pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (INEP, 2010). O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sempre preocupado em garantir à sociedade um profissional de qualidade, tem agido em diversas frentes implementando programas de fiscalização preventiva, de educação continuada e exames de certificação, dentre os quais o exame de suficiência, pré-requisito para registro profissional.

As ferramentas de avaliação têm por objetivo proporcionar uma diretriz de qualificação para os profissionais de determinada área. Conforme afirma Dias Sobrinho (2002, 2003), os instrumentos de avaliação já faziam parte da rotina de seleção para funcionários públicos tanto no antigo império da

China, há mais de dois mil anos. Enquanto, na Grécia Antiga, a seleção era voltada para um exame das aptidões morais dos candidatos. Atualmente, reconhece-se que a importância do processo de avaliação aponta para a eficácia do processo de aprendizagem, faz com que, por meio da avaliação, possam-se reunir informações quanto às diversas habilidades do indivíduo.

Mais recentemente, no âmbito das Ciências Contábeis, os exames de avaliação e qualificação se difundem ao redor do mundo como ferramentas importantes na avaliação das capacidades destes profissionais. No Brasil, com o propósito de garantir à sociedade brasileira profissionais com os conhecimentos básicos imprescindíveis para atuarem no campo das Ciências Contábeis e entendendo que a fiscalização mais eficaz é a preventiva, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu em 1999, por meio da Resolução CFC nº 853/99, o exame de suficiência em Contabilidade, uma prova em que todos os formandos no curso de bacharelado em Ciências Contábeis e no curso de técnico em Contabilidade precisariam se submeter para comprovar um nível médio de conhecimento para o exercício da profissão. No entanto, o exame foi instituído pela resolução interna do CFC, este exame foi suspenso no ano de 2005 a partir de uma medida judicial requerida pelo Ministério Público, alegando que tal exigência não possuía respaldo legal.

Após alguns anos de esforços para validar a exigência deste exame, alcançou-se o seu restabelecimento por meio da aprovação da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Assim, em março de 2011, o CFC voltou a aplicar o exame de suficiência. Ademais, sua importância é ressaltada por diversos autores, como Coelho (1999), Madeira, Mendonça e Abreu (2003), Kounrouzan, Miloca, Ferraz e Ponciano (2010) e Castilho (2013), que enfatizam a utilização dos resultados do referido exame como indicadores de qualidade dos cursos de Ciências Contábeis. Além disso, outras pesquisas, como a de Oliveira Neto e Kurotori (2009), concentram-se na apreciação do conteúdo do exame, tendo como base o modelo internacional de grade curricular proposto pela Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento.

Em complemento, o desempenho dos candidatos no referido exame tem sido analisado em diversas pesquisas como, por exemplo, a de Martins, Silva, Bernardo e Madeira (2003), que analisou os resultados apresentados pelos egressos do curso superior em Ciências Contábeis de Minas Gerais na sétima edição do exame de suficiência (março de 2003), e a de Moraes (2005), que investigou a relação entre a grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis com os resultados do exame na Paraíba. Deste modo, reconhecendo a importância do exame de suficiência em Contabilidade como um instrumento para impulsionar a melhoria da qualidade do ensino ministrado na área e tendo em vista contribuir com demais pesquisas já realizadas sobre o tema, cujas análises se limitam a regiões específicas, este estudo tem como objetivo analisar o desempenho dos participantes nas diversas edições do exame de suficiência do CFC, realizadas entre os anos de 2000 a 2004 e 2011 a 2012. Ressalta-se que, neste estudo, em contraponto aos demais citados, a análise não se concentrará em um região específica, mas será realizada com o propósito de apreciar os resultados dos exames de suficiência em todo o território nacional.

Com este intuito, foram utilizados dados dos percentuais de aprovação, reprovação e desistência destas edições do exame, fornecidos pelo próprio CFC mediante solicitação dos autores deste trabalho. Estes dados foram analisados com aplicação de métodos de estatística descritiva, operacionalizados com o auxílio dos softwares de pesquisa quantitativa IBM SPSS® (versão 21) e Microsoft Excel® (versão 2012).

Desta forma, este trabalho traz como contribuição a construção de um panorama geral do desempenho dos contadores no exame de suficiência do CFC ao longo de suas edições, com destaque para dois momentos distintos, que se referem à época de aplicação do exame nos seus primeiros cinco anos (2000 a 2004), a partir da resolução interna do CFC nº 853/99, e nos últimos

dois anos (2011 e 2012), quando sua aplicação foi validada e reiniciada a partir da aprovação da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010.

2 O EXAME NACIONAL DE SUFICIÊNCIA EM CONTABILIDADE

No século XXI, a Contabilidade atravessa uma verdadeira revolução visando se adequar ao mundo globalizado. Após a Lei nº 9.457/97, outras consideráveis alterações foram feitas à Lei das S.A. com o objetivo de alinhar as práticas contábeis brasileiras ao padrão internacional, como expõe Bacci (2002, p.144):

A contabilidade do mundo atual procura a harmonização de procedimentos, de padrões que atendam a globalização, e que pela pulverização dos investimentos a nível mundial nas bolsas de valores, vêm tentando uma uniformização dos informes contábeis com objetivos claros de se adotar maior transparência e evidenciação dos critérios aplicados.

Desta forma, foi promulgada, em 2001, a Lei nº 10.303, que altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.385/76 e na Lei nº 6.404/76, visando, principalmente, assegurar certos direitos dos acionistas e atrair investimentos no mercado de capitais. Dentre as mudanças apresentadas pela Lei nº 10.303, destacam-se (FREIRE FILHO, 2008):

- a) Somente os valores mobiliários de emissão de companhia registrada na Comissão de Valores Mobiliários podem ser negociados no mercado de valores mobiliários;
- b) Nenhuma distribuição pública de valores mobiliários será efetivada no mercado sem prévio registro na Comissão de Valores Mobiliários;
- c) O acionista controlador ou a sociedade controladora que adquirir ações da companhia aberta sob seu controle que elevem sua participação que impeça a liquidez de mercado das ações remanescentes será obrigado a fazer oferta pública para aquisição da totalidade das ações remanescentes no mercado;
- d) O número de ações preferenciais sem direito a voto, ou sujeitas a restrição no exercício desse direito, não pode ultrapassar 50% (cinquenta por cento) do total das ações emitidas; e
- e) É vedado às companhias abertas emitir partes beneficiárias.

Com a finalidade de modernizar e harmonizar as disposições da lei societária brasileira com as melhores práticas internacionais, no último dia útil de 2007, 28 de dezembro, foi publicada a Lei nº 11.638, que reformulou a parte contábil da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976) visando atender à necessidade de maior transparência e qualidade das informações contábeis, em virtude da realidade econômica do Brasil e do mundo, com suas economias globalizadas e mercados abertos aos fluxos de capitais estrangeiros.

Após esse avanço ocorrido na Lei societária brasileira, tornava-se imprescindível também uma atualização na Lei de regência da profissão contábil, a qual já datava mais de 64 anos e necessitava modernizar suas regras e assegurar mais qualificação aos profissionais contábeis. Assim, no dia 11 de junho de 2010, foi sancionada a Lei nº 12.249 que dentre outras coisas, alterou diversos dispositivos constantes do Decreto-Lei nº 9.295/46, regulador da profissão contábil. Dentre as principais mudanças trazidas pela aprovação da nova legislação, destaca-se o artigo 76:

Permite ao CFC regular acerca dos Princípios Contábeis, do exame de suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; bem como, editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnicas e profissionais.

Desta forma, com base neste artigo e por meio da Resolução CFC nº 853/99, foram considerados os seguintes aspectos para a implementação do exame de suficiência em Contabilidade (CFC, 2007):

- a) O artigo 12 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, determina que o exercício da profissão de contabilista somente poderá ocorrer após o deferimento do registro profissional em Conselho Regional de Contabilidade;
- b) A estrutura federativa do Conselho de Contabilidade, coloca o Conselho Federal de Contabilidade investido na condição de órgão coordenador do Sistema CFC/Conselhos Regionais de Contabilidade(CRC), cabendo-lhe, por esse motivo, manter a unidade de ação;
- c) A análise e a discussão da implantação do exame de suficiência durante anos nos eventos de contabilistas e de Contabilidade como uma necessidade decorrente do interesse da classe de resguardar a qualidade dos serviços prestados aos seus usuários;
- d) O atendimento de um nível mínimo de conhecimento necessário ao desempenho das atribuições deferidas ao contabilista como objetivo do exame de suficiência;
- e) O exame de suficiência como requisito para obtenção de registro profissional em CRC se reveste da função de fiscalização do exercício profissional, em caráter preventivo; e
- f) O inciso XXXII do artigo 17 do Estatuto dos Conselhos de Contabilidade (Resolução CFC nº 825/98), declara que compete ao CFC dispor sobre o exame de suficiência como requisito para a concessão de registro profissional.

Assim, a partir da instituição do exame do CFC, reconhece-se que para o exercício profissional de Contabilidade, o contador deve registrar-se no CRC, sendo obrigatória a aprovação no exame de suficiência, aplicado desde então duas vezes ao ano. Para ser aprovado no exame, o candidato ao registro profissional deve alcançar, no mínimo, 50% dos pontos possíveis na prova, conforme o artigo 5º da Resolução CFC nº 853/99. Neste sentido, observa-se que esta medida se constitui como uma tentativa do CFC de suprir algumas deficiências percebidas no ensino contábil, conforme apontadas por Ludicibus e Marion (1986), atendendo a uma necessidade de melhorias na qualidade dos serviços prestados por estes profissionais.

Corroborando com esta relação existente entre a aplicação do exame e as melhorias no ensino contábil, Coelho (1999) assevera uma expectativa de melhora gradativa no ensino em Contabilidade a partir da implantação do exame, que tem sua definição e implicações apresentadas pelo CFC 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).

Neste sentido, Madeira, Mendonça e Abreu (2003, p.105) também ressaltam a importância do exame de suficiência como um indicador de qualidade para os cursos de Contabilidade afirmando que:

Além de fornecer habilitação profissional, para o futuro registro, o Exame de Suficiência deveria servir como instrumento de apoio às instituições de ensino superior no processo de avaliação e acompanhamento dos cursos, pois através das provas é possível verificar os conteúdos exigidos e compará-los com aqueles ministrados nas faculdades. Dessa forma, seria possível identificar as prováveis deficiências, permitindo o aprimoramento dos cursos e, conseqüentemente, reduzindo as reprovações.

No entanto, apesar dos benefícios atribuídos a instituição do exame do CFC, sua aplicação foi realizada apenas entre os anos de 2000 a 2004, sendo suspenso em 2005. Essa suspensão, segundo Lopes (2010), estaria relacionada com a quebra do Princípio Constitucional do Livre Exercício Profissional, pelo qual, conforme o inciso XIII do 5º artigo da Constituição Federal, afirma: “É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”. Como a instituição do exame do CFC não se deu mediante lei específica, mas apenas por meio de resoluções do próprio conselho e outros atos normativos, entendeu-se que a sua obrigatoriedade era, desta forma, inconstitucional.

Em 2010, a partir da Lei 12.249/2010 e da Resolução CFC nº 1.301/2010, a obrigatoriedade do exame de suficiência é novamente instituída, agora amparada por lei específica. Deste modo, novamente são retomadas a aplicação das provas, duas vezes ao ano, sendo exigido dos candidatos o percentual mínimo de acerto de cinquenta por cento para aprovação no exame.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A fim de ser possível uma apreciação geral do desempenho dos participantes nas diversas edições do exame de suficiência do CFC, realizadas entre os anos de 2000 a 2004 e 2011 a 2012, foram utilizados dados secundários referentes aos resultados de todas as edições do exame fornecidos, mediante solicitação dos autores ao CFC. Desta forma, considera-se que o tipo de fonte de informação utilizada foi o de fonte primária, que conforme Cooper e Schindler (2008, p.223), caracteriza-se por:

[...] trabalhos originais de pesquisa ou dados brutos, sem interpretação ou pronunciamentos, que representam uma opinião ou posição oficial. [...] As fontes primárias são sempre as mais importantes porque as informações ainda não foram filtradas ou interpretadas por uma segunda parte.

Tais dados fornecidos pelo CFC apresentam como principais informações os índices de aprovação nas respectivas edições do exame de suficiência em três níveis distintos: resultado nacional; resultados por região (Centro-Oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul); e resultados por unidade da federação (26 estados e Distrito Federal). Por se considerar o comportamento de uma variável, neste caso o nível de aprovação no exame, ao longo do tempo dentro de uma mesma amostra, este tipo de modelo de dados pode ser classificado como uma análise de dados em painel. Sobre este tipo de modelo de dados, Fávero, Belfiore, Silva e Chan (2009, p. 15) afirmam:

Os dados em painel são cada vez mais utilizados em estudos aplicados, especialmente para análises de implantação de novas políticas. Representam conjuntos de dados em que as unidades de cross-section são seguidas de uma unidade de tempo. [...] Para coletarmos dados em painel, devemos ter os mesmos indivíduos, empresas ou cidades ao longo do tempo. Assim, a mesma amostra é re-investigada em muitos períodos subsequentes, fazendo com que isso nos forneça os dados do mesmo grupo em diferentes momentos.

Assim, os dados são apresentados a partir da data de aplicação da referida edição do exame, sendo duas edições por ano, de forma que o conjunto de períodos considerados envolve as seguintes edições do exame: 2000.1; 2000.2; 2001.1; 2001.2; 2002.1; 2002.2; 2003.1; 2003.2; 2004.1; 2004.2;

2011.1; 2011.2; 2012.1; e, por fim, 2012.2, totalizando 14 períodos. Como tais dados são referentes ao percentual de aprovação dos participantes do exame nos diferentes níveis considerados e em cada um destes períodos apresentados, qualifica-se este conjunto de dados com formado por variável métrica e contínua, definida por Fávero, Belfiore, Silva e Chan (2009, p. 33) como “aquelas cujos possíveis valores pertencem a um intervalo de números reais e que resultam de uma mensuração métrica, como, por exemplo, a estatura ou o salário de um indivíduo”.

Para o tratamento destes dados, foram utilizadas ferramentas da estatística descritiva, principalmente as medidas de tendência central, como média, e de dispersão ou variabilidade, como amplitude, variância e desvio-padrão. Como ferramentas de auxílio na organização e apresentação dos dados nesta fase da pesquisa, utilizou-se os softwares IBM SPSS® (versão 21) e Microsoft Excel® (versão 2012).

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Para a análise dos resultados das 14 edições do exame de suficiência em um nível nacional, foram agrupados os resultados individuais das regiões e unidades federativas em um único conjunto de dados. A partir destes valores agrupados, realizou-se a análise descritiva dos dados, apresentada na Tabela 1.

Tabela 1: Resultados da análise descritiva - Brasil.

| | N | Range | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation | Variance |
|--------------------|----|-------|---------|---------|---------|----------------|----------|
| Aprovados | 14 | ,5974 | ,2378 | ,8352 | ,535714 | ,1567757 | ,025 |
| Reprovados | 14 | ,5593 | ,1162 | ,6755 | ,405036 | ,1506366 | ,023 |
| Ausentes | 14 | ,0406 | ,0462 | ,0868 | ,059257 | ,0106046 | ,000 |
| Valid N (listwise) | 14 | | | | | | |

Com relação aos percentuais de aprovação em todas as edições do exame, os dados apresentaram uma amplitude de quase 60% (range = 0,5974), com valor mínimo de 23,78% e máximo de 83,52%. Um aspecto interessante é que estes valores mínimo e máximo são relativos, respectivamente, às edições 2012.2 e 2000.1 do exame. Assim, observa-se que a primeira edição do exame foi a que obteve o maior nível de aprovação dos inscritos, sendo a última edição realizada a de menor índice de aprovação. Além deste fato, ressalta-se o grande nível de variação dos resultados em relação à média de aprovados neste período (mean = 0,5357), representados pelo desvio-padrão e variância dos dados.

Consequentemente, em termos de reprovação, estas características são similares, principalmente em relação a amplitude dos dados (0,5593), ficando os valores mínimo e máximo em 11,62% e 67,55%, respectivamente. Sendo uma variável complementar do nível de aprovação, espera-se que estes valores sejam novamente relativos à primeira e última edição do exame.

Em relação aos percentuais de desistência na realização do exame, representado pela variável ausentes, é importante destacar que este valor não foi superior a 10% em nenhuma das edições, ficando entre 4,62% e 8,68%. Contudo, sugere-se uma investigação posterior acerca dos aspectos relativos a essas desistências, especialmente pelo fato da última edição (2012.2) apresentar o maior número de candidatos ausentes. A Figura 1 apresenta a evolução dos resultados ao longo das 14 edições do exame.

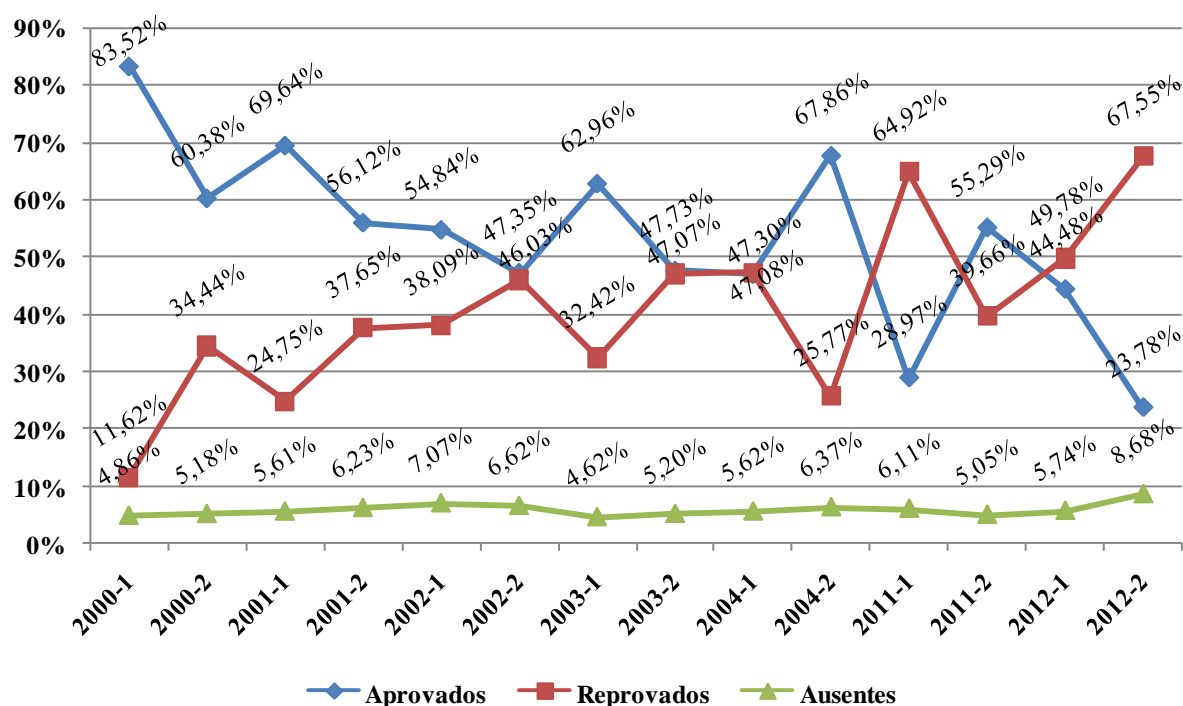


Figura 1: Evolução dos Resultados no Exame de Suficiência - Brasil.

Com relação à análise dos resultados dos exames no nível das regiões do país (Centro-Oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul), foram utilizados os mesmos procedimentos aplicados na análise do cenário nacional. Na Tabela 2 são apresentados resultados relativos aos percentuais de aprovação por região.

Tabela 2: Resultados da análise descritiva - Regiões.

| | N | Range | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation | Variance |
|--------------------|----|-------|---------|---------|---------|----------------|----------|
| Centro-Oeste | 14 | ,6072 | ,1700 | ,7772 | ,462475 | ,1633768 | ,027 |
| Nordeste | 14 | ,6679 | ,2132 | ,8811 | ,568645 | ,1816585 | ,033 |
| Norte | 14 | ,7388 | ,1015 | ,8403 | ,441483 | ,1946340 | ,038 |
| Sudeste | 14 | ,5271 | ,2761 | ,8032 | ,539728 | ,1434990 | ,021 |
| Sul | 14 | ,5760 | ,2930 | ,8690 | ,578427 | ,1473243 | ,022 |
| Valid N (listwise) | 14 | | | | | | |

Das cinco regiões que compõe o território nacional, observa-se que a região Norte foi a que apresentou maior variação nos níveis de aprovação no exame de suficiência (range = 0,7388), obtendo nível mínimo de aprovação na edição de 2012-2 (10,15%) e máximo na edição de 2000-1 (84,03%). Em termos gerais, as regiões Sul e Nordeste apresentaram maiores médias de aprovação, com 57,84% e 56,87%, respectivamente, seguidas das regiões Sudeste (53,97%), Centro-Oeste (46,25%) e Norte (44,15%). O maior nível de aprovação em todas as edições foi alcançado também pela região Nordeste que, na edição de 2000-1, obteve 88,11% de aprovação no exame. A Figura 2 apresenta a evolução dos resultados por região ao longo das 14 edições do exame de suficiência do CFC.

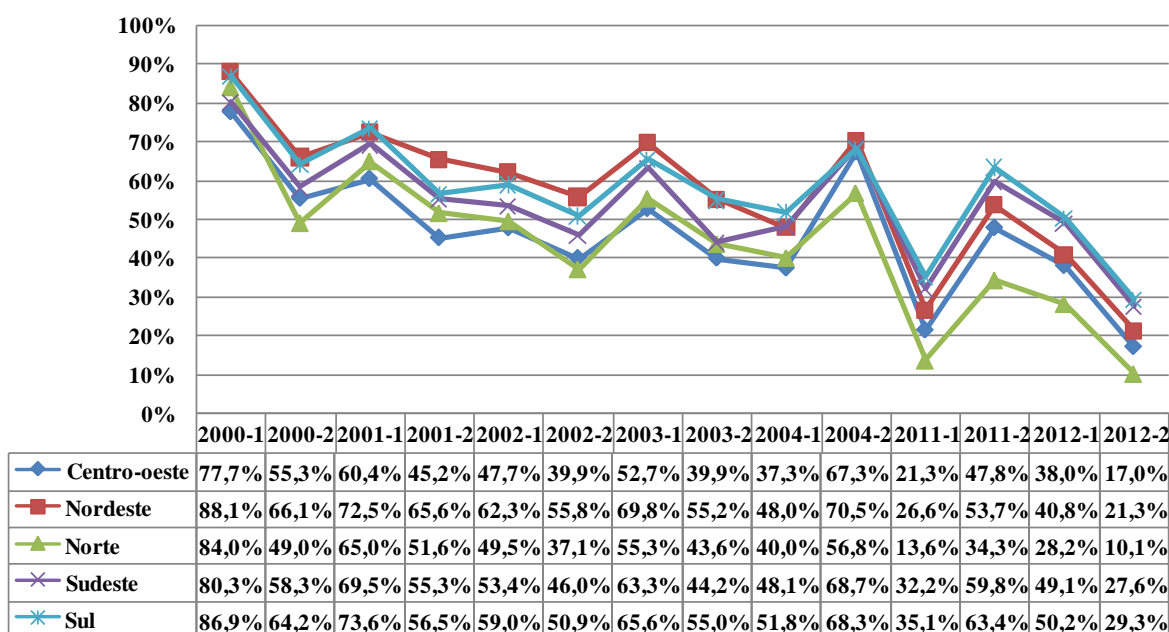


Figura 2: Evolução dos Resultados no Exame de Suficiência - Regiões

Em termos gerais, é fortemente percebida uma tendência de queda nos níveis de aprovação ao longo das edições do exame. Como observado na Figura 2 e conforme evidenciado anteriormente. A primeira edição do exame, de 2000-1, foi a que apresentou maior nível de aprovação, tanto em termos gerais, quanto por regiões. Em complemento, a última edição do exame, realizada no período de 2012-2, foi a que apresentou nível de aprovação mais baixo.

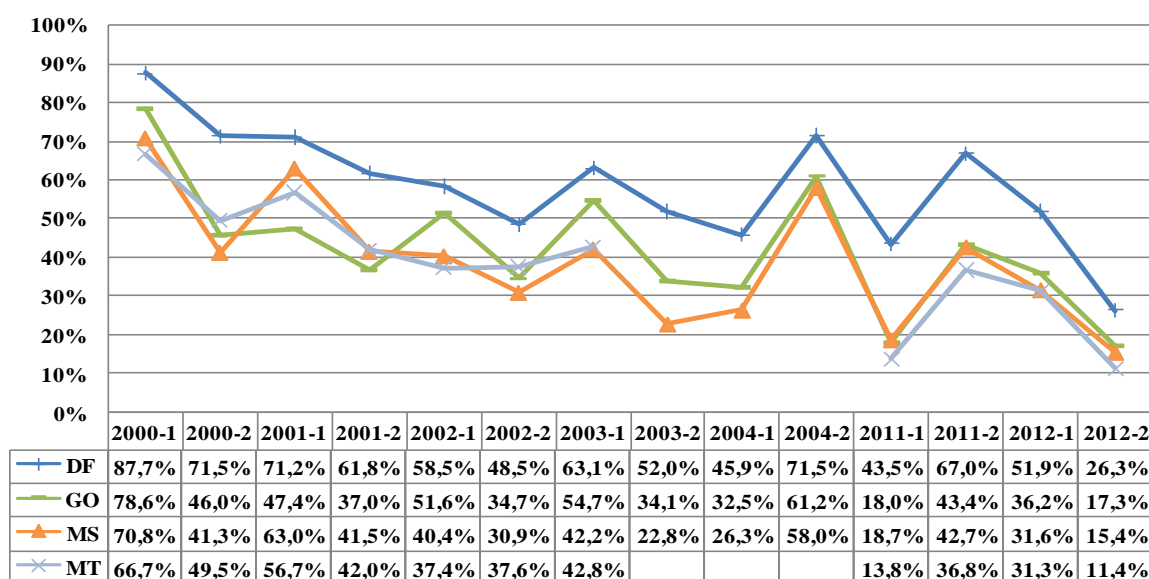
Com o intuito de aprofundar esta análise para o contexto das unidades federativas, que compõem as cinco regiões do território nacional, foram aplicados os mesmos procedimentos de estatística descritiva utilizados anteriormente. A Tabela 3 apresenta os resultados desta análise por unidade federativa (26 estados e Distrito Federal). Do conjunto de dados observados, ressalta-se com maior amplitude de variação do percentual de candidatos aprovados no exame do CFC o estado do Acre (range = 0,9595), com percentual mínimo de aprovação de 4,05%, na edição de 2011-1, e máximo de aprovação de 100%, alcançado nas edições de 2001-1, 2001-2, 2002-2 e 2003-1.

Em termos de média de aprovação, destacaram-se com as cinco maiores médias nas 14 edições do exame de suficiência realizadas os estados de Sergipe (69,28%), Ceará (62,44%), Rio Grande do Sul (61,75%), Bahia (59,50%) e Pernambuco (59,12%). Já os estados com menores médias de aprovação foram Mato Grosso (38,71%), Mato Grosso do Sul (38,97%), Amapá (40,58%), Amazonas (40,88%) e Goiás (42,32%).

Tabela 3: Resultados da análise descritiva - Unidades Federativas.

| Estado | N | Range | Minimum | Maximum | Mean | Std. Deviation | Variance |
|--------------------|----|-------|---------|---------|---------|----------------|----------|
| AC | 11 | ,9595 | ,0405 | 1,0000 | ,528753 | ,4026493 | ,162 |
| AL | 14 | ,7460 | ,1476 | ,8936 | ,532032 | ,2112480 | ,045 |
| AM | 14 | ,6183 | ,0996 | ,7179 | ,408814 | ,1834616 | ,034 |
| AP | 14 | ,7342 | ,0840 | ,8182 | ,405792 | ,2208528 | ,049 |
| BA | 14 | ,7001 | ,2148 | ,9149 | ,594953 | ,1971394 | ,039 |
| CE | 14 | ,7000 | ,2063 | ,9063 | ,624385 | ,1878578 | ,035 |
| DF | 14 | ,6138 | ,2634 | ,8772 | ,586098 | ,1534840 | ,024 |
| ES | 13 | ,7449 | ,2551 | 1,0000 | ,509629 | ,1946029 | ,038 |
| GO | 14 | ,6130 | ,1727 | ,7857 | ,423218 | ,1631117 | ,027 |
| MA | 14 | ,6749 | ,1328 | ,8077 | ,498535 | ,2280297 | ,052 |
| MG | 14 | ,5806 | ,2844 | ,8650 | ,588376 | ,1578909 | ,025 |
| MS | 14 | ,5540 | ,1543 | ,7083 | ,389653 | ,1641957 | ,027 |
| MT | 11 | ,5527 | ,1140 | ,6667 | ,387131 | ,1636688 | ,027 |
| PA | 14 | ,8003 | ,0997 | ,9000 | ,454656 | ,2108866 | ,044 |
| PB | 14 | ,6544 | ,2123 | ,8667 | ,494619 | ,1618578 | ,026 |
| PE | 14 | ,5698 | ,2844 | ,8542 | ,591171 | ,1531550 | ,023 |
| PI | 14 | ,8397 | ,1603 | 1,0000 | ,529912 | ,2134860 | ,046 |
| PR | 14 | ,5575 | ,2868 | ,8443 | ,549657 | ,1408746 | ,020 |
| RJ | 14 | ,5309 | ,3065 | ,8374 | ,563444 | ,1372059 | ,019 |
| RN | 14 | ,5682 | ,2175 | ,7857 | ,528487 | ,1833273 | ,034 |
| RO | 14 | ,6409 | ,1091 | ,7500 | ,427973 | ,1704892 | ,029 |
| RR | 14 | ,8249 | ,0842 | ,9091 | ,462025 | ,2402746 | ,058 |
| RS | 14 | ,6172 | ,3075 | ,9247 | ,617504 | ,1659843 | ,028 |
| SC | 14 | ,5327 | ,2887 | ,8214 | ,565780 | ,1373401 | ,019 |
| SE | 14 | ,7143 | ,2143 | ,9286 | ,692831 | ,2235024 | ,050 |
| SP | 14 | ,4576 | ,2664 | ,7240 | ,507485 | ,1354791 | ,018 |
| TO | 13 | ,7831 | ,1058 | ,8889 | ,472949 | ,2223027 | ,049 |
| Valid N (listwise) | 8 | | | | | | |

A representação gráfica da evolução dos resultados ao longo das edições do exame de suficiência do CFC é apresentada por região, nas Figuras 3, 4, 5, 6 e 7, que seguem.

**Figura 3:** Evolução dos Resultados no Exame de Suficiência – UFs (Região Centro-Oeste).

Pelos dados apresentados em relação à região Centro-Oeste, percebe-se que o Distrito Federal apresentou os melhores resultados entre as unidades federativas em todas as edições do exame, enquanto o estado de Mato Grosso deteve a pior média entre as edições realizadas. Ressalta-se ainda que neste estado, não houve a realização do exame nas edições de 2003.2, 2004.1 e 2004.2. Assim, no cálculo da média geral, estas edições não foram consideradas para o referido estado.

No caso da região Nordeste (Figura 4), diferentemente do observado entre os estados da região Centro-Oeste, não houve um estado que obtivesse nota superior aos demais em todas as edições de exame. Apesar do Sergipe ter apresentado um resultado melhor na maioria das edições do exame realizadas (2001.2 a 2004.2), também, encontra-se o melhor resultado para o exame de suficiência nos estados: Piauí, Rio Grande do Norte, Alagoas, Paraíba, Ceará e Pernambuco.

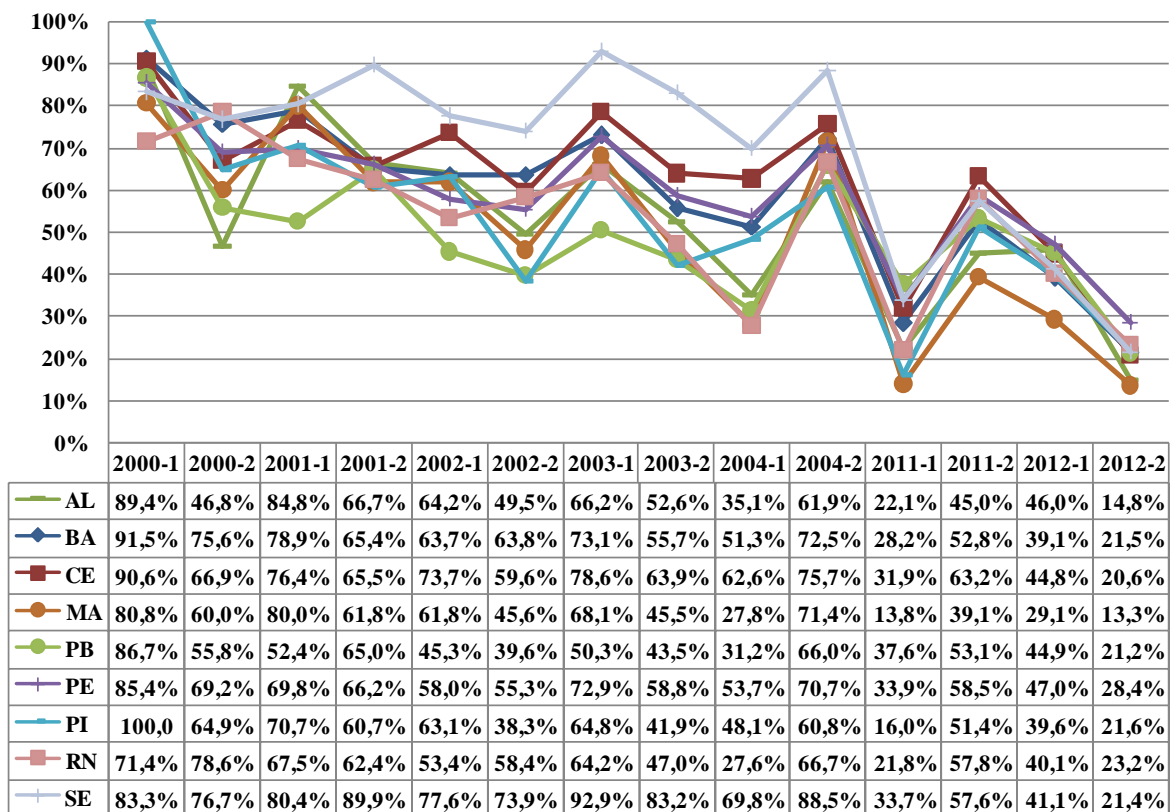


Figura 4: Evolução dos Resultados no Exame de Suficiência – UFs (Região Nordeste).

Quanto aos estados da região Norte (Figura 5), assim como observado em relação ao estado de Mato Grosso, os estados do Acre e Tocantins também não tiveram todas as edições do exame realizadas. Além disso, percebe-se que há inexistência de um estado com média superior de aprovação em todas as edições do exame, ao contrário, todos os estados tiveram pela menos uma edição em que obtiveram a maior média de aprovação no exame.

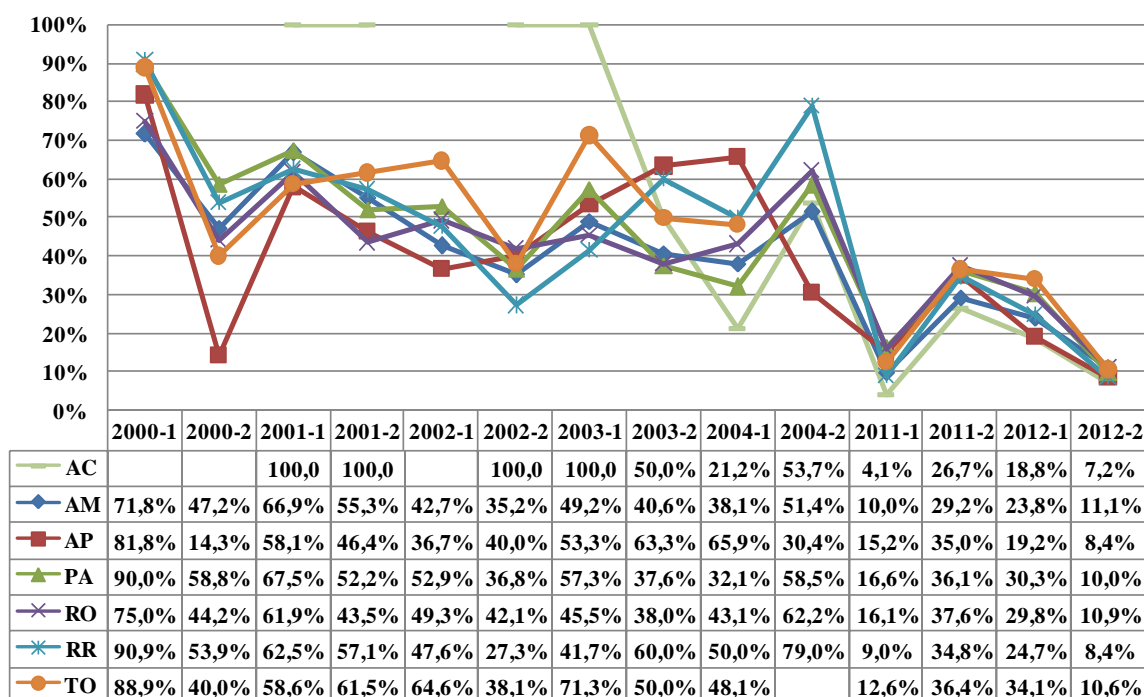


Figura 5: Evolução dos Resultados no Exame de Suficiência – UFs (Região Norte).

Em relação aos estados da região Sudeste (Figura 6), foi o estado de Minas Gerais que apresentou média superior de aprovação dos candidatos na maioria dos exames de suficiência realizados. Contudo, percebe-se na apresentação destes resultados, uma tendência bastante próxima de evolução entre os estados, pois as linhas que ilustram os percentuais de aprovação são apresentadas de forma semelhante.

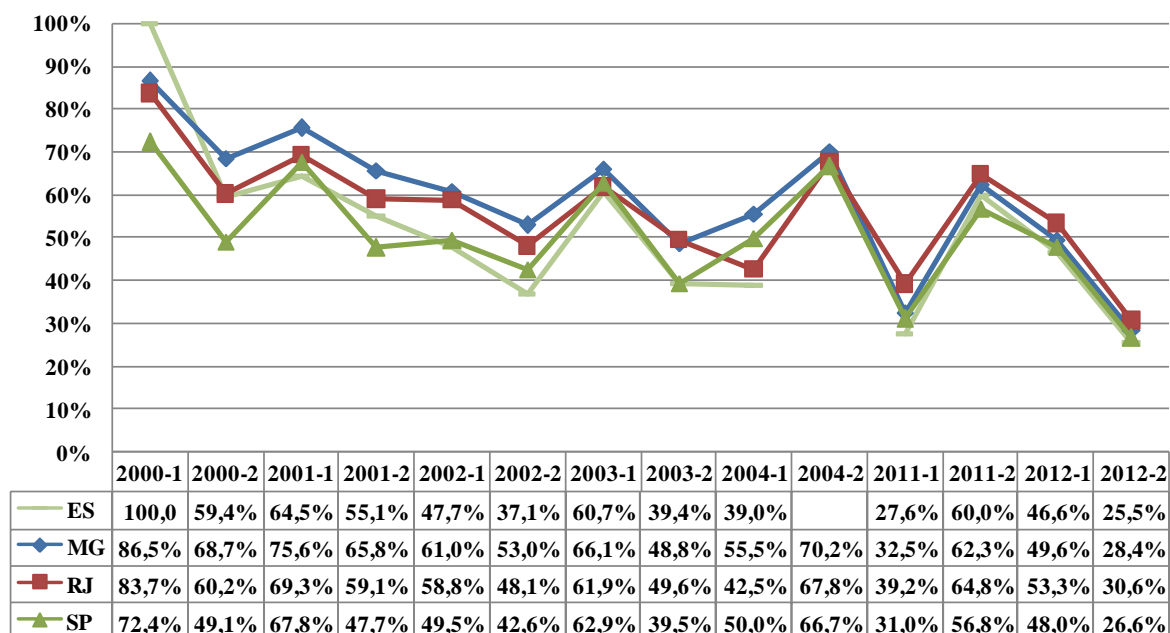


Figura 6: Evolução dos Resultados no Exame de Suficiência – UFs (Região Sudeste).

Esta característica também é percebida entre os percentuais de aprovação dos estados da região Sul, apresentados na Figura 7.

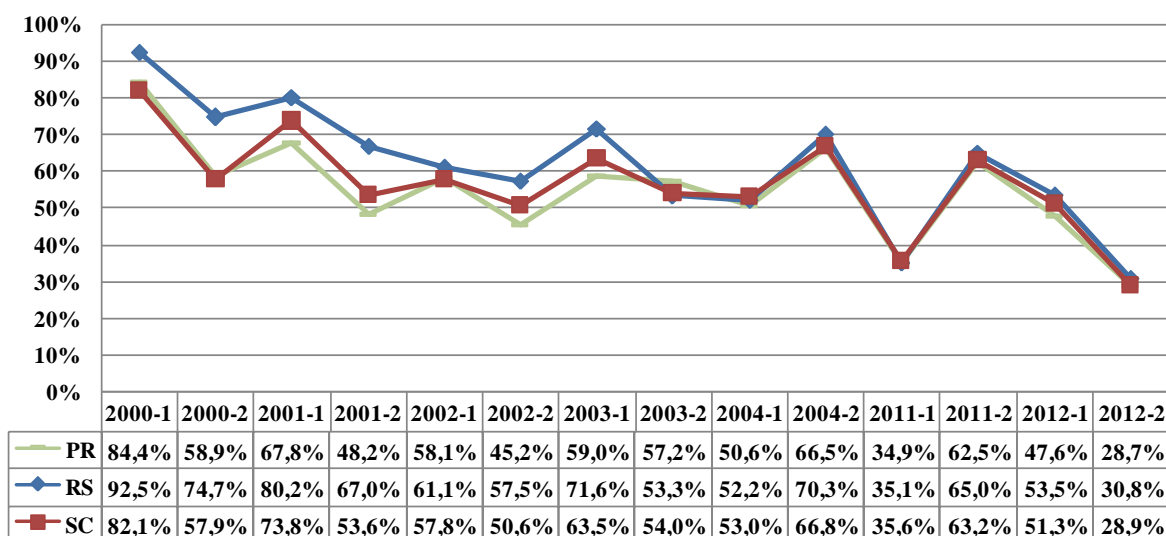


Figura 7: Evolução dos Resultados no Exame de Suficiência – UFs (Região Sul).

De um modo geral, como é possível observar nos gráficos apresentados, há uma tendência para a diminuição dos percentuais de aprovação em todos os estados brasileiros e Distrito Federal. Com exceção de algumas poucas edições em que houve um aumento deste percentual de aprovação em relação à edição anterior, o quadro geral é de um decréscimo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo como objetivo analisar o desempenho dos participantes nas diversas edições do exame de suficiência do CFC, realizadas entre os anos de 2000 a 2004 e 2011 a 2012, a análise estatística realizada em três níveis (país, regiões e unidades federativas) possibilitou observar a evolução do desempenho médio dos participantes ao longo das edições do exame.

A princípio, foi construído o referencial bibliográfico visando apresentar as características do referido exame, bem como seu contexto de criação pelo CFC e discussões sobre sua importância e validade. Nesta perspectiva, ressaltaram-se as percepções de diversos autores que defendem a utilização do exame de suficiência como instrumento de avaliação dos cursos de Contabilidade e de promoção de melhorias na formação contábil fornecida pelas instituições de ensino no país. Desta forma, justifica-se a importância deste estudo no sentido de construir um quadro geral dos resultados dos participantes no exame, de modo que estes resultados venham a refletir a evolução do ensino em Contabilidade no Brasil nas últimas décadas.

No entanto, apesar das expectativas quanto à sua aplicação, o que se observou nos resultados apresentados foi um decréscimo significativo nos níveis de aprovação no exame do CFC, passando de 83,52% na sua primeira edição em 2000 para apenas 23,78% de aprovação em 2012. Assim, pode-se considerar que os ensejos de que a exigência do exame de suficiência impulsionasse as instituições de ensino em vistas da melhoria na qualidade de seus cursos não se realizaram. Ao contrário, o crescimento quantitativo no número de instituições ofertantes de cursos de Ciências Contábeis nas últimas décadas parece não ter acompanhado um aumento qualitativo na formação destes profissionais, o que é um elemento alarmante tendo em vista o aumento constante da complexidade das funções relativa ao exercício profissional neste campo.

Em termos de regiões, mesmo se considerando as regiões Sul e Nordeste, que obtiveram maiores médias de aprovação nas edições do exame, há que se reconhecer a mesma tendência para os baixos rendimentos nos resultados dos exames. Também para os estados com maiores níveis de aprovação, cuja maioria, com exceção do Rio Grande do Sul, se localiza na região Nordeste do país (Sergipe, Ceará, Bahia e Pernambuco), o aumento excessivo dos percentuais de reprovação também pode ser destacado.

Deste modo, assevera-se que mesmo tendo sua validade confirmada pela aprovação da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, faz-se necessário, principalmente por parte do CFC, firmar a necessidade de que as instituições de ensino fortaleçam a formação dos profissionais da área, capacitando-os para o exercício da profissão com uma formação que esteja direcionada para as exigências do mercado e da sociedade. Exigências estas que se refletem nas diversas áreas de conhecimento que compõem o exame de suficiência. Considerando que não houve mudança no nível de dificuldade das provas ao longo das edições do exame do CFC, o aumento significativo e generalizado dos níveis de reprovação podem apenas ser imputados à uma formação profissional que, ao invés de evoluir, acabou por regredir em termos qualitativos. Assim, as questões relativas à grade curricular, como as exploradas por Moraes (2005) e Castilho (2013), podem influenciar neste resultado. Além disso, características da própria instituição de ensino de origem do candidato, como o currículo dos professores ou a estrutura física também podem interferir neste cenário.

Desta forma, em complemento a este trabalho e visando auxiliar no fortalecimento da formação dos profissionais contábeis, torna-se necessária que novas pesquisas possam ser desenvolvidas, principalmente dentro de uma abordagem mais aprofundada do fenômeno, com o intuito de possibilitar a identificação das principais causas dos resultados aqui apresentados. Assim, espera-se que políticas e estratégias de ensino possam ser desenvolvidas para que este cenário melhore, favorecendo o desenvolvimento de profissionais com um nível maior de qualificação.

REFERÊNCIAS

BACCI, J. *Estudo Exploratório sobre o Desenvolvimento Contábil Brasileiro: uma Contribuição ao Registro de sua evolução histórica*. 2002. 175p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2002.

BRASIL. Decreto-Lei n. 9.295, 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 28 maio 1946. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm>. Acesso em: 15 jan. 2013.

BRASIL. Lei n. 9.457, de 5 de maio de 1997. Altera dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 6 maio. 1997. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9457.htm> . Acesso em: 15 jan. 2013.

BRASIL. Lei n. 10.303, 31 de outubro de 2001. Altera e acrescenta dispositivos na Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, e na Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1 nov. 2001. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10303.htm> . Acesso em: 15 jan. 2013.

BRASIL. Lei n. 11.638, 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. *Diário Oficial da*

União, Brasília, DF, 28 dez. 2007 – Edição Extra. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 15 jan. 2013.

BRASIL. Lei n. 12.249, de 11 de junho de 2010. [...] altera os Decretos-Leis nºs 9.295, de 27 de maio de 1946, 1.040, de 21 de outubro de 1969 [...]; e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 14 jun. 2010. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2010/lei12249.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2013.

CASTILHO, E. S. *Qualidade do ensino de custos na UFG: uma visão em relação ao exame de suficiência*. 2013. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Goiás, Goiânia.

COELHO, J. M. A. Exame de suficiência: um passo adiante. *Revista Brasileira de Contabilidade*, v. 28, n. 117, 1999.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Caderno analítico do exame de suficiência: histórico dos resultados*. Brasília: CFC, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Resolução CFC n. 853*, de 28 de julho de 1999. Institui o exame de suficiência como requisito para obtenção de registro profissional em CRC. Disponível em: < http://www.crc.org.br/legislacao/normas_tec/pdf/normas_tec_rescfc0853_1999.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). *Resolução CFC n. 1.301*, de 17 de setembro de 2010. Regulamenta o Exame de Suficiência como requisito para obtenção ou restabelecimento de Registro Profissional em Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Disponível em: < http://www.crc.org.br/legislacao/normas_tec/pdf/normas_tec_rescfc0853_1999.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2012.

COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. *Métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman, 2008.

DIAS SOBRINHO, J. *Avaliação: políticas educacionais e reformas da educação superior*. São Paulo: Cortez, 2003.

DIAS SOBRINHO, J. *Universidade e avaliação: entre a ética e o mercado*. Florianópolis: Insular, 2002.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FREIRE FILHO, M. R. *Evidenciação dos conceitos e práticas de governança corporativa e responsabilidade social nas empresas mais antigas do Novo Mercado*. 2008. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza-CE, 2008.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAL (INEP). *Sinopse da educação superior*. 2010. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/superior-censosuperior-sinopse>>. Acesso em : 15 jan. 2013.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. As faculdades de Ciências Contábeis e a formação do contador. *Revista Brasileira de Contabilidade*, v.15, n.56, p. 50-56, 1986.

KOUNROUZAN, M. C.; MILOCA, L. M.; FERRAZ, L. M. S.; PONCIANO, S. A. B. A importância do retorno do exame de suficiência. In: ENCONTRO DE ESTUDANTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, II, 2010, Cascavel - PR. *Anais...* UNIOESTE, 2010.

LOPES, A. C. T. A ascensão e queda do exame de suficiência do CFC. *Revista Contábil & Empresarial Fiscolégis*, 2010.

MADEIRA, G. J.; MENDONÇA, K. F. C.; ABREU, S. M. A disciplina teoria da Contabilidade nos exames de suficiência e provão. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 14, Edição Especial, p.103-122, 2003.

MARTINS, C. M. F.; SILVA, C. B. A.; BERNARDO, D. C. R.; MADEIRA, G. J. O desempenho do estado de Minas Gerais no sétimo exame de suficiência do CFC - março 2003. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 14, Edição Especial, p.81-102, 2003.

MORAES, E. F. *O impacto das grades curriculares do curso de bacharelado em Ciências Contábeis no desempenho das instituições de ensino superior do estado da Paraíba no exame de suficiência no período de 2000 a 2004*. 2005. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa-PB, 2005.

OLIVEIRA NETO, J. D.; KURATORI, I. K. O retorno do exame de suficiência do CFC. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 14, n. 1, p. 1-18, 2009.