



**MARIA CLARA
CAVALCANTE
BUGARIM**

**O EXERCÍCIO PROFISSIONAL E A EDUCAÇÃO CONTÁBIL: O
CASO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE DO
BRASIL**

**THE PROFESSIONAL PRACTICE AND THE ACCOUNTING
EDUCATION: THE CASE OF THE BRAZILIAN FEDERAL
ACCOUNTING COUNCIL**



**MARIA CLARA
CAVALCANTE
BUGARIM**

**O EXERCÍCIO PROFISSIONAL E A EDUCAÇÃO CONTÁBIL: O
CASO DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE DO
BRASIL**

**THE PROFESSIONAL PRACTICE AND THE ACCOUNTING
EDUCATION: THE CASE OF THE BRAZILIAN FEDERAL
ACCOUNTING COUNCIL**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Doutor em Contabilidade, realizada sob a orientação científica da Doutora Lúcia Maria Portela de Lima Rodrigues, Professora Associada com Agregação, da Escola de Economia e Gestão, da Universidade do Minho e coorientação do Doutor Joaquim Carlos da Costa Pinho, Professor Associado com Agregação do Departamento de Economia, Gestão e Engenharia Industrial da Universidade de Aveiro.

A expectativa da conclusão de um trabalho tão custoso, como essa minha Tese de Doutorado, remete-me a muitos momentos difíceis ao longo da caminhada. Momentos de indecisão e desencanto, que me levaram, não poucas vezes, a questionar se valeria a pena seguir em frente.

Felizmente, vencida a tempestuosa travessia, posso refletir sobre a importância de conviver com pessoas dedicadas a fazer o bem. Sobre o inestimável valor de uma palavra amiga, de um incentivo na hora certa. Sobre o poder de uma mão estendida, para um corpo cansado; de uma presença encorajadora para uma cabeça que se recusa a pensar de tão fadigada.

Fica, aqui, a assertiva de que não somos seres individuais, mas entes coletivos. Sem o apoio dos outros ninguém chegaria a grandes conquistas.

o júri

presidente

Doutora Lúcia Maria Portela Lima Rodrigues (orientadora)

Professora associada com agregação da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho

Doutor Carlos Manuel dos Santos Ferreira

Professor associado com agregação da Universidade de Aveiro

Doutor Joaquim Carlos da Costa Pinho (coorientador)

Professor associado com agregação da Universidade de Aveiro

Doutora Maria Leonor Romão Carreiro Fernandes Ferreira da Silva

Professora associada da Faculdade de Economia da Universidade Nova de Lisboa

Doutora Ana Maria Gomes Rodrigues

Professora auxiliar da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

Doutora Delfina Rosa Rocha Gomes

Professora auxiliar da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho

Doutora Roberta Carvalho de Alencar

Professor adjunta da Universidade Federal do Ceará - Brasil

agradecimentos

Agradeço a Deus todas as possibilidades contidas no dom da vida.

Agradeço aos meus filhos, Tadeu Junior, Thiago e Raphael, que me motivam a buscar um mundo melhor.

A Professora Doutora Lúcia Lima Rodrigues, querida amiga, que para minha felicidade se tornou a minha Orientadora, pela sua conduta exigente, mais acima de tudo sábia, e que enche de orgulho a quantos cruzam o seu caminho em busca do conhecimento, pela disponibilidade e contribuição para a conclusão dessa jornada, sem a qual eu não teria chegado ao fim desejado.

Ao meu Co-Orientador, Professor Doutor Joaquim Carlos da Costa, pelas oportunas e eficazes diretrizes traçadas para o meu trabalho, pelo roteiro seguro que me impôs seguir.

Ao amigo Diego de Queiroz Machado, pela constante ajuda e incentivo.

Por último, mas não menos importante, meu reconhecimento ao meu companheiro de vida Martonio Coelho, pela sua cumplicidade e alimento de amor constante, dedico esse Doutorado.

palavras-chave

Contabilidade brasileira, Conselho Federal de Contabilidade, conselhos regionais de Contabilidade, educação contábil, instituições de ensino superior, exame de suficiência.

resumo

Esta tese analisa a preocupação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com a formação do profissional e com a educação contábil ao longo da sua história, mas também explora o seu panorama atual, principalmente no que se refere à utilização do exame de suficiência como ferramenta de fiscalização preventiva dos profissionais e os fatores explicativos da taxa de aprovação. Para responder a este objetivo geral, a tese desenvolve-se em dois estudos complementares. No primeiro, estuda a criação do CFC e o processo de regulamentação da profissão, usando uma perspectiva interpretativa, fundamentada na sociologia das profissões, com base em dados documentais e gravações recolhidas no arquivo do Conselho. Daí conclui-se que o Sistema CFC/CRCs foi criado em consequência do forte desejo dos profissionais atuantes na área, do surgimento simultâneo do bacharelado em Ciências Contábeis no Brasil e da intervenção do governo corporativista de Getúlio Vargas num contexto de desenvolvimento econômico. O projeto profissional que surgiu nesta ocasião viria “acomodar” todos os rivais, o que fez com que o nível de homogeneização dos membros fosse mínimo, já que incluía aqueles que só tinham experiência prática e uma grande percentagem com diploma do ensino médio. A evidência empírica recolhida permite concluir que a manutenção desta categoria, por um tão longo período, acabou por desprestigiar a profissão. Apenas recentemente, no contexto da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS, na sigla em inglês), a profissão haveria de obter o credenciamento ao nível universitário. A esta altura, o CFC ganhou não só o direito ao credenciamento a nível universitário, como também o de selecionar os melhores candidatos através de um exame. Apesar dessa evolução positiva, a preocupação deste organismo profissional com a formação dos seus membros continua a ser grande, em função do baixo progresso da “base cognitiva” da profissão, observando-se um número reduzido de mestres e doutores em Contabilidade no Brasil, embora tenha havido, nos últimos anos, uma proliferação de Instituições de Educação Superior (IES) e de cursos de Ciências Contábeis que não foi acompanhada de uma evolução qualitativa. Na segunda parte da tese, desenvolve-se um estudo quantitativo de índole positivista, para tentar explicar as razões dos maus resultados no Exame do CFC. Usando dados recolhidos no Conselho Federal de Contabilidade, os resultados da pesquisa revelam que a taxa de aprovação nas edições do Exame de Suficiência não difere, significativamente, entre as regiões e estados do Brasil, sendo cada vez mais baixo ao longo dos anos. Apesar de uma análise de correlações demonstrar que a formação ao nível da pós-graduação dos docentes estar correlacionada positivamente com a taxa de aprovação no Exame do CFC, numa análise abrangente essas variáveis perderam força, devido, talvez, ao fato de estarem incorporadas em outras variáveis que se mostraram significativas, como o Índice Geral de Cursos e o Conceito de Curso. Além dessas variáveis que se revelaram positivamente relacionadas com a taxa de aprovação, também os resultados do exame Enade, o gênero e a idade se mostraram significativos. O baixo resultado do Enade é particularmente importante, já que reforça as preocupações do CFC sobre a proliferação de IES e de cursos, e o baixo desempenho que algumas IES apresentam, nomeadamente, por possuírem um nível reduzido de mestres e de doutores e, por outro lado, um número elevado de professores “horistas” e um investimento em pesquisa muito baixo.

keywords

Brazilian Accounting, Federal Accounting Council, regional Accounting councils, Accounting education, higher education institutions, sufficiency exam.

abstract

This thesis analyzes the concern of the Federal Accounting Council (CFC) with the formation of professionals and the accounting education throughout its history, but also explores the current situation, particularly regarding the use of the sufficiency exam as a preventive supervision tool of the professionals and the explanations for the approval rate. To answer this general objective, the thesis is developed in two complementary studies. In the first one, it studies the creation of the CFC and the profession regulatory process, using an interpretative perspective, based on the sociology of professions, based on documentary recordings and data collected in the Council's archives. It can be concluded that the CFC/CRCs System was created as a result of the strong desire of professionals working in the area, the simultaneous emergence of Accounting Bachelor Degree in Brazil and the intervention of Vargas's corporatist government in an economic development context. The professional project that appeared on this occasion would "accommodate" all rivals, which meant that the level of standardization of the members was minimal, as it included those who only had practical experience and a large percentage with high school diploma. The collected empirical evidence suggests that the maintenance of this category, for such a long time, turned out to discredit the profession. Only recently, in the context of the adoption of the International Financial Reporting Standards (IFRS, its acronym in English), the profession would gain accreditation at the university level. At this point, the CFC has won not only the right to accreditation at the university level, but also to select the best candidates through an examination. Despite these positive developments, the concern of this professional body with the training of its members remains high, due to the low progress of the "knowledge base" of the profession, observing a small number of advanced degrees in Accounting in Brazil, although there has been in recent years, a proliferation of Higher Education Institutions (HEI) and Accounting courses that was not accompanied by a qualitative evolution. In the second part of the thesis a quantitative study of positivist nature is developed to try to explain the reasons for poor performance in the CFC exam. Using data collected from the Federal Accounting Council, the survey results show that the pass rate on the editions of the sufficiency exam does not differ significantly between regions and states of Brazil, being lower and lower over the years. Despite an analysis of correlations demonstrating the education at postgraduate level teachers to be positively correlated with the pass rate in the CFC exam, a comprehensive analysis of these variables lost strength, due perhaps to the fact that they are incorporated into other variables found to be significant, as the General Index of Courses and Course Concept. In addition to these variables which have proved positively related to the rate of approval, also the results of the Enade examination, gender and age were statistically significant. The low result of Enade is particularly important, since it reinforces CFC concerns about the proliferation of HEI and courses, and low performance that some HEIs have in particular by having a low level of teachers and doctors and, on the other hand, a large number of "hourly" teachers and a very low investment in research.

Índice

AGRADECIMENTOS	I
PALAVRAS-CHAVE	II
RESUMO	III
KEYWORDS.....	IV
ABSTRACT	V
ÍNDICE	VII
LISTA DE FIGURAS	XI
LISTA DE QUADROS	XII
LISTA DE TABELAS	XIII
LISTA DE SIGLAS E ABREVIACÕES	XV
CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO	17
1.1 Motivação para o tema.....	17
1.2 Problematização e questões de pesquisa	20
1.3 Objetivos da pesquisa: geral e específicos.....	24
1.4 Contribuições esperadas da pesquisa.....	25
1.5 Estrutura da pesquisa.....	25
PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA	28
CAPÍTULO 2 - O SISTEMA CFC/CRCs E A EDUCAÇÃO CONTÁBIL NO BRASIL: PERSPECTIVA HISTÓRICA.....	29
2.1 A educação contábil no Brasil antes da criação do sistema CFC/CRCs.....	30
2.2 A educação contábil no Brasil após a criação do sistema CFC/CRCs.....	37
CAPÍTULO 3 - PANORAMA ATUAL DA CONTABILIDADE BRASILEIRA: O ENSINO DA CONTABILIDADE E O EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CFC	45
3.1 O Ensino da Contabilidade no Brasil.....	45
3.2 Indicadores de Avaliação do Ensino Superior.....	57
3.2.1 Índice Geral de Cursos (IGC).....	58
3.2.2 Conceito Institucional (CI)	59
3.2.3 Conceito Preliminar de Curso (CPC)	60
3.2.4 Conceito de Curso (CC).....	61
3.2.5 Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE).....	61
3.3 O Exame de Acesso à Profissão e a Educação Contábil.....	65
3.3.1 A perspectiva da IFAC.....	65
3.3.2 No Brasil	67
3.3.3 Estados Unidos	73

3.3.4 Países da América Latina	74
3.3.5 Portugal	75
3.4 Estudos Empíricos Prévios sobre os Determinantes da Aprovação no Exame de Acesso à Profissão Contábil.....	76
3.4.1 Fatores ambientais (institucionais e econômicos)	77
Acreditação dos cursos e das IES.....	77
Instituições mais seletivas e com melhores classificações.....	77
Qualidade das IES avaliada pela produtividade científica dos professores e investigadores	78
Requisito de formação mínima em Contabilidade e Administração.....	78
Número de horas de formação em Contabilidade.....	79
Fatores econômicos	80
3.4.2 Fatores relacionados com as características dos alunos (pessoais).....	80
A literatura prévia analisou os fatores relacionados com: as capacidades dos estudantes, as habilitações prévias dos estudantes, os cursos de preparação para o exame, a idade e o gênero dos estudantes.	80
Capacidade dos estudantes.....	80
Habilitações prévias dos estudantes	81
Cursos de preparação ou autoestudo	81
Idade.....	82
Gênero.....	82
CAPÍTULO 4 - SOCIOLOGIA DAS PROFISSÕES: REFLEXÕES SOBRE A EDUCAÇÃO CONTÁBIL E O EXAME PARA ACESSO À PROFISSÃO	83
4.1 Sociologia das Profissões.....	83
4.2 A relação entre o Estado e as profissões.....	86
4.3. O projeto profissional.....	88
4.4. Reflexões sobre as profissões e o ensino: o contexto da tese.....	92
PARTE II – METODOLOGIA E PESQUISA EMPÍRICA	97
CAPÍTULO 5 - MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO	99
5.1 Objetivo Específico 1: Aspectos metodológicos.....	101
5.1.1 Assunções ontológicas e metodológicas.....	101
5.1.2 História institucional: estudo do caso CFC	102
5.1.3 Dados de arquivo utilizados	102
5.1.4 Fundamentos teóricos.....	105
5.2 Objetivo específico 2: Aspectos metodológicos.....	108

5.2.1 Assunções ontológicas e metodológicas.....	108
5.2.2 Pesquisa bibliográfica: ensino da Contabilidade e exames de suficiência.....	109
5.2.3 Dados da pesquisa e hipóteses do estudo.....	110
5.2.4 Dados históricos dos resultados do exame de suficiência.....	114
5.2.5 Análise descritiva.....	115
5.2.6 Análise de regressão logística.....	117
CAPÍTULO 6 - A FORMAÇÃO E EDUCAÇÃO CONTÁBIL AO LONGO DA HISTÓRIA DO CFC/CRCs.....	121
6.1 Introdução à história do CFC.....	122
6.2 Antecedentes do CFC/CRC - a fase formativa.....	123
6.3 Antecedentes do CFC/CRC - a fase da proliferação.....	126
6.4 Antecedentes do CFC/CRC - a fase da consolidação.....	128
6.4.1 O “fechamento ocupacional” e o projeto profissional do CFC.....	128
6.4.2 O Código de Ética.....	138
6.4.3 Constituindo a respeitabilidade: transferência da sede para Brasília e a construção do edifício-sede.....	142
6.4.4 A segmentação de mercado e a aliança contínua com as instituições do ensino superior....	144
6.4.5 As alterações na regulamentação contábil e a luta pelo credenciamento da profissão no patamar universitário: a exigência do exame e da formação continuada.....	149
6.4.6 Os desafios atuais da profissão.....	155
6.5 Discussão: CFC e educação contábil.....	159
CAPÍTULO 7 - ANÁLISE DOS RESULTADOS DO EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CFC.....	163
7.1 Análise descritiva dos dados históricos.....	163
7.2 Análise de conglomerados nas unidades federativas.....	173
7.2.1 Análise de conglomerados: primeira fase de aplicação do exame (2000-2004).....	174
7.2.2 Análise de conglomerados: segunda fase de aplicação do exame (2011-2012).....	178
7.2.3 Interpretação, classificação e perfis dos grupos.....	183
7.3 Análise dos determinantes dos resultados no exame de suficiência (segundo exame do ano de 2012).....	186
7.3.1. Análise descritiva.....	187
7.3.2 Análise de correlação.....	189
7.3.3 Codificação da variável dependente.....	194
7.3.4 Testes estatísticos – Variáveis institucionais e econômicas (Fase 1).....	195
7.3.5 Testes estatísticos – Variáveis individuais (Fase 2).....	198
7.3.6 Testes estatísticos – Todas as variáveis (Fase 3).....	199

7.3.7 Discussão dos resultados.....	201
CAPÍTULO 8 - CONCLUSÕES	203
8.1 Conclusões gerais.....	203
8.2. Contributos do estudo realizado	206
8.2.1. Para o meio académico	206
8.2.2 Para a profissão e para os profissionais	206
8.3 Limitações do estudo.....	208
8.4 Pistas para investigação futura	209
FONTES DE ARQUIVO.....	211
LEGISLAÇÃO	215
BIBLIOGRAFIA	217

Lista de Figuras

Figura 1 - Quantidade de IES que ofertam o curso de Ciências Contábeis no Brasil	46
Figura 2 - Acesso à profissão contábil no Brasil	69
Figura 3 - Cronologia de criação dos CRCs	138
Figura 4 – Ata de criação do Código de Ética Profissional do Contabilista de 1970.	141
Figura 5 – Evolução dos resultados no exame de suficiência - Brasil.	165
Figura 6 – Evolução dos resultados no exame de suficiência - regiões.	166
Figura 7 – Evolução dos resultados no exame de suficiência – UFs (Região Centro-Oeste).....	169
Figura 8 – Evolução dos resultados no exame de suficiência – UFs (Região Nordeste).....	170
Figura 9 – Evolução dos resultados no exame de suficiência – UFs (Região Norte).	170
Figura 10 – Evolução dos resultados no exame de suficiência – UFs (Região Sudeste).	171
Figura 11 – Evolução dos resultados no exame de suficiência – UFs (Região Sul).....	171
Figura 12 – Dendograma (2000-2004)	177
Figura 13 – Diagrama de perfis das médias dos grupos (2000-2004).....	178
Figura 14 – Dendograma (2011-2012).....	182
Figura 15 – Diagrama de perfis das médias dos grupos (2011-2012).....	183

Lista de Quadros

Quadro 1 – Matrículas em instituições públicas e privadas (1991-2012).....	47
Quadro 2 – Vagas oferecidas em instituições públicas e privadas em 2012.....	47
Quadro 3 – Concluintes em instituições públicas e privadas em 2012.	48
Quadro 4 - As mudanças da Contabilidade no século XXI.	50
Quadro 5 – IES com cursos de mestrado ou doutorado em Ciências Contábeis.....	51
Quadro 6 - IES que firmaram convênio com o CFC (mestrado e doutorado, stricto sensu).....	54
Quadro 7 - IES que firmaram convênio com o CFC (cursos de especialização, lato sensu).	55
Quadro 8 – Nota do ENADE para os cursos de Ciências Contábeis.....	64
Quadro 9 - Conteúdo do exame de suficiência do CFC.	70
Quadro 10 - Resultados do exame de qualificação técnica (13 edições).....	73
Quadro 11 – Evolução curricular dos cursos de Ciências Contábeis.	95
Quadro 12 - Áreas de conhecimento no exame de suficiência.	116
Quadro 13 – Variáveis explicativas da variabilidade do índice de aprovação no exame de suficiência do CFC.....	118
Quadro 14 – Pressupostos do modelo de regressão logística.....	119
Quadro 15 - Os conselhos regionais de Contabilidade.	137
Quadro 16 - Relatórios, demonstrações e pareceres pela Lei das S.A.	145
Quadro 17 - Classificação das unidades federativas.....	184
Quadro 18 - Comportamento das UFs nos períodos 2000-2004 e 2011-2012.....	185

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Distribuição da classe contábil no Brasil.	23
Tabela 2 – Quantitativo de recursos investidos no programa.	53
Tabela 3 – Resultados da análise descritiva - Brasil.	164
Tabela 4 – Resultados da análise descritiva - Regiões.	165
Tabela 5 – Resumo de teste de hipóteses - Regiões.	167
Tabela 6 – Resultados da análise descritiva - Unidades Federativas.	168
Tabela 7 – Resumo de teste de hipóteses - Estados.	172
Tabela 8 – Análise de correlação das variáveis no período 2000-2004.	174
Tabela 9 – Tabela de aglomeração do primeiro agrupamento (2000-2004).	176
Tabela 10 – Análise de correlação das variáveis no período 2011-2012.	179
Tabela 11 – Tabela de aglomeração do primeiro agrupamento (2011-2012).	181
Tabela 12 – Estatística descritiva das variáveis numéricas independentes.	188
Tabela 13 – Frequência da variável categórica independente gênero.	188
Tabela 14 – Análise de correlação.	189
Tabela 15 – Resumo dos casos processados.	194
Tabela 17 – Codificação da variável categórica gênero.	194
Tabela 18 – Estatísticas descritivas de todas as variáveis.	195
Tabela 19 – Coeficientes das variáveis ambientais.	196
Tabela 20 – Resumo do modelo (variáveis ambientais).	196
Tabela 21 – ANOVA (variáveis ambientais).	197
Tabela 22 – Variáveis na equação final (Fase 1).	197
Tabela 23 – Resumo do modelo (Fase 2).	198
Tabela 24 – Variáveis na equação final (Fase 2).	199

Tabela 25 – Resumo do modelo (Fase 3).....	200
Tabela 26 – Modelo de regressão logística, considerando as variáveis institucionais, econômicas e ambientais.	200

Lista de Siglas e Abreviações

AACSB - *Association of Advance Collegiate Schools of Business*

ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

ANPCONT – Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

APIMEC - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais

BACEN – Banco Central do Brasil

BMF & BOVESPA – Bolsa de Valores de S. Paulo

CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CC - Conceito de Curso

CENEVAL - Centro Nacional de Avaliação do Ensino Superior

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CFE – Conselho Federal de Educação

CI - Conceito Institucional

CNI - Confederação Nacional da Indústria

CPA - *Certified Public Accountant*

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CPC - Conceito Preliminar de Cursos

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

ENADE - Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes

ENC - Exame Nacional de Cursos

FEBRABAN - Federação Brasileira de Bancos

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IAESB - International Accounting Education Standards Board

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBRACON – Instituto de Auditores Independentes do Brasil

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

ICG - Índice Geral de Cursos

IES – Instituição de Ensino Superior

IFAC - International Federation of Accountants

INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira

MEC – Ministério da Educação

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PAIUB – Programa de Avaliação Institucional das Universidades Brasileiras

PIB – Produto Interno Bruto

SINAES - Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior

CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO

1.1 Motivação para o tema

No campo das Ciências Sociais Aplicadas, a Contabilidade tem expandido os seus eixos de atuação ao longo dos últimos séculos, de forma a responder aos mais diversos cenários de atuação das atividades humanas, seja no contexto econômico ou, mais recentemente, social. Para tanto, inúmeras ferramentas e mecanismos de auxílio às práticas contábeis foram desenvolvidos e disseminados junto aos governos, organizações e pessoas, fazendo das Ciências Contábeis uma instituição em si mesma, fundamental para a sustentação de qualquer sociedade e evoluindo juntamente com esta última.

As doutrinas se desenvolveram determinadas não só em buscar a delimitação de um objeto verdadeiro de estudos para a Contabilidade, mas também, especialmente, de buscar conhecer a substância gerida pelo ser humano no sentido da satisfação de suas necessidades materiais. Há, pois, uma história das doutrinas, que se torna objeto de conhecimento específico na formação cultural do Contador. Esta história está pontilhada de grandes valores intelectuais, de profundas reflexões, de hipóteses, de teorias e experimentações racionais que estruturaram o grande corpo de doutrina que a Contabilidade possui hoje. Todas as doutrinas trouxeram cooperação, cada uma de sua forma, todas com a intenção do acerto de encontro com a verdade. (Bacci, 2002, p. 20).

Como é de se esperar de toda ciência que atinge um relativo estado de maturidade, surge, então, a necessidade de reflexão sobre os caminhos já trilhados por seus pesquisadores e profissionais. De fato, a fim de compreender o estado atual da Contabilidade brasileira, e, tendo em vista os caminhos adequados para o seu desenvolvimento no futuro, é primordial, no primeiro momento, olhar para os fatos e agentes relativos ao seu passado. Conforme narra o relatório do Conselho Federal de Contabilidade - CFC (1977, p. 1-2)

No Brasil, o Código Comercial de 1850 já citava o guarda-livros como personagem de relevo da galeria que compunha os estabelecimentos comerciais da época, [...] Nesse processo evolutivo surgiram os cursos para ministrar ensinamentos de Contabilidade, os quais foram, também, sofrendo transformações.

Dessa forma, sendo a educação um elemento imprescindível para o desenvolvimento da Contabilidade como ciência, permitindo o desenvolvimento de novas ferramentas e métodos que acompanham a evolução das práticas sociais na qual os seus profissionais se inserem, também se torna necessária uma análise da Contabilidade brasileira sob a ótica do ensino e formação profissional, especialmente no âmbito das Instituições de Ensino Superior (IES) e do regulador da profissão contábil – o Conselho Federal da Contabilidade (CFC) – em conjunção com os seus conselhos regionais da Contabilidade (CRCs). Como relatado em relatório do CFC (1999, p. 41)

O constante desenvolvimento econômico do mundo, do qual a Contabilidade participa como ferramenta importante da estruturação e funcionamento das empresas, tem aumentado a responsabilidade dos contabilistas, tornando a qualificação técnica e cultural do profissional da Contabilidade uma das principais preocupações do Sistema CFC/CRCs.

Assim, no Brasil, o agente que se destaca como o principal responsável pela condução do sistema contábil é o CFC, órgão criado em 1946, cujas linhas de ação se desenvolvem junto aos CRCs, destinados a fiscalizar o exercício das profissões de contador (bacharel em Ciências Contábeis) e de técnico em Contabilidade. Para tanto, desde a sua criação, o CFC procura cumprir as suas prerrogativas legais, desenvolvendo programas de fiscalização que visam a proteger não apenas os contabilistas, o que caracterizaria uma visão corporativa, mas, acima de tudo, a sociedade, guardando-a de profissionais que não se encontrem preparados para atuar no mercado de trabalho.

Em pesquisa realizada pelo CFC em 2009, com base numa amostra de 19.918 contabilistas de todo o Território Brasileiro, e que visou à primeira avaliação do Sistema CFC/CRCs pelos profissionais de Contabilidade, foram encontrados os seguintes resultados (CFC, 2009):

- a) 73,1% dos profissionais da área conhecem as atribuições do CFC e 83,8% conhecem as atribuições dos CRCs;
- b) 74,9% acompanham os eventos promovidos pelo Sistema CFC/CRCs;
- c) 89,9% têm recebido os boletins informativos dos conselhos, 81,7 % têm acesso às suas publicações e 60,4% acessam frequentemente o site do CFC/CRCs;

- d) 81,7% avaliam positivamente a atuação do Sistema CFC/CRCs quanto às ações de desenvolvimento da profissão;
- e) 82,6% qualificam como excelente ou boa a qualidade dos serviços prestados pela entidade;
- f) 63,6% consideram satisfatória as ações de fiscalização dos profissionais e organizações contábeis.

A preparação técnica e a formação do profissional contábil é parte das preocupações do sistema CFC/CRCs. Por isso, o órgão de classe acompanha a evolução que se está a dar ao nível das IES, já que, como ressaltam Miranda *et al.* (2014, p. 156)

Isso ocorre porque as mudanças que afetam a profissão, como a adoção de padrões internacionais e os avanços tecnológicos, modificam o ensino na área contábil. A atuação profissional prioriza a aplicação técnica e a reprodução do conhecimento, não levando em conta os elementos que o futuro muito próximo reserva para os formandos: raciocínio crítico, capacidade de comunicação, capacidade de realizar julgamentos, etc. Cada vez mais, problemas estruturados ou semiestruturados (técnicos) são absorvidos pela máquina, em função dos avanços tecnológicos. Em outras palavras, o docente com qualificação exclusivamente técnica, pela própria natureza da atuação, certamente não estará preparado para, em sala de aula, ajudar os estudantes a conquistarem as competências que serão cobradas deles nesse novo mercado. Portanto, o que pode levar as IES a modificarem o cenário, em longo prazo, é, exatamente, o investimento em qualificação acadêmica.

Se é verdade que o número de bacharelados em Contabilidade e de IES que ofertam o curso aumentou muito nos últimos anos, constitui preocupação verificar que a pós-graduação não revela um crescimento sustentável. O baixo número de mestrados e doutorados em Contabilidade no Brasil constitui fonte de preocupação para o CFC/CRC já que os profissionais que queiram obter qualificações ao mais alto nível encontram dificuldades em obter esta formação. Por outro lado, é também preocupação verificar que as IES que lecionam Contabilidade não têm um corpo docente devidamente qualificado (o número de doutores em Contabilidade é muito baixo), o que levanta questões sobre a formação que estão a dar aos estudantes nesta área.

Em suma, como apontam Andere e Araújo (2008, p. 92), “Estudar a educação e a qualidade do ensino contribui para a promoção de mudanças e para o progresso da sociedade, principalmente nesse momento de rápida expansão dos cursos de Ciências Contábeis no país e da maior oferta de vagas para professores nessa área”. Assim, reconhecendo a importância da valorização e fortalecimento do ensino das Ciências Contábeis como caminho uma maior

profissionalização da própria Contabilidade, esta tese irá explorar questões voltadas para ambas essas perspectivas no contexto brasileiro, do ensino e formação dos contadores e da profissionalização da Contabilidade, a partir da atuação de um dos agentes responsáveis pela sua condução, o Conselho Federal de Contabilidade.

1.2 Problematização e questões de pesquisa

O CFC é o órgão regulador da profissão contábil, tendo sido constituído em 1946. Desde o início, uma das suas preocupações foi zelar no sentido de que o exercício da profissão se faça de forma competente e por profissionais tecnicamente qualificados. Como mostrado em relatório do CFC, referente ao mandato do presidente Ivo Magalhães de Oliveira, nos anos de 1970 a 1973, em outubro de 1964, o CFC já se mobilizava junto à Câmara Federal em vista de uma valorização maior do profissional superior de Contabilidade. Tal valorização viria com a separação definitiva das atribuições de técnicos e bacharéis em Contabilidade mediante projeto de lei que, apesar dos esforços do Conselho, foi rejeitado. Como explica o relatório,

O problema da unificação das categorias profissionais, que já encontramos em andamento, mereceu de nossa parte toda a atenção. Muitas viagens foram feitas a Brasília, para contatos com Deputados Federais, com Comissões de Câmara Federal, e, agora, no final de nossa administração, vimos o projeto de 1964 ser rejeitado na Câmara Federal. [...] No projeto apresentado, o curso de Técnico em Contabilidade e o respectivo diploma fornecido passaria a se denominar “Auxiliar de Contabilidade”, competindo ao seu portador, exclusivamente, o exercício de atribuições auxiliares de contador, não se habilitando a registro nos CRCs. (CFC, 1973, p. 25).

Também ao longo de sua atuação, inúmeros esforços foram realizados com vistas a aproximar o CFC dos professores e instituições de ensino. Como consta em relatório do CFC (1975, p. 10), relativo ao início do mandato do presidente Ynel Alves de Carmargo, nos anos de 1974 a 1977,

Através do Ofício-Circular CFC – DV n. 10/74, convidamos professores universitários para, representando suas Faculdades, uma reunião com esta Presidência, a qual se realizou no dia 7 de junho de 1974. Com a opinião abalizada de todos os professores presentes, numa fase nova que iniciamos no CFC, de portas abertas, pudemos aumentar os nossos conhecimentos e colher subsídios para um dos pontos fundamentais do ante projeto, qual seja: a área do ensino.

Neste contexto, surge a primeira questão a ser explorada nesta pesquisa:

1. Como se deu a criação e evolução do Sistema CFC/CRCs ao longo dos anos, principalmente no que se refere à preocupação deste organismo profissional com a formação adequada de seus membros?

Sabe-se que uma das grandes contribuições do CFC para a Contabilidade brasileira reside nas suas medidas de fiscalização. Sendo assim, entendendo que a fiscalização mais eficaz é a preventiva, o CFC instituiu em 1999, por meio da Resolução CFC nº 853/99, o exame de suficiência em Contabilidade, uma prova a que todos os formados 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. Por ter sido criado por via de resolução interna do CFC, esse exame foi suspenso no ano de 2005 por 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 mediante 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, tendo os candidatos mostrado praticamente o mesmo desempenho das edições anteriores: os contadores obtiveram apenas 30,86% de aprovação, enquanto os técnicos em Contabilidade ficaram com 24,93%. Esse baixo desempenho dos candidatos lança um alerta de que o crescimento quantitativo do número de Instituições de Ensino Superior (IES) no País não vem sendo acompanhado de um acréscimo na qualidade deste ensino, de forma a assegurar uma formação adequada.

De fato, o número de IES que ministram o curso de Ciências Contábeis no Brasil denota franca ascendência. Conforme dados de um levantamento realizado em 2010 pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), autarquia federal vinculada ao Ministério da Educação (MEC), o Brasil dispõe de 893 IES com cursos de

Contabilidade que, juntas, oferecem 1.164 cursos de Ciências Contábeis com 228.597 vagas por ano (MEC, 2012). Ante os resultados apresentados nos exames de suficiência, contudo, esse número está longe de ser comemorado, pelo menos no tocante à qualidade do ensino ofertado.

Consoante este panorama, o ensino de pós-graduação no Brasil também experimenta excepcional crescimento, o que representa um extraordinário ganho na qualidade profissional e acadêmica. Na área contábil, no entanto, esse fenômeno não ocorre em igual proporção. Sabe-se que o quantitativo de IES que realizam cursos de mestrado e de doutorado em Contabilidade está aquém das necessidades de um mercado cada vez mais competitivo. O CFC, sempre preocupado em garantir à sociedade um profissional de qualidade, age 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 o registro profissional.

Por meio do programa de excelência na Contabilidade, parte integrante do programa de educação continuada, o CFC, inicialmente, atuou fortalecendo a formação de professores, fomentando programas de pós-graduação *lato* e *stricto sensu* junto a diversas universidades brasileiras. O foco neste tipo de educação foi feito em função do efeito multiplicador que tem um professor mais bem qualificado para exercer as suas funções. Além disso, destaca-se a importância do ensino formal no desenvolvimento desses profissionais:

O ensino de graduação em Ciências Contábeis tem caracterizado o percurso de formação do contador como um profissional para atuar no mundo dos negócios. Sob a perspectiva da atuação, o perfil desse egresso defronta-se, na atualidade, com um contexto de instabilidade social e econômica no qual busca, além da adequação internacional das normas e procedimentos profissionais, se inserir no processo de internacionalização da economia. Tal formação, além de instrumentalizar o contador para as demandas do mundo produtivo, busca construir um percurso de formação cidadã pelo qual o mesmo possa atuar de forma responsável de acordo com os seus deveres profissionais e éticos. (Laffin & Portella, 2014, p. 75).

A despeito dos esforços realizados, o número de mestres e doutores no Brasil ainda é muito baixo. Dados da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT) revelam que existem, até 30 de setembro de 2014, 3.264 mestres e 275

doutores titulados, resultando em uma média em torno de 2,8 mestres e 0,24 doutor por curso de graduação.

Além disso, conforme investigou Moraes (2009), os mestres em Contabilidade estão concentrados na região Sudeste do País, especialmente no Estado de São Paulo. Com exceção dos Estados do Paraná e Santa Catarina, onde há dispersão de mestres em cidades do interior, nos demais estados onde há presença de mestres, estes estão concentrados nas capitais e respectivas regiões metropolitanas.

Se do lado da oferta tem-se um número ainda pequeno de professores qualificados, no lado da demanda, apresenta-se uma classe contábil que, em setembro de 2012, chegou a 483.466 profissionais registrados, distribuídos conforme Tabela 1, a seguir, necessitando de qualificação para lidar com as novas realidades da profissão.

Tabela 1 – Distribuição da classe contábil no Brasil.

	Contadores	Técnicos em Contabilidade	Total
Homens	161.688	124.166	285.854
Mulheres	128.362	69.250	197.612
Total	290.050	193.416	483.466

Fonte: CFC (2012)

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 considerando as diferenças de resultados expressos ao longo das suas edições, principalmente no que se refere às diferenças regionais identificadas, têm-se a segunda questão a ser explorada nesta pesquisa:

2. Quais os fatores explicativos do índice médio de suficiência do exame do CFC no Brasil e os fatores determinantes da aprovação?

De fato, esta análise segue a linha de outras pesquisas que visam a identificar os elementos determinantes do desempenho tanto de estudantes quanto de profissionais de Contabilidade em exames da área. Apesar desses estudos serem comuns em outros países, principalmente nos Estados Unidos, como os realizados por Eskew e Faley (1988), Nix e Nix (1988), Ashbaugh e Thompson (1993), Davidson (2002), Grant *et al.* (2002), Raghunandan *et al.* (2003), Bagamery *et al.* (2005), Allen e Woodland (2006), Boone *et al.* (2006), Segall *et al.*

(2007) e Barilla *et al.* (2008), no Brasil, tais ensaios são escassos. Sendo assim, espera-se que esta investigação possa favorecer a exploração de elementos importantes em relação ao desempenho dos contadores brasileiros no exame do CFC.

1.3 Objetivos da pesquisa: geral e específicos

A fim de responder às questões de pesquisa, exibidas anteriormente, foi definido o seguinte objetivo geral: analisar a atuação do Sistema CFC/CRCs no desenvolvimento do ensino de Ciências Contábeis e na profissionalização da contabilidade no Brasil, principalmente no que se refere à utilização do exame de suficiência como instrumento de fiscalização preventiva.

Para responder a este objetivo geral, este estudo concentra os seus esforços de investigação e análise nos seguintes objetivos específicos:

1. Investigar como se deu a criação e evolução do Sistema CFC/CRCs ao longo dos anos, principalmente no que se refere à preocupação deste organismo profissional com a formação adequada de seus membros; e
2. Identificar os fatores explicativos do índice médio de suficiência do exame do CFC no Brasil e os fatores determinantes da aprovação.

Vale ressaltar que tais objetivos, sendo trabalhados separadamente em capítulos distintos deste estudo, nada mais são do que etapas de uma mesma investigação, visando a produzir respostas para as questões suscitadas com origem nas reflexões e análises feitas acerca do tema da educação e profissionalização contábil no Brasil.

1.4 Contribuições esperadas da pesquisa

Aguarda-se que a realização desta pesquisa possa contribuir para a literatura da história da Contabilidade, trazendo novos dados sobre a criação e o desenvolvimento dos CFC/CRCs e a sua preocupação com o desenvolvimento da educação contábil, usando a Sociologia das Profissões como enquadramento teórico. Além disso, com a identificação de fatores explicativos da variabilidade do índice médio de aprovação no exame de suficiência, intui-se produzir contribuições acadêmicas no âmbito da educação contábil que também possibilitem aos agentes envolvidos nos processos, nomeadamente nas IES, realizarem um trabalho mais direcionado para as eventuais particularidades de cada região. Este trabalho pode também ser útil para entidades como a CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), que regula e avalia os cursos de pós-graduação *stricto sensu* no Brasil, além de promover e divulgar a produção científica nacional e fomentar a formação de recursos humanos de alto nível.

1.5 Estrutura da pesquisa

No que diz respeito à sua organização, além deste capítulo introdutório, esta pesquisa tem sua estrutura constituída ao longo de duas partes e diversos capítulos. A Parte I é composta pela revisão de literatura, enquanto a Parte II inclui um capítulo com as metodologias de investigação e os resultados dos estudos empíricos realizados. A tese inclui ainda um capítulo de conclusões.

A Parte I é composta por 4 capítulos. O capítulo 2 comporta a revisão de literatura onde são explorados aspectos relativos à evolução do Sistema CFC/CRCs e à sua preocupação ao longo do tempo com a educação contábil. Esta discussão é dividida em duas seções, antes e após a criação do sistema CFC/CRCs, considerando, dessa forma, o aparecimento do CFC como marco histórico na análise da evolução da educação contábil.

No capítulo 3, está a revisão da literatura relativa ao panorama atual da educação contábil brasileira e à preparação técnica do profissional de Contabilidade, incluindo o exame de acesso à profissão. A primeira seção visa a contextualizar o tema da educação contábil no Brasil. Esta cuida das questões referentes ao ensino da Contabilidade no País, sendo indicada uma visão geral do ensino em Contabilidade no Brasil e da importância do exame de suficiência do CFC. Na segunda seção, mostram-se aos indicadores usados no Brasil para avaliar o ensino superior, enquanto na terceira seção, está o exame de acesso à profissão no Brasil e em outros países. Por fim, é feita a revisão de estudos empíricos sobre os determinantes do sucesso na aprovação no exame de acesso à profissão. Esta revisão consiste na base teórica usada no levantamento das hipóteses que servem de base à análise estatística efetuada na parte empírica.

No capítulo, 4 são delineadas as perspectivas teóricas que ajudarão na explicação dos resultados obtidos na parte empírica. Assumirá especial relevo a literatura sobre Sociologia das Profissões e, particularmente, o papel da educação e dos diplomas para o conhecimento das profissões, nomeadamente da profissão contábil. Este capítulo proporciona a análise teórica que é fundamental para interpretar a postura do CFC relativamente à educação contábil e ao exame de acesso à profissão.

A Parte II inclui 4 capítulos. No capítulo 5 são expostos os aspectos metodológicos referentes aos métodos de pesquisa e técnicas de coleta e análise de dados utilizadas para a consecução de todos os objetivos postos anteriormente. Inicialmente são apontadas as fases de investigação relativas ao primeiro objetivo específico, que trata do desenvolvimento do sistema CFC/CRC ao longo do tempo, bem como a preocupação que sempre teve com a formação e o desenvolvimento profissional da classe contábil. O tema é explorado numa vertente histórica, usando dados recolhidos no arquivo do CFC em Brasília, bem como outros documentos disponibilizados pelos conselhos regionais de Contabilidade, como publicações, relatórios, atas

de reunião, sendo utilizada uma abordagem qualitativa de índole interpretativa. Dentro das fontes de arquivo usadas, incluem-se entrevistas encontradas em arquivo e que foram realizadas junto a ex-presidentes dos conselhos, bem como antigos profissionais da área de Contabilidade, que, por também abordarem a educação contábil, se revelam úteis para este estudo. Posteriormente, são indicadas as fases de investigação relativas ao segundo objetivo específico, que trabalha os fatores explicativos da variabilidade do índice médio de aprovação no exame de suficiência do CFC no Brasil com suporte em uma abordagem quantitativa e de índole positivista.

Em seguida, no capítulo 6, são expressos os resultados empíricos relativos ao estudo da criação e desenvolvimento do sistema CFC/CRC, bem como o papel atribuído à formação e à aquisição de diplomas para o desenvolvimento profissional da classe contábil. Este capítulo usa a Teoria da Sociologia das Profissões para interpretar os resultados.

No capítulo 7 são exploradas questões referentes ao ensino da Contabilidade no País e a avaliação feita com base na análise dos dados dos índices do exame de suficiência do CFC. Neste capítulo são mostrados os resultados da fase quantitativa da pesquisa, com origem nos dados colhidos junto ao CFC relativos aos exames, incluindo a análise descritiva, de correlações e de regressão logística múltipla. O objetivo é chegar aos determinantes dos resultados dos exames de suficiência do CFC.

Por fim, no capítulo 8, seguem as conclusões desta pesquisa, as suas principais contribuições para o campo das Ciências Contábeis, juntamente com algumas observações acerca das suas limitações, oriundas dos métodos e dos dados de pesquisa utilizados, terminando com perspectivas para mais pesquisas que venham a complementar e a fazer evoluir o conhecimento constituído com base neste trabalho.

PARTE I – REVISÃO DA LITERATURA

CAPÍTULO 2 - O SISTEMA CFC/CRCs E A EDUCAÇÃO CONTÁBIL NO BRASIL: PERSPECTIVA HISTÓRICA

O ensino da Ciência Contábil está sempre se atualizando e se adaptando à realidade mundial. Como destacado por Moraes Júnior *et al.* (2014, p. 40),

As mudanças recentes na Contabilidade, a qual tem migrado de normas baseadas em regras para normas baseadas em princípios, tem exigido do profissional contábil a capacidade de exercer julgamentos profissionais, pois regras baseadas em princípios não trazem detalhes quanto à sua aplicação, configurando-se como subjetivas. Nesse contexto, o profissional, baseado em seu conhecimento e experiências, interpreta e decide quais critérios utilizar. Desta forma, a formação acadêmica é um item importante para o desempenho de sua atividade.

No Brasil, principalmente no século imediatamente 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 acompanhe as mudanças da economia globalizada. De fato, essa evolução foi percebida no ensino superior brasileiro como um todo, como narra Martins (2000, p. 42):

No intervalo de pouco mais de 30 anos, o sistema de ensino superior brasileiro passou por expressivas mudanças em sua morfologia. No início dos anos 60, contava com cerca de uma centena de instituições, a maioria delas de pequeno porte, voltadas basicamente para atividades de transmissão do conhecimento, com um corpo docente fracamente profissionalizado. Esses estabelecimentos vocacionados para a reprodução de quadros da elite nacional, em geral cultivando um ethos e uma mística institucional, abrigavam menos de 100 mil estudantes, com predominância quase absoluta do sexo masculino. Tal quadro contrasta fortemente com a complexa rede de estabelecimentos constituída ao longo desses anos, portadora de formatos organizacionais e tamanhos variados. Esse sistema absorve hoje 2,1 milhões de alunos matriculados na graduação e aproximadamente 78 mil alunos nos cursos de pós-graduação *stricto sensu*, que cobre todas as áreas do conhecimento. Nesse processo de mudanças, houve a incorporação de um público mais diferenciado socialmente, o aumento significativo do ingresso de estudantes do gênero feminino, a entrada de alunos já integrados no mercado de trabalho e o acentuado processo de interiorização e de regionalização do ensino. Na trajetória dessas transformações, forma-se um campo acadêmico extremamente complexo em virtude das diferentes posições ocupadas por essas instituições diante dos indicadores que comandam o funcionamento desse espaço social, como a qualidade do ensino oferecido, a titulação do corpo docente, a capacidade científica instalada, os formatos organizacionais desses estabelecimentos, o prestígio e o reconhecimento social e simbólico dos distintos estabelecimentos que o integram.

Neste sentido, este capítulo tem como foco fazer uma narração histórica da evolução da educação contábil no Brasil. O capítulo é dividido em duas seções, fazendo-se uma discussão sobre a educação contábil no Brasil antes e depois da criação do sistema CFC/CRCs, de forma a contextualizar esse cenário e fundamentar as discussões em torno do primeiro objetivo específico deste trabalho, que tem como foco a criação e evolução do sistema CFC/CRC.

2.1 A educação contábil no Brasil antes da criação do sistema CFC/CRCs

“O estudo da história da Contabilidade é tão necessário quanto conhecer e participar de seu presente, para que possamos preparar o futuro”. (Bacci, 2002, p. 12). A história da Contabilidade no Brasil começa lentamente, seguindo o ritmo das primeiras sociedades civilizadas brasileiras fundadas pelos portugueses alguns anos após o Descobrimento. Em 1551, foi designado o primeiro contador. O Rei D. João III nomeia Brás Cubas para o cargo de Provedor da Fazenda Real e Contador das Rendas e Direitos da Capitania e em 1561 foi criado o Conselho de Fazenda para a administração financeira das colônias (Rodrigues, 1985).

O ensino do Comércio e da Contabilidade por partidas dobradas no Brasil começou com a chegada da Família Real ao Brasil, em 1808, e D. João, o Príncipe Regente, mais tarde Rei D. João VI. A corte e o governo português fugiram para evitar ser capturados pelas tropas napoleônicas. Chegaram à Bahia em 18 de janeiro de 1808; em março de 1808, a corte e o governo foram transferidos para o Rio de Janeiro, e aí transformaram a colônia em metrópole (Rodrigues & Sangster, 2013). A transformação do Rio de Janeiro na nova capital do Império exigiu uma reorganização das finanças públicas. Pelo Alvará de 28 de junho de 1808, D. João criou o Erário Régio, no Rio de Janeiro, imitando a Carta de Lei de 1761, com o objetivo de centralizar a coleta de dinheiros públicos e a administração do tesouro,

[...] que sendo indispensavel nas actuaes circumstancias do Estado estabelecer quanto antes nesta Cidade Capital um Erario ou Thesouro Geral e Publico, e um Conselho da minha Real Fazenda, para a

mais exacta administração, Arrecadação, Distribuição, Assentamento e Expediente della, de que pende a manutenção do Throno, e o bem commum dos meus fieis vassallos; pois que as dilações em semelhantes negocios são de gravissimas consequencias: tendo por uma parte consideração à utilidade que resultou à minha Real Fazenda da observancia das saudaveis Leis de 22 de Dezembro de 1761. (P. 74).

Esta lei introduziu a partida dobrada na Contabilidade governamental brasileira. Tal como aconteceu com a Carta de Lei de 1761, a partida dobrada teria uma aplicação limitada e só deveria ser usada em três Contadorias gerais: 1. Cidade do Rio de Janeiro e região, 2. África Oriental, Ásia portuguesa, e as regiões brasileiras: Minas Gerais, São Paulo, Goiás, Mato Grosso e Rio Grande de São Pedro do Sul, 3. Ilhas de Cabo Verde, Açores, Madeira, África Ocidental e as seguintes regiões do Brasil: Bahia, Pernambuco, Maranhão, Pará e Piauí (Rodrigues & Sangster, 2013). Esta aplicação limitada da partida dobrada resultou (tal como havia acontecido em Portugal) do número limitado de brasileiros que na época sabiam partidas dobradas. A criação de Aulas do Comércio no Brasil era importante para formar os contadores que haveriam de trabalhar no Erário Régio. (Bacci, 2002; Peleias *et al.*, 2007; Araújo & Rodrigues, 2013).

As Aulas de Comércio e o Erário Régio criadas por D. João, no Brasil, imitaram o que havia acontecido no tempo do seu avô e do Marquês de Pombal, e foram consideradas tecnologias contábeis de governo¹ necessárias para conectar o império à nova metrópole (Rodrigues & Sangster, 2013). Tal como aconteceu em Lisboa, a Aula de Comércio do Rio de Janeiro deveria ser financiada pelo Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação deste Reino e todos os Seus Domínios Ultramarinos, que foi criada também no Brasil pelo Alvará de 23 de agosto de 1808. Outro Alvará, de 15 de julho de 1809, deu permissão à Junta para recolher vários impostos sobre transações comerciais para apoiar as despesas das Aulas de Comércio (“onde meus vassallos podem aprender esta útil [mercantil] profissão”). (Alvará de 15 de julho de 1809, p. 93) (Rodrigues & Sangster, 2013).

O Alvará referia “Aulas de Comércio” (plural), pois a intenção era criar por este mesmo Alvará várias Aulas de Comércio: no Rio de Janeiro e em várias outras províncias, incluindo a

¹ Rodrigues e Sangster (2013) definem tecnologias contábeis de governo como as atividades do governo que visam normalizar as atividades contábeis, tais como, educação contábil, Contabilidade pública, e a organização da profissão contábil.

Bahia, Pernambuco e Maranhão. Araújo e Rodrigues (2013) argumentam que isto pode ser verificado pela leitura do Edital que anunciava vagas de professores para as Aulas de Comércio do Rio de Janeiro, Bahia, Pernambuco e Maranhão. Estas Aulas de Comércio eram uma extensão da Aula de Lisboa, fundada em 1759 pelo Marquês de Pombal, pois usavam para o seu funcionamento os mesmos Estatutos e os mesmos regulamentos (nomeadamente o regulamento disciplinar dos alunos) (Araújo & Rodrigues, 2013).

A Aula de Comércio do Rio de Janeiro começou a operar em 1810 e o seu primeiro professor, José Antônio Lisboa, tinha sido aluno do 11º curso da Aula de Comércio de Lisboa (Araújo & Rodrigues, 2013). O mesmo aconteceu com as outras Aulas de Comércio do Brasil, mas começaram mais tarde, dado que foi difícil encontrar professores, apesar dos editais terem sido publicados em Portugal. As vagas para as Aulas do Maranhão e da Bahia só foram preenchidas em 1815 e 1814, respectivamente; a Aula de Comércio de Pernambuco só começou em 1821. Todas as Aulas de Comércio tiveram como primeiros professores antigos alunos da Aula de Comércio de Lisboa (Araújo & Rodrigues, 2013).

Rodrigues e Sangster (2013) e Araújo e Rodrigues (2013) argumentam que todas as tecnologias contábeis adotadas por D. João VI foram mantidas após a independência, em 1822 (ver também Fernandes, 2005) e embora não tenham sido a causa, ajudaram o Brasil a ficar pronto para a independência e contribuíram para o “nascimento” de uma nação (ver também Neu e Graham, 2006, para o caso do Canadá). O Brasil usou estas tecnologias de governo depois da sua independência e só em 1858 foram criados os Estatutos do Instituto Comercial do Rio de Janeiro (Decreto nº 1763 de 14 de maio 1856).

De acordo com Rodrigues *et al.* (2013) e Schmidt (1996), a Contabilidade brasileira sempre foi alvo de uma ampla influência da legislação. Uma das primeiras grandes manifestações da legislação no cenário brasileiro foi o Código Comercial de 1850, que instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração anual da demonstração do Balanço Geral. Este documento seria essencial na formação dos contabilistas que se graduavam então no Instituto Comercial do Rio de Janeiro. Teles (1989) enfatiza a importância do Código Comercial brasileiro, ressaltando a carência que o Brasil tinha deste documento legal referente

ao seu sistema comercial, destacando a sua utilização ainda hoje em determinadas decisões jurídicas. Também Bacci (2002, p. 53-54) argumenta:

Em 1850, depois de 16 anos de discussão pela Câmara, foi editada a Lei nº 556 de 25 de junho, instituindo o Código Comercial Brasileiro. Este código tinha por objetivo disciplinar toda a relação mercantil existente na época. Em seu artigo 10 determinava as obrigações comuns a todos os comerciantes que são: registra-se no órgão do comércio antes de iniciar suas atividades; escriturar regularmente os livros comerciais obrigatórios; e levantar balanço patrimonial a cada ano. Uma das preocupações do legislador ao elaborar o Código Comercial foi a uniformização do sistema de escrituração comercial, e podemos dizer que foi a primeira norma editada, mesmo através de lei e sem explicitar quanto as normas contábeis, e que procurou harmonizar a Contabilidade, instituindo a forma de escrituração e a das demonstrações contábeis, apenas denominada, na época, de Balanço Geral.

Outros pontos marcaram a segunda metade do século XIX. Em 1860, o governo imperial aprovou a lei 1.083, a primeira lei das sociedades anônimas brasileiras, tornando o guarda-livros uma das primeiras profissões liberais regulamentadas no Brasil (Rodrigues, 1985; Peleias & Bacci, 2004; Rodrigues *et al.*, 2013). O Art. 2 afirmava que na “organização e regime das Companhias e Sociedades Anonymas, assim civis como mercantis, observar-se-hão as seguintes disposições”; e no § 9º pode ler-se: “Os gerentes ou directores das Companhias ou Sociedades Anonymas, de que trata o § 1º deste artigo, serão obrigados a publicar e remetter ao Governo, nos prazos e pelo modo estabelecido nos seus Regulamentos, os balanços, demonstrações e documentos que por estes forem determinados, sob pena de multa de 100\$ a 1000\$ por cada falta ou omissão”. Poucos meses depois, o Decreto nº 2679 foi emitido para regular o relato financeiro e as divulgações requeridas pelo Governo (Ricardino & Iudícibus, 2002). Na subsecção 2 do artigo 1, exigia-se que os balanços fossem apresentados de acordo com o formato que era definido no anexo (Rodrigues *et al.*, 2011). Esta lei pode ser considerada como o primeiro passo na normatização contábil no Brasil e guiou o relato financeiro nos 80 anos seguintes (Ricardino & Iudícibus, 2002).

Em 1863, D. Pedro II, Imperador do Brasil, reorganizou o ensino comercial e alterou os estatutos definidos para o Instituto Comercial do Rio de Janeiro (decreto 3058). Este decreto estabelecia que o Instituto deveria oferecer um curso preparatório e outro profissional (Rodrigues *et al.*, 2011). O curso profissional, que era nos últimos anos das Aulas de Comércio de dois anos, passou a ser de quatro anos. A escrituração contábil passou a ser ensinada no terceiro e quarto anos. Este Instituto foi extinto em 1882 em razão de: pouca atratividade em relação a outros cursos; dificuldades dos alunos em atenderem as exigências para ingresso no

curso; e dificuldade do Instituto em atender as necessidades do comércio da então capital do Brasil (Bielinski, 2000). Mais tarde, em 1902, foi instituída a Academia de Comércio do Rio de Janeiro.

Com a expansão da indústria do café, o centro da economia brasileira movia-se do Rio de Janeiro para São Paulo, o que trouxe a necessidade de mais guarda-livros na região. Na época existiam apenas 12 guarda-livros na região, todos com apelidos portugueses (Marques, 1983, citado por Ricardino, 2000). O ensino comercial desenvolveu-se em São Paulo por iniciativa privada, não havendo na época qualquer regulamentação estatal (Polato, 2008). Assim, em 1893, foi criada a Escola Politécnica de São Paulo que tinha um curso de Contabilidade reconhecido para efeitos profissionais (Martins *et al.*, 2006; Rodrigues *et al.*, 2011). Um pouco mais tarde, em 1902, aparece, também em São Paulo, a Escola Prática de Comércio, que, de acordo com Peleias *et al.* (2007), embora privada, tinha o estatuto de entidade de interesse público. Em 1907, esta Escola passa a designar-se como Escola de Comércio Álvares Penteado, como reconhecimento a um dos fundadores pela doação de um importante edifício onde ficou localizada a sede desta Escola (Polato, 2008).

Os diplomas expedidos pela Escola de Comércio Álvares Penteado e pela Academia de Comércio do Rio de Janeiro foram oficialmente reconhecidos pelo Decreto Federal nº 1339, de 9 de janeiro de 1905, sendo reconhecidos os cursos de Guarda-Livros e Perito-Contador. Para Machado (1982), este decreto, embora seja um marco na organização do ensino comercial no Brasil, tinha na época um escopo bem mais limitado, ou seja, restringia-se a reconhecer este tipo de ensino como de utilidade pública e a organizar os cursos da Academia de Comércio do Rio de Janeiro e da Escola Prática de Comércio de São Paulo. Em 1923, os graduados de várias escolas passaram a ser reconhecidos pelo Estado por meio do Decreto No.4724-A. Sobre este fato, narra Bacci (2002, p. 60):

Em 1905 através do decreto 1339 é reconhecida a Academia de Comércio do Rio de Janeiro como instituição de utilidade pública e reconhecidos os diplomas expedidos por ela e pela Escola Prática de Comércio de São Paulo e pela extinta Academia de Comércio de Juiz de Fora. Na ocasião institui dois cursos, um denominado curso geral e outro de curso superior, constando no curso geral entre as disciplinas a de Escrituração Mercantil, o que caracterizava a presença da Contabilidade no ensino comercial. Posteriormente, em 1923, pelo Decreto nº 4724-A de 23 de agosto, são equiparados os diplomas da Academia de Ciências Comerciais de Alagoas e de outras instituições de ensino aos da Academia de Comércio do Rio de Janeiro e define, ainda, qual a organização a ser seguida no ensino oficial das ciências econômicas e comerciais.

Em 1926, o ensino técnico de Contabilidade foi regulamentado de novo pelo governo brasileiro pelo Decreto nº 17329. Este disposto estabeleceu que o ensino devia ser essencialmente prático e devia apontar para treinar técnicos especializados em Contabilidade. Neste contexto, tal como apontado em Rodrigues *et al.* (2004, 2007), para o caso português, destaca-se também no Brasil o papel do Estado como agente promotor no desenvolvimento do ensino comercial, mostrando que o interesse da esfera pública do desenvolvimento do ensino da Contabilidade, incluindo o ensino do comércio, não é algo recente.

O Decreto Lei nº 17329 de 28 de maio de 1926, regulamentou o ensino técnico comercial, obrigando aos estabelecimentos de ensino reconhecidos oficialmente, manter um curso geral em quatro anos equivalente ao atual ensino fundamental, onde a forma de ingresso era através de exame de admissão. Facultativamente estes estabelecimentos podiam oferecer um curso superior em três anos, sem a necessidade de exame de ingresso, pois a condição básica para realizá-lo seria a conclusão do curso geral. E ainda poderia oferecer curso de especialização, destinados a profissões determinadas, tais como Atuária e Perícia Contábil. (Araújo, 2002, p. 18).

A Revolução Brasileira de 1930 trouxe Getúlio Vargas ao poder que governou o Brasil durante os 15 anos seguintes, primeiro como presidente provisório (1930-1934), depois como presidente constitucionalmente eleito (1934-1937) e, finalmente, como ditador do Estado Novo pseudofascista (Estado Novo) (1937-1945) (Bak, 1983; Rodrigues *et al.*, 2011). O objetivo de Getúlio Vargas era acelerar a transição de uma sociedade agrária para uma sociedade industrial, utilizando um modelo de Estado centralizado corporativista (Mertz, 1996). Para conseguir isso, o governo de Vargas sabia que era necessário melhorar o ensino técnico.

Em 30 de junho de 1931, foi assinado o Decreto nº 20158, que reorganizou o ensino comercial brasileiro. No mesmo ano, como narrado por Araújo (2002, p. 19),

Foi criado o Conselho Consultivo do Ensino Comercial, cujo presidente era o Ministro da Educação e Saúde Pública e reformulada a Superintendência de Fiscalização dos estabelecimentos de ensino comercial que passou a denominar-se Superintendência do Ensino Comercial que tinha como função fiscalizar os estabelecimentos de ensino comercial reconhecidos, ou em processo de reconhecimento e registrar os diplomas. A estrutura do ensino comercial a partir do Decreto nº 20158 passou a ser mais complexa, com sete cursos que serão enumerados a seguir:

Curso Propedêutico (Formação Geral);

Cursos Técnicos;

Guarda-livros;

Atuário;

Perito-contador;

Secretário;

Administrador-vendedor;

Cursos Superior de Administração e Finanças;

Curso Elementar de Auxiliar do Comércio.

O Decreto ainda determinava o recebimento do diploma de bacharel em Ciências Econômicas para aqueles que completassem o curso superior de Administração e Finanças, com duração de três anos. Aqueles que concluíssem o curso técnico de dois anos receberiam o título de guarda-livros e seria concedido o título de perito contador para os que concluíssem o curso técnico de três anos (Bacci, 2002). Para se tornar um contador certificado, era necessário ter o diploma de uma escola autorizada pela Superintendência do Ensino Comercial (Título III do Decreto 20158) (Rodrigues *et al.*, 2011). Em 1932, o decreto no. 21033 foi emitido, exigindo que os documentos e os livros da Contabilidade fossem assinados por um contabilista certificado, pois caso contrário não teriam validade legal, o que fez aumentar a procura por estes cursos (Rodrigues *et al.*, 2011).

O Decreto no. 20158, de 30.06.1931, regulamentou a profissão de contador e reorganizou o ensino comercial, dividindo-o nos níveis propedêutico, técnico e superior. O propedêutico exigia o mínimo de doze anos para ingresso e realização de exames admissionais. No técnico, dividiu o ensino comercial em ramificações: secretário, guarda-livros e administrador-vendedor, com duração de dois anos, e atuário e perito contador, com duração de três anos. A análise da grade curricular revela a oferta de disciplinas contábeis aplicadas aos negócios mercantis, industriais, agrícolas e bancários. O Decreto-lei no. 1535, de 23.08.1939, mudou a denominação do Curso de Perito Contador para Curso de Contador. Ao encerrar as mudanças nos cursos profissionalizantes, o Decreto-lei no. 6141, de 28.12.1943, estabeleceu as bases de organização e de regime do ensino comercial, desdobrando-o em dois ciclos: o primeiro com um curso comercial básico e um segundo com cinco cursos de formação, denominados cursos comerciais técnicos, dentre eles o de Contabilidade. Na mesma data, o Decreto no. 14373 regulamentou a estrutura dos cursos de formação do ensino comercial. (Peleias *et al.*, 2007, p. 26).

O número de graduados em comércio foi crescendo, quer nas escolas públicas, quer nas privadas, em consequência de um mercado de trabalho emergente (Rodrigues *et al.*, 2011). No setor público, era dada preferência a quem se tivesse formado nas escolas comerciais reconhecidas (art. 76 e 77 do Decreto no.20158).

Posteriormente, o Decreto-Lei nº 7988, de 1945, consolidou o ensino técnico em grau superior, sendo instituído o curso de nível universitário de Ciências Contábeis e Atuariais (Camargo, 1991). “É nesse cenário que surge o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais, por meio do Decreto-lei nº. 7988, de 22.09.1945, com duração de quatro anos, concedendo o título de Bacharel em Ciências Contábeis aos seus concluintes”. (Peleias *et al.*, 2007, p. 27). No

mesmo ano, o governo do Estado de São Paulo instituiu, com o Decreto-lei no. 15601/46 a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas (hoje, Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade) da Universidade de São Paulo. Os dois cursos iniciais da Faculdade eram o de Ciências Econômicas e o de Ciências Contábeis e Atuariais (Martins *et al.*, 2006). O curso de Ciências Contábeis e Atuariais incluía disciplinas de Contabilidade como Contabilidade geral, Contabilidade industrial e agrícola, Seguros, Contabilidade pública, Contabilidade bancária e Auditoria (Rodrigues *et al.*, 2012). Apareceu também o primeiro centro de investigação em Contabilidade na mesma universidade (Iudícibus, 2006). O ensino da Contabilidade neste período na Universidade de São Paulo era influenciado pela Escola Italiana (Sá, 2008).

Em 1946, outras escolas superiores brasileiras responderam também a esta legislação criando o bacharelado em Ciências Contábeis (Rodrigues *et al.*, 2011). O reconhecimento da Contabilidade como saber universitário favoreceu o reconhecimento da profissão. A prática profissional da Contabilidade foi regulamentada logo a seguir, em 1946. Com a promulgação do Decreto-lei nº 9295, em 1946 deu-se a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos conselhos regionais de Contabilidade (CRC) destinados a fiscalizar o exercício das profissões de contador (Bacharel em Ciências Contábeis), técnico de Contabilidade (detentores do curso de escolas comerciais) e de guarda-livros (apenas possuíam experiência prática) (Hermes, 1986). Como constatação da revisão da literatura, pode-se concluir, desde já, que a regulamentação do ofício surgiu com o aparecimento do ensino universitário na área da Contabilidade no Brasil.

2.2 A educação contábil no Brasil após a criação do sistema CFC/CRCs

A profissão contábil muito evoluiu na década de 1940. Segundo apontam Machado e Nova (2009, p. 3): “Desde quando se deu a oficialização da Contabilidade no Brasil, no dia 27 de

maio de 1946, a profissão não parou de evoluir. Novas faculdades foram criadas. A teoria contábil, até então influenciada principalmente pelos europeus, foi substituída por idéias norte-americanas mais progressistas”.

Em 1951, Vargas regressou ao poder, então pelo voto popular. Ele continuava a enfatizar o papel da Contabilidade no apoio às atividades governamentais (Vargas, 1951, p. 156). A crescente especialização que se verificou em consequência das políticas de desenvolvimento de Vargas (“os técnicos especializados de que nós tanto necessitamos” (Vargas, 1938), por via do Decreto nº 1401, de 31 de julho de 1951, o curso de Ciências Contábeis e Atuariais foi desdobrado em Ciências Contábeis e Ciências Atuariais, passando os concludentes do curso de Ciências Contábeis a receber o título de bacharel em Ciências Contábeis.

No período de 1955 a 1963, com a adoção do “Plano Metas” do Presidente Juscelino Kubitschek, o Brasil teve um forte crescimento econômico. O aparecimento da indústria automóvel no final dos anos 50 consolidou as práticas contabilísticas americanas em razão da influência de companhias internacionais associadas a esta indústria (Rodrigues *et al.*, 2011; 2012). A influência da Escola Italiana (patrimonialismo) no ensino da Contabilidade começa a desaparecer no final da década de 1950 na Escola de São Paulo, para se seguir cada vez mais a Escola Americana (Rodrigues *et al.*, 2011; 2012). Em 1958, a lei 3384 estabeleceu o novo perfil do profissional de Contabilidade: contadores e técnicos de Contabilidade; a categoria de guarda-livros deixa de existir e é integrada na categoria de técnicos de Contabilidade.

Num período de crescente industrialização que se verificou no governo populista de Juscelino Kubitschek (1956-1961), a educação contábil também se adaptou a um ambiente em mudança. Assim, em 1960, surge o Conselho Federal de Educação (CFE). Em 1962, o CFE emite a opinião 397, que muda o ensino da Contabilidade, classificando os cursos em ensino básico e ensino profissional. Adicionalmente, em 1963, determina os requisitos mínimos e o número de anos de ensino para chegar a uma profissão regulamentada. Também, em 1961, surgem as primeiras pós-graduações (Lei nº4024) (Rodrigues *et al.*, 2011; 2012).

A partir de 1955, com o Plano de Metas de Juscelino Kubitschek, o país atingiu o auge desenvolvimentista, com altas taxas de crescimento do PIB até 1963. Ainda para o período considerado, Villela (2005, p.49-50) aponta maior participação do setor secundário ou industrial em

relação ao setor primário da economia, além da crescente participação na produção de bens duráveis e de capital. Os profissionais desses setores encontravam mercado de trabalho bastante favorável. Nesse período de intensas mudanças, foi necessário adequar os perfis profissionais e, conseqüentemente, dos currículos dos cursos superiores. Grandes mudanças ocorreram no ensino superior nos anos 1960, com reflexos nos cursos de Ciências Contábeis. Essas mudanças foram motivadas pela Lei nº. 4024, de 20.12.1961, que fixou as Diretrizes e Bases da Educação Nacional e criou o Conselho Federal de Educação (CFE), fixando os currículos mínimos e a duração dos cursos superiores voltados à formação de profissões regulamentadas. O Parecer CFE nº. 397/62 promoveu uma grande mudança no ensino de Ciências Contábeis, ao dividir esses cursos nos ciclos de formação básica e profissional. As disciplinas contábeis foram concentradas no ciclo de formação profissional, com Contabilidade Geral, Contabilidade Comercial, Contabilidade de Custos, Auditoria e Análise de Balanços. A Resolução CFE sem número, de 8.02.1963, fixou os mínimos de duração do curso de Ciências Contábeis e ratificou o Parecer CFE nº. 397/62. (Peleias *et al.*, 2007, p. 27).

O Brasil vivia também um período de elevadas taxas de inflação. Em 1958, a Lei nº 3470 introduziu a correção monetária no Brasil, facultando a atualização monetária dos ativos “fixos” das empresas. O período do Presidente Goulard (1961–1964) foi marcado por elevadas taxas de inflação. O período de 1964 a 1976 foi importante para a contribuição do Brasil para a chamada “Escola da indexação monetária”. Em julho de 1964, por meio da Lei 4357, a correção monetária do Ativo Imobilizado passa a ser obrigatória e sujeita a tributação (Toledo Filho, 1980).

Vários estudiosos da Universidade de São Paulo contribuíram para o estudo da Contabilidade de inflação no Brasil. Ludícibus escreveu a sua tese de doutoramento (1966) e de Docência-Livre neste tópico (1968). Também Martins (1979) contribuiu para a Escola Brasileira de correção monetária, considerando vários aspectos dos lucros e da alavancagem financeira no Brasil. Douppnik (1986; 1996) e Douppnik e Salter (1997) foram os maiores estudiosos internacionais sobre os contributos do Brasil para a Contabilidade de inflação. Douppnik (1986) considerou que a evolução desta matéria no Brasil se pode dividir em: antes de 1964; 1964-1976; e 1976-1986. O Brasil acabaria também por ter taxas de inflação elevadas após 1986 e até ao final da primeira metade da década de 90.

O regime militar no Brasil foi instaurado em 1964. Na década de 1960 ocorreram acréscimos à legislação que implicaram, de acordo com Gomes (1978, p.8), “em maiores controles fiscais e contábeis, tanto para órgãos públicos como para empresas particulares”. Dentre elas, destacam-se a Lei Orçamentária (Lei nº 4320, de 17 de março de 1964), a Lei de Reforma Bancária (Lei nº 4595, de 31 de dezembro de 1964), a Lei de Mercado de Capitais (Lei nº 4728, de 14 de julho de 1965) e a Reforma Administrativa (Decreto-lei nº 200, de 25 de

fevereiro de 1967). Nessa mesma década teve início uma nova fase de desenvolvimento do ensino da Contabilidade no País. Consoante Araújo (2002, p. 22-23),

A segunda etapa teve início no ano de 1964, com a introdução de uma metodologia nova para o ensino da Contabilidade, baseada na Escola Norte Americana, mais precisamente no livro “Introductory Accounting” de Finney & Miller. Os professores do Departamento de Contabilidade da FEA/USP publicaram o livro “Contabilidade Introdutória” também baseado na escola Norte Americana, que até hoje é adotado em quase todas as faculdades brasileiras. [...] O Brasil ingressou numa nova era, pois além de terem sido derrubados alguns tabus, também foram definidos alguns critérios da maior importância para fins de apresentação de informações patrimoniais e financeiras e ainda pelo fato de ter-se ingressado em uma área especialíssima de “Correção Monetária Integral” das referidas demonstrações. Isso vem a ser um passo importante no desenvolvimento da Contabilidade brasileira, com repercussão internacional, dado que o país passou a ser pioneiro nessa área.

A história da Contabilidade moderna no Brasil começa nos anos 1970 com o desenvolvimento do mercado de capitais e as reformas no sistema financeiro (Niyama & Silva, 2005; Rodrigues *et al.*, 2012). A Lei de Mercados de Capitais cria a figura do auditor independente e em 1971 foi criado o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IAIB). Em 1 de julho de 1982, o IAIB passou a utilizar a sigla IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil).

Com o Presidente Geisel (1974–1979), e o seu sucessor, Presidente Figueiredo (1979–85) o ambiente democrático começou a ser recuperado no Brasil. Esta alteração ideológica levou a mais alterações na Contabilidade e Auditoria, tendo havido um reforço da influência americana, com a publicação de uma nova lei das sociedades anônimas, considerada cópia do Modelo de Negócio do *Corporation Act* dos EUA e como útil para apoiar o desenvolvimento do mercado de capitais (Rodrigues *et al.*, 2012). No dia 15 de dezembro de 1976, foi aprovada a Lei nº 6404, Lei das Sociedades por Ações (S.A.), iniciando uma nova fase da história da Contabilidade brasileira. Segundo Teles (1989, p.52), esta lei foi criada “dada a necessidade de aprimorar a qualidade das informações contábeis e da sua ampla difusão, de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da empresa e de seu desempenho econômico”.

Já no início da década de 1990, ganha destaque neste contexto a Resolução nº 03/92, conforme indicada por Peleias *et al.* (2007, p. 28):

Em 1985, o controle político volta aos civis. A partir de 1989 retorna a eleição direta para Presidente da República e, em 1994, inicia-se a estabilidade inflacionária, com o Plano Real. É nesse cenário que voltam a ocorrer mudanças no ensino superior de Contabilidade, em especial a partir da década de 1990. A Resolução CFE nº. 03, de 3.10.1992, fixou os conteúdos mínimos e a duração dos cursos de

Graduação. Para Ciências Contábeis, a duração estabelecida foi de 2.700 horas/aula, integralizadas no máximo em sete e no mínimo em quatro anos para o período diurno e cinco para o noturno. Fixou também normas para que as instituições de ensino superior elaborassem os currículos para o curso de Ciências Contábeis, definindo o perfil do profissional a ser formado. A Resolução nº. 03/92 trouxe contribuições para o ensino da Contabilidade no Brasil, ao introduzir várias novidades. A análise de seu teor revela que os currículos plenos foram elaborados para estimular o conhecimento teórico e prático e permitir o competente exercício da profissão, com vistas às atribuições específicas conferidas por meio do diploma, em âmbito nacional. Procurou, ainda, assegurar condições para o exercício profissional com competência e ética perante a sociedade. Essa Resolução agrupou as disciplinas em três categorias de conhecimentos: Categoria I: conhecimentos de formação geral e de natureza humanística; Categoria II: conhecimentos de formação profissional e Categoria III: conhecimentos ou atividades de formação complementar. As disciplinas contábeis foram concentradas nas categorias II e III. A categoria II reuniu disciplinas contábeis exigidas na formação superior, conhecimentos eletivos a critério das instituições e as “Contabilidades Aplicadas”. A categoria III reuniu conhecimentos ou atividades de formação complementar, obrigatórios de formação instrumental e atividades obrigatórias de natureza prática, a critério de cada instituição.

Esta Resolução, além da divisão dos conhecimentos em três categorias, também determina sua proporção no total do curso: na Categoria I (de 15% a 25%), na Categoria II (55% a 75%) e na Categoria III (10% a 20%) (Silva & Martins, 2006).

Em 1997, a Lei nº 6404/76 das sociedades por ações foi objeto de sua primeira grande alteração com a Lei nº 9.457, que também alterou a redação da Lei nº 6.385/76, seguindo as tendências do movimento de novas regras de Governança Corporativa que estava começando a ganhar forças no Brasil (principalmente introduzindo mecanismos de proteção aos acionistas minoritários) (Rodrigues *et al.*, 2012). No âmbito da educação, destaca-se o Edital 04/97, da Secretaria de Educação Superior, que teve como objetivo discutir novas diretrizes curriculares e definir critérios de avaliação desses cursos. As suas orientações, conforme Bacci (2002, pp. 69-70) foram as relativas às questões a seguir delineadas.

- Perfil desejado do formando: tem por objetivo a definição da habilitação desejada, e como colocar os alunos aptos para a sua inserção no mercado de trabalho profissional.
- Competência e habilidade: estas orientações procuram dar à instituição de ensino maior autonomia para definir a sua grade curricular de forma a permitir que sejam definidas quais as competências e habilidades que se deseja desenvolver e de acordo com o perfil profissional exigido pela sociedade e que possa o recém saído dos cursos ter capacidade para uma educação continuada.

- Conteúdos curriculares: estas orientações permitem que cada instituição de ensino tenha liberdade para definição dos currículos baseados em conteúdos básicos e essenciais para o desenvolvimento de competências e habilidades para prover os formandos do perfil mínimo necessário para a vida profissional.
- Duração dos cursos: as orientações estabeleceram a duração mínima obrigatória para os cursos de graduação, permitindo que cada IES tenha autonomia para a fixação do tempo máximo de duração.
- Estruturação modular dos cursos: permitindo que ocorra uma otimização da estrutura modular com flexibilização de frequência e melhor aproveitamento dos conteúdos.
- Estágios e atividades complementares: orientações relativas à definição dos estágios e atividades complementares como monografias, e outras atividades com objetivos de integrar o saber acadêmico com o profissional.
- Conexão com a avaliação institucional: orientações no sentido de procurar através das diretrizes curriculares buscar inovação e a qualidade do ensino que venham a ser consideradas na autorização e no reconhecimento dos cursos ministrados pelas instituições, através de parâmetros dos indicadores de qualidade que irão nortear o processo de avaliação de acordo com o PAIUB – Programa de Avaliação Institucional das Universidades Brasileiras.

Atendendo a esse edital, foi publicado Parecer no ano de 2002, nº 0146, que contém as diretrizes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, conforme transcrição a seguir acerca do perfil desejado do formando em Ciências Contábeis:

O curso de graduação em Ciências Contábeis deve contemplar um perfil profissional que revele a responsabilidade social de seus egressos e sua atuação técnica e instrumental, articulada com outros ramos do saber e, portanto, com outros profissionais, evidenciando o domínio de habilidades e competências inter e multidisciplinares.

- Competências e Habilidades

Quanto às competências e habilidades, os bacharéis em Ciências Contábeis deverão ser capazes de:

- utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem próprias das Ciências Contábeis e Atuariais;

- demonstrar uma visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
- elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
- aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;
- exercer as suas funções com expressivo domínio das funções contábeis e atuariais que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento da sua responsabilidade quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas da sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;
- desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial;
- exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Relativamente aos conteúdos curriculares, os cursos de graduação em Ciências Contábeis deverão contemplar, nos seus projetos pedagógicos e na sua organização curricular, conteúdos que atendam aos seguintes eixos interligados de formação:

I - Conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;

II – Conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos pertinentes às Teorias da Contabilidade, além de suas relações com a Atuária, e da Auditoria, da Controladoria e suas aplicações peculiares ao setor público e privado;

III – Conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade.

No século XXI, a Contabilidade atravessa verdadeira revolução, visando a se adequar ao mundo globalizado. No âmbito da educação, uma nova importante mudança nessa época foi a modificação ocorrida na grade curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis em relação aos conteúdos de domínio atuarial:

O Parecer CNE/CES n.º. 67/2003 procurou reunir, em documento específico, todas as referências normativas existentes na Câmara de Educação Superior, sobre a concepção e conceituação dos currículos mínimos profissionalizantes, fixados pelo então Conselho Federal de Educação, e das Diretrizes Curriculares Nacionais estabelecidas pelo Conselho Nacional de Educação. O Parecer CNE/CES n.º. 108/2003 buscou promover audiências com a sociedade, durante seis meses, para a discussão e avaliação da duração e integralização dos cursos de Bacharelado. A interação com a sociedade resultou no Parecer CNE/CES n.º. 289/2003, que buscou elaborar e aprovar as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, a serem observadas na organização curricular das IES. O Parecer CNE/CES no. 289/2003 manteve os objetivos propostos pelo Parecer CES/CNE no. 146/2002. A Resolução CNE/CES no. 6, de 10.03.2004, oficializou o Parecer

CNE/CES no. 289/2003, e instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais. Porém, novas mudanças ocorreriam. O Parecer CNE/CES no. 269/2004 mudou as Diretrizes Curriculares Nacionais a pedido do IBA – Instituto Brasileiro de Atuária, para que se excluísse do texto da Resolução CNE/CES no. 6/2004 a menção de que o curso de Ciências Contábeis deveria abranger a inserção dos indispensáveis domínios da atividade atuarial. A justificativa do IBA foi a de que a Ciência Contábil não se confunde com a Atuarial, pois ambas possuem fundamentos distintos. Isso levou à promulgação da Resolução CNE/CES no. 10/2004, em 16.12.2004, que cancelou e substituiu a Resolução CNE/CES no. 6/2004. (Peleias *et al.*, 2007, p. 28).

A discussão apresentada mostra como o ensino e a profissão contábil são influenciados pelo contexto social, econômico e político. Também como a citação anterior revela, a história tem importância para justificar como no Brasil o ensino da Contabilidade e Atuária estiveram ligados até 2003, como consequência do primeiro curso universitário ser em Ciências Econômicas e Atuariais.

Feita uma abordagem histórica à evolução da educação contábil e dos seus principais marcos evolutivos ao longo dos anos, no capítulo seguinte, abordam-se as questões do ensino na atualidade e o exame de suficiência, fazendo-se uma revisão da literatura no tema.

CAPÍTULO 3 - PANORAMA ATUAL DA CONTABILIDADE BRASILEIRA: O ENSINO DA CONTABILIDADE E O EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CFC

Tendo como intuito fundamentar o contexto do ensino da Contabilidade no Brasil, principalmente em relação ao seu instrumento de fiscalização preventiva e de acesso à profissão, que é o exame do CFC, este capítulo apresenta discussões referentes às instituições de ensino superior brasileiras que ofertam o curso de Ciências Contábeis, tanto no nível da graduação quanto da pós-graduação, passando pelos diversos indicadores nacionais de avaliação desse ensino, até questões referentes ao exame de acesso à profissão contábil que, no caso do Brasil, refere-se ao exame de suficiência do CFC.

3.1 O Ensino da Contabilidade no Brasil

Desde meados do século XX, quando surgiu o primeiro curso superior em Contabilidade, na Universidade de São Paulo, várias instituições de ensino superior difundiram esta área de saber pelo País, existindo, em 2012, 893 instituições de ensino superior que oferecem o curso de Ciências Contábeis (MEC, 2012), como mostra a Figura 1, a seguir.

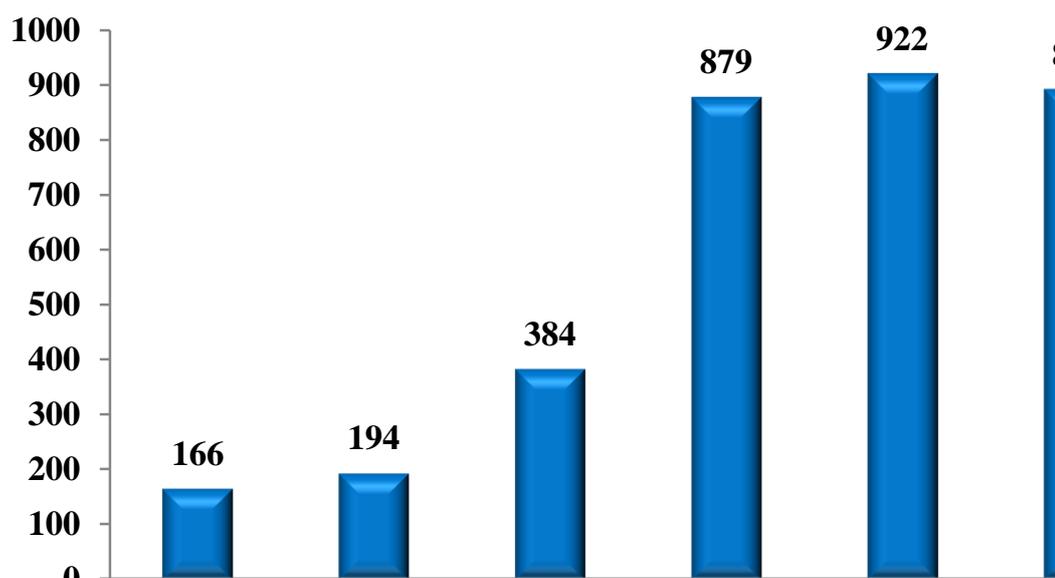


Figura 1 - Quantidade de IES que ofertam o curso de Ciências Contábeis no Brasil

Fonte: Nossa (1999b; p.37) e MEC (2012, sem paginação).

Não obstante, apesar da pequena redução percebida no número de IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis dos anos de 2009 a 2012, ressalta-se o aumento contínuo do número de cursos de graduação em Ciências Contábeis ofertados por essas instituições. A Figura 2 a seguir expressa essa evolução.

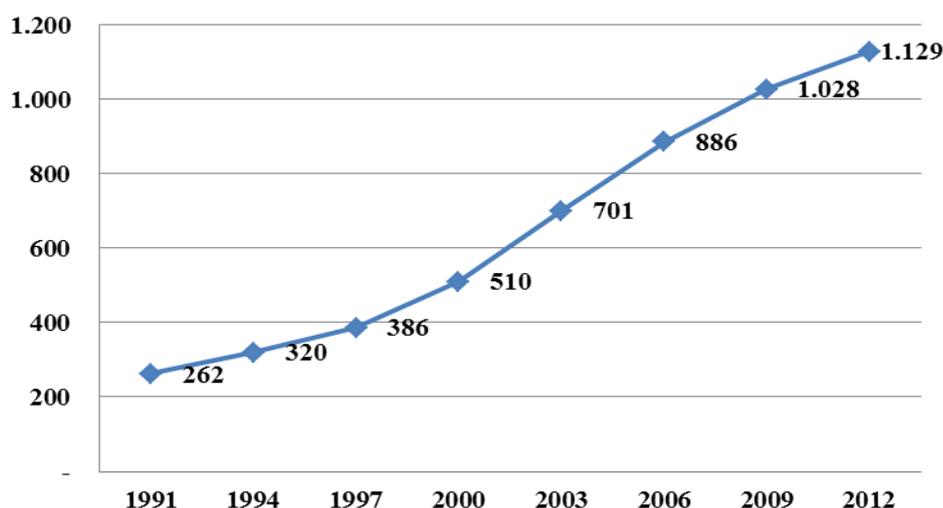


Figura 2 - Quantidade de cursos de Ciências Contábeis no Brasil

Fonte: MEC (2012, sem paginação).

Ainda em relação a essas IES, das 893 instituições de ensino superior que possuem graduação em Ciências Contábeis no ano de 2012, 790 são particulares e 103 públicas. Essa

discrepância entre as instituições públicas e privadas é percebida ao longo do tempo e aumentou nos últimos anos. O Quadro a seguir aponta esse aumento da proporção de matrículas entre instituições públicas e privadas, de 28% e 72% em 1991 para 17% e 83% em 2012.

ANO	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
PRIVADA	69.933	65.310	69.275	70.123	73.749	77.215	79.901	85.387	93.541	97.502	103.330
PÚBLICA	27.290	29.679	31.679	32.777	33.389	35.536	36.368	37.040	34.154	33.011	33.659
PRIVADA %	71,93%	68,76%	68,62%	68,15%	68,84%	68,48%	68,72%	69,75%	73,25%	74,71%	75,43%
PÚBLICA %	28,07%	31,24%	31,38%	31,85%	31,16%	31,52%	31,28%	30,25%	26,75%	25,29%	24,57%
TOTAL	97.223	94.989	100.954	102.900	107.138	112.751	116.269	122.427	127.695	130.513	136.989
ANO	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
PRIVADA	112.342	120.945	124.221	132.987	143.352	158.644	178.462	187.606	218.057	238.800	259.702
PÚBLICA	35.133	37.046	37.929	42.218	37.440	44.492	59.619	47.668	47.107	49.986	53.472
PRIVADA %	76,18%	76,55%	76,61%	75,90%	79,29%	78,10%	74,96%	79,74%	82,23%	82,69%	82,93%
PÚBLICA %	23,82%	23,45%	23,39%	24,10%	20,71%	21,90%	25,04%	20,26%	17,77%	17,31%	17,07%
TOTAL	147.475	157.991	162.150	175.205	180.792	203.136	238.081	235.274	265.164	288.786	313.174

Quadro 1 – Matrículas em instituições públicas e privadas (1991-2012).

Fonte: MEC (2012).

Em quantidade de vagas oferecidas, o curso de Ciências Contábeis é o terceiro maior no País, oferecendo, em 2012, 228.597 vagas para novos alunos, número inferior apenas aos dos cursos de Administração e Pedagogia (494.122 e 344.985 vagas em 2012, respectivamente). O Quadro 2 contém esses dados em relação às instituições públicas e privadas.

Cursos de Graduação	Vagas oferecidas				
	Total	Pública	%	Privada	%
Total	4.653.814	610.718	13,10%	4.043.096	86,90%
Administração	494.122	27.947	5,70%	466.175	94,30%
Pedagogia	344.985	49.529	14,40%	295.456	85,60%
Ciências Contábeis	228.597	14.378	6,30%	214.219	93,70%
Direito	217.540	20.525	9,40%	197.015	90,60%
Gestão de pessoal/recursos humanos	150.560	875	0,60%	149.685	99,40%
Empreendedorismo	141.725	3.377	2,40%	138.348	97,60%
Serviço social	120.789	4.970	4,10%	115.819	95,90%
Enfermagem	119.055	9.851	8,30%	109.204	91,70%
Marketing e propaganda	113.291	665	0,60%	112.626	99,40%
Gestão logística	111.856	3.351	3,00%	108.505	97,00%
Demais cursos	2.611.294	475.250	18,20%	2.136.044	81,80%

Quadro 2 – Vagas oferecidas em instituições públicas e privadas em 2012.

Fonte: MEC (2012).

Importante é ressaltar nesse contexto as informações referentes à quantidade de matrículas por gênero. Conforme dados do MEC (2012), em 1991, das 97.223 matrículas no curso, 42.455 (44%) eram mulheres e 54.768 (56%) eram homens. Já em 2012, das 313.174 matrículas, 181.157 (58%) eram de mulheres e 132.017 (42%) de homens. Essa inversão do percentual de homens e mulheres admitidas aos cursos de Ciências Contábeis evidencia o crescimento da participação feminina na área, a qual é acompanhada pela valorização do papel da mulher contabilista. Quanto ao número de concluintes, o curso de Ciências Contábeis é o quinto maior, como mostram os dados do Quadro 3.

Cursos de Graduação	Concluintes				
	Total	Pública	%	Privada	%
Total	1.050.413	237.546	22,60%	812.867	77,40%
Administração	134.027	16.788	12,50%	117.239	87,50%
Pedagogia	112.137	20.641	18,40%	91.496	81,60%
Direito	97.926	12.897	13,20%	85.029	86,80%
Enfermagem	46.658	6.110	13,10%	40.548	86,90%
Ciências Contábeis	41.704	7.940	19,00%	33.764	81,00%
Gestão de pessoal/recursos humanos	33.531	223	0,70%	33.308	99,30%
Serviço social	27.674	8.924	32,20%	18.750	67,80%
Formação de professor de educação física	22.109	5.250	23,70%	16.859	76,30%
Empreendedorismo	21.046	424	2,00%	20.622	98,00%
Gestão logística	19.806	989	5,00%	18.817	95,00%
Demais cursos	493.795	157.360	31,90%	336.435	68,10%

Quadro 3 – Concluintes em instituições públicas e privadas em 2012.

Fonte: MEC (2012).

Já no que se refere à educação a distância, são 35 cursos de Ciências Contábeis no Brasil, que no ano de 2012 receberam um total de 63.645 matrículas e 5.835 concluintes, colocando-o entre os dez maiores cursos de educação a distância do País (MEC, 2012).

Apesar, porém, desse número de cursos de Contabilidade no Brasil, questiona-se se esses profissionais estão recebendo uma educação de qualidade. Segundo Iudícibus e Marion (1986), uma das causas que prejudicam a qualidade do ensino da Contabilidade é a proliferação de instituições que ministram o curso de Ciências Contábeis, inclusive das instituições particulares, muitas delas visando exclusivamente ao lucro. Nossa (1999a, 1999b) complementa essa afirmação, apontando como causas de prejuízo ao ensino contábil: a expansão extraordinária do número de cursos; falta de investimentos por parte das instituições; maior

atratividade do mercado profissional; reduzido número de cursos de mestrado e doutorado. No mais, apontam Andere e Araújo (2008, p. 92):

Essa rápida evolução pode ser indicador de que o mercado e a sociedade estão valorizando o profissional de Contabilidade. No entanto, esse crescimento traz preocupação quanto à acessibilidade dessa educação e principalmente quanto à qualidade dos cursos, sendo assim uma das principais críticas relacionadas a essa expansão. Tal fenômeno proporciona, de maneira direta e indireta, crescente interesse na base da formação do profissional contábil, ou seja, no ensino contábil, confirmando-se com o aumento das pesquisas focadas em educação.

Neste contexto, Araújo (2002, p. 51-52) discorre acerca dos problemas no ensino em Ciências Contábeis, acentuando que:

Os problemas identificados referentes às metodologias de Ensino em Contabilidade estão ligados à ausência de uma estratégia adequada de desenvolvimento de recursos humanos nas instituições de Ensino Superior, no que se refere aos professores de Contabilidade; ao baixo nível de conhecimentos básicos, por parte dos alunos que ingressam na faculdade para o curso de graduação em Ciências Contábeis; bibliotecas deficientes; falta de materiais didáticos adequados; deficiência de recursos modernos para o ensino superior de Contabilidade; inadequação das salas de aula no que se refere às condições de acústica, iluminação, temperatura, mobiliário, número de alunos, homogeneidade de conhecimento e motivação para a aprendizagem. Em relação à pesquisa e produção científica, o principal problema é a ausência de hábito de pesquisar, tanto dos docentes quanto dos discentes; estes mantêm atitudes passivas na sala de aula, esperando que os professores lhes transmitam os conhecimentos desejados. Há deficiência de titulação e qualificação dos docentes; inadequação dos currículos de graduação em face das constantes mudanças de mercado causadas pela globalização; dificuldades dos professores cursarem pós-graduação, tanto pelo número limitado de tais cursos, como pela dificuldade para conciliar o curso com suas atividades profissionais. Os professores encontram dificuldades relacionadas com o domínio da tecnologia da informação, como instrumento de ensino na área da Contabilidade; as instituições de ensino encontram dificuldades para decidir quanto devem investir em hardware e software, pois o desenvolvimento de novos produtos é muito rápido. São poucos os professores com conhecimentos profundos sobre métodos quantitativos aplicados à Contabilidade. A grande maioria ensina o que sabe e muitas vezes os conteúdos programáticos dessa disciplina estão dissociados da realidade negocial atual.

Sendo assim, as instituições de ensino superior devem estar atentas para as mudanças mundiais que afetam o ensino da Contabilidade e refletir sobre o seu futuro: “Assuntos como grade curricular, formas de interdisciplinaridade, qualidade do ensino, articulação entre teoria e prática, formação do professor, formas de aprendizagem, dentre outras, tem sido foco de pesquisas relacionadas à educação contábil”. (Moraes Júnior *et al.*, 2014, p. 40). Além disso, o seu papel no desenvolvimento dos profissionais é fundamental, como ressaltam Splitter e Borba (2014, p. 138):

As Instituições de Ensino Superior (IES) também possuem papel fundamental para a mudança da imagem do contador e, por isso, devem proporcionar, além da formação técnica desse futuro profissional, o desenvolvimento de habilidades interpessoais, de comunicação e de gestão, habilidades essas tão solicitadas pelo mercado e pela própria sociedade.

Em complemento, para Schmidt (1996), a comunidade contábil deve ponderar sobre os assuntos relacionados no Quadro 4.

<p>Sofisticação do usuário</p>	<p>Os usuários das demonstrações contábeis estão cada vez mais sofisticados. Analistas financeiros, investidores, credores, administradores, potenciais investidores etc., dominam cada vez mais novas tecnologias de análise de informações. Os usuários estão exigindo que as informações contábeis sejam mais úteis, ou seja, que as informações sejam mais rápidas, precisas, abrangentes etc.</p>
<p>Complexidade das informações e dos processos de comunicação</p>	<p>Como a complexidade das atividades a serem reveladas pela Contabilidade aumentou nos últimos anos, os sistemas contábeis estão sofrendo grandes modificações para se tornarem capazes de acompanhar esta evolução. Elementos como a globalização da economia, os mais recentes instrumentos de gerenciamento, os novos desenvolvimentos tecnológicos, principalmente computacionais fizeram com que os sistemas contábeis expandissem enormemente o leque de atividades a serem reveladas. Aliado a isto, os processos de informação tomaram outras formas, aumentando a capacidade de dados processados, a velocidade de processamento destes dados, diminuindo a distância entre a atividade a ser revelada e o usuário da informação, especialmente com redes de computação e de comunicação. Hoje, o rastreamento por informações é praticamente instantâneo e a distância inexistente com a utilização de provedores de comunicação através, por exemplo, da internet.</p>
<p>Qualificação profissional</p>	<p>A profissão contábil apresenta realidades regionais muito distintas, especialmente comparando-se com países desenvolvidos, onde a formação profissional é precária, assim como são precárias as condições de crescimento da própria Contabilidade. Num mundo onde as mudanças ambientais ocorrem rapidamente, é preciso que os profissionais contábeis acompanhem o barco da história, para não se tornarem alvos imóveis pela desfasagem.</p>
<p>Globalização da economia</p>	<p>Os sistemas contábeis devem ter a capacidade de fornecer informações úteis, independente de quem seja o usuário e do local em que ele esteja estabelecido. Esta nova situação vai forçar os profissionais a criarem sistemas contábeis com a habilidade para processar um banco de dados comum aos usuários. A Contabilidade deverá ser capaz de trabalhar com as características regionais de cada usuário, em termos de legislação, de princípios contábeis, de tecnologia, de mercados financeiros etc.</p>

Quadro 4 - As mudanças da Contabilidade no século XXI.

Fonte: Adaptado de Schmidt (1996, p.456-458).

A realidade atual indica que um dos principais obstáculos que precisa ser enfrentado pela classe contábil é a pequena quantidade de docentes titulados. De acordo com dados da ANPCONT (2014), têm-se no Brasil 3.264 mestres e 275 doutores. Essa situação torna-se preocupante, em virtude do que dispõe o artigo 52, inciso II da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, determinando que as universidades devam ter “um terço do corpo docente, pelo menos, com titulação acadêmica de mestrado ou doutorado”. Araújo (2002, p. 44) corrobora essa afirmação: “Um dos maiores problemas enfrentados atualmente pelos cursos de Ciências Contábeis, com pequenas exceções é a falta de docentes com formação de mestrado e

doutorado”. O Quadro 5 aponta as IES brasileiras que, atualmente, possuem cursos de mestrado ou doutorado na área.

	CURSOS	IES	UF	NOTA
MESTRADOS ACADÊMICOS: 19	CONTABILIDADE	UFBA	BA	3
	ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA	UFC	CE	4
	CONTABILIDADE - UNB - UFPB - UFRN	UNB	DF	5
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UFES	ES	3
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	FUCAPE	ES	4
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UFMG	MG	4
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UFU	MG	3
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UFPE	PE	4
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UEM	PR	3
	CONTABILIDADE	UFPR	PR	4
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UFRJ	RJ	5
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UERJ	RJ	3
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UNISINOS	RS	5
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	FURB	SC	4
	CONTABILIDADE	UFSC	SC	4
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UNIFECAP	SP	4
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS	PUC/SP	SP	3
	CONTROLADORIA E CONTABILIDADE	USP	SP	6
	CONTROLADORIA E CONTABILIDADE	USP/RP	SP	4
MESTRADOS PROFISSIONAIS: 3	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	FUCAPE	ES	5
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UPM	SP	4
	ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA	UFC	CE	4
DOCTORADOS: 9	CONTABILIDADE - UNB - UFPB - UFRN	UNB	DF	5
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	FUCAPE	ES	4
	CONTABILIDADE	UFPR	PR	4
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UFRJ	RJ	4
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	UNISINOS	RS	4
	CIÊNCIAS CONTÁBEIS	FURB	SC	4
	CONTABILIDADE	UFSC	SC	4
	CONTROLADORIA E CONTABILIDADE	USP	SP	6
	CONTROLADORIA E CONTABILIDADE	USP/RP	SP	4

Quadro 5 – IES com cursos de mestrado ou doutorado em Ciências Contábeis.

Fonte: Capes (2014).

Nota: A Nota dada aos cursos de pós-graduação varia de uma escala de 3 a 7.

Além de existir um número pequeno de mestres e doutores, a distribuição de tais profissionais é desigual entre as regiões. Moraes (2009, p. 56) constatou que os mestres em Contabilidade estão localizados: 54,4% na região Sudeste, 24,4% na região Sul, 11,6% na região Nordeste, 7,2% na região Centro-Oeste e 1,5% na região Norte. Esta distribuição é consistente com o número de programas de pós-graduação existentes à época da realização da pesquisa: 50% na região Sudeste, 28,6% na região Sul, 14,3% na região Nordeste, 7,1% na região Centro-

Oeste. Em relação ao número de doutores em Contabilidade, Cunha (2007, p.166) constatou à época de sua pesquisa a seguinte distribuição: 72,1% na região Sudeste; 10,9% na região Sul, 10% na região Nordeste e 7% na região Centro-Oeste. Neste contexto, Andere e Araújo (2008, p. 96) apontam como deficiências nas competências desses professores:

A falta de conhecimento prático prejudicando a explanação e a exemplificação de problemas contábeis, principalmente aqueles relacionados a temas técnicos e específicos, como é o caso de perícia contábil, Contabilidade governamental, auditoria, entre outros; e a falta de conhecimento social e político, afetando discussões relacionadas aos problemas do país, da economia, da ética empresarial, da ética profissional.

Já em relação à estrutura curricular dos referidos cursos de graduação, Araújo (2002, p. 51) aponta como problemas:

Resolução nº 03-92 do Conselho Federal de Educação possibilitou a regionalização da grade curricular, mas a questão não resolvida na maioria das faculdades continua sendo a incapacidade do corpo docente de implantá-la adequadamente;

A fixação da carga horária mínima para as três categorias de conhecimento, que são Formação Geral, Formação Profissional e Formação Complementar acabou sendo um “engessamento” da grade curricular;

Os conteúdos programáticos não atendem à realidade do mundo dos negócios;

Ausência de um projeto institucional nas Instituições de Ensino Superior brasileiras;

Falta de capacitação didática-pedagógica dos docentes do ensino superior de Contabilidade, além de haver total fragmentação do conhecimento e da própria ciência contábil, provocando uma indesejável dicotomia entre a teoria e a prática.

Ante tal realidade, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) assimilou a importância da sua participação, como órgão de classe, para a qualificação profissional dos seus filiados, entendendo que a formação continuada acadêmica é requisito fundamental para a educação integral do profissional da Contabilidade. Assim, corrobora-se a afirmação de Riccio e Sakata (2004, p. 36) acerca da visão sistêmica da Contabilidade, que destaca o papel das instituições contábeis neste cenário:

Ao utilizar uma abordagem sistêmica da Contabilidade no mundo, percebe-se que a educação superior em Contabilidade é um sub-sistema do sistema mundial de Contabilidade, por sua vez, formado por outros sub-sistemas: associações de profissionais, empresas, instituições públicas, órgãos regulamentadores, instituições de ensino, para citar alguns apenas, todos envolvidos na regulamentação, estruturação e propagação do conhecimento e da prática contábil no mundo. Entre vários assuntos, a formação dos contadores tem sido um preocupação constante dos organismos internacionais de Contabilidade como o IFAC e o IASB, bem como da ONU, por meio de setores como o ISAR/UNCTAD. Por sua vez, as instituições de ensino contábil dos diversos países são estimuladas a

adequar-se às mudanças provocadas pela globalização e pela conseqüente necessidade de harmonização de conceitos e práticas.

Partindo dessa premissa, o CFC instituiu em 1994 o Programa Excelência na Contabilidade, que tem como proposta intensificar a realização de cursos de especialização em Contabilidade, participando financeiramente de projetos específicos direcionados a essa finalidade, mediante convênios firmados com instituições de ensino superior recomendadas pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES). Na Tabela 2 pode-se observar o quantitativo de recursos investidos no Programa.

Tabela 2 – Quantitativo de recursos investidos no programa.

Modalidade*	Recursos despendidos	Qtd. de alunos contemplados
Lato Sensu	R\$ 1.192.701,62	4.142
Stricto Sensu	R\$ 5.690.591,40	664
TOTAL	R\$ 6.883.293.02	4.806

Fonte: CFC (2014).

Nota: As pós-graduações *lato sensu* compreendem programas de especialização e incluem os cursos designados como MBA (Master Business), com duração mínima de 360 horas e no fim do curso o aluno obterá certificado e não diploma. As pós-graduações *stricto sensu* compreendem programas de mestrado e doutorado abertos a candidatos diplomados em cursos superiores de graduação e que atendam às exigências das instituições de ensino e ao edital de seleção dos alunos. No final do curso o aluno obterá diploma (MEC, 2012).

Nos Quadros 6 e 7 estão as IES que firmaram convênio com o CFC, com o objetivo de incrementar o número de mestres e doutores do CFC.

CRC	Instituições
AM	UFA - Universidade Federal do Amazonas
BA	Fundação Visconde de Cairu
CE	UNIFOR – Universidade de Fortaleza
	UFC – Universidade Federal do Ceará
DF	UnB - Universidade de Brasília
ES	FUCAPE – Fundação Instituto de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
MG	FUCAPE – Fundação Instituto de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
	UMA – União de Negócios Administrativos
MT	UFMT – Universidade Federal de Mato Grosso
PA	UNAMA – Universidade da Amazônia

RJ	UERJ – Universidade Estadual do Estado do Rio de Janeiro
SC	FURB – Fundação Universidade Regional de Blumenau
	UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí
SP	FECAP – Fundação Escola de Comercio Álvares Penteado
	USP – Universidade de São Paulo

Quadro 6 - IES que firmaram convênio com o CFC (mestrado e doutorado, stricto sensu)

Fonte: CFC (2014).

CRC	Instituições
AP	IBEP – Instituto Brasil Extensão e Pós-graduação
AC	Faculdades SABER
PE	UFPE – Universidade Federal de Pernambuco / FADE
RR	Faculdade Atual da Amazônia
MT	UESP – União das Escolas Superiores Sobral Pinto
	FAIR - Faculdades Integradas de Rondonópolis
MS	INPET
SP	PUCSP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
	UNIMEP – Universidade Metodista de Piracicaba
	Universidade Metodista de Piracicaba
SE	CAP – Centro de Aperfeiçoamento Profissional de Sergipe / Universidade Cândido Mendes
SC	UFSC – Universidade de Santa Catarina
	UNISC – Universidade de Santa Cruz do Sul
	UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí
	FERJ - Fundação Educacional Regional Jaraguense
	UNOCHAPECÓ – Universidade Comunitária Regional de Chapecó
RS	UNIJUÍ – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul
	PUCRS – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
	FARGS – Faculdades Riograndenses
	UNIJUÍ – Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul – 2.ª turma
	FACE / PUCRS
RO	ULBRA – Universidade Luterana do Brasil
	FARO – Faculdade de Ciências Humanas Exatas e Letras de Rondônia
	Faculdade de Ciências Administrativas e de Tecnologia/FATEC-RO

PR	UNICENP – Centro Universitário Positivo
	UEPG – Universidade Estadual de Ponta Grossa
	UEM – Universidade Estadual de Maringá
	Faculdades Spei
PI	UFPI – Universidade Federal do Piauí
PA	UNAMA - Universidade da Amazônia
	FACI – Faculdade Ideal
	CESUPA – Centro Universitário do Pará
MG	Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas Machado Sobrinho
MA	FACIMP – Faculdade de Imperatriz
	UFMA – Universidade Federal do Maranhão
GO	Universidade Católica de Goiás
CE	UVA - Universidade Estadual Vale do Acaraú
	UNIFOR - Universidade de Fortaleza
	Faculdade Metropolitana da Grande Fortaleza
BA	ASBEC
	FVC – Fundação Visconde de Cairu
	FJA - Faculdade Jorge Amado
	UEFS - Universidade Estadual de Feira de Santana
	UFBA – Universidade Federal da Bahia
	UCSAL – Universidade Católica de Salvador
	FSSAL - Faculdade São Salvador
	FABAC – Faculdade Baiana de Ciências
	UEFS - Universidade Estadual de Feira de Santana
	UCSAL - Universidade Católica do Salvador
	FIB - Faculdade Integrada da Bahia

Quadro 7 - IES que firmaram convênio com o CFC (cursos de especialização, lato sensu).

Fonte: CFC (2011).

Contando mais de duas década de realização, esse programa enseja aos profissionais contábeis, especialmente àqueles que atuam como professores nas IES, avançar nas suas qualificações, tornando-se um dos mais importantes programas perfazendo um total de 4.806 alunos contemplados com os recursos financeiros concedidos pelo CFC. Desde de 1994, quando foi instituído o programa, 4.142 alunos foram contemplados com cursos de especialização (*lato*

sensu) e 664 em cursos de mestrado e/ou doutorado (*stricto sensu*). Ademais, é preciso constante atenção ao desenvolvimento do ensino universitário, como defendido por Lima (1997, p. 58):

É sobretudo necessário não ignorar que a organização e a gestão de uma organização educativa como a universidade se constitui, desde logo, como pedagogia implícita e currículo oculto. Isso significa que a administração da universidade não é meramente instrumental e muito menos neutra; promove valores, organiza e regula um contexto social em que se socializa e se é socializado, onde se produzem e reproduzem regras e se exercem poderes. O exercício da gestão escolar universitária é, também por isso, mais exigente, sobretudo em termos éticos, devendo acautelar e potenciar o capital democrático, de cidadania, de tolerância e de respeito pelos direitos humanos que nas organizações educativas permanece muito superior ao evidenciado pela maioria das organizações sociais e formais do nosso tempo.

De forma geral, algumas medidas que devem ser tomadas para que haja uma melhoria considerável no ensino superior de Contabilidade são apontadas por Araújo (2002, pp. 143-144), conforme segue:

- Planejar os cursos de forma sistêmica e integrada;
- Promover cursos de metodologia do ensino superior para os docentes;
- Melhorar a relação aluno e professor;
- Incentivar a participação ativa dos alunos, em todos os eventos promovidos pela faculdade ou pelas entidades da classe contábil;
- Manter contato com outras entidades, com a finalidade de firmar convênios que venham beneficiar o ensino;
- Racionalizar a avaliação;
- Promover cursos de atualização tecnológica para os docentes;
- Reativar o funcionamento das unidades curriculares;
- Atualizar sempre a bibliografia e o acervo da biblioteca;
- Criar projetos de extensão, sempre com o envolvimento dos alunos;
- Atualizar os recursos didáticos;
- Adotar um núcleo de treinamento profissional, com recursos eletrônicos modernos.

Apesar da importância de ações desenvolvidas neste sentido, um fato que não pode ser desconsiderado em relação à classe contábil brasileira é a dimensão territorial do País, que, de acordo com o Instituto Brasileiro de Estatística e Geografia (IBGE), possui uma área de

8.514.876 km², distribuídos em 26 estados e um Distrito Federal, tendo-se 5.564 municípios; os números da categoria na atualidade também são muitos expressivos conforme anteriormente demonstrado.

3.2 Indicadores de Avaliação do Ensino Superior

Com vista a contextualizar a pesquisa, nesta seção, aduzem-se os principais indicadores da qualidade do ensino superior usados no Brasil. De acordo com Lehfeld *et al.* (2010, p. 177),

Avaliar é tarefa das mais difíceis. Mesmo levando-se em conta o sentido mais usual de avaliação em uma instituição universitária – a avaliação da aprendizagem – é certo que haverá pontos discordantes quanto ao melhor meio de realizá-la e quanto à aferição dos resultados. Tais características também se aplicam ao processo de autoavaliação, que requer um olhar interno para avaliar as próprias estruturas, atividades e uma gama de processos. No caso de uma autoavaliação institucional, a magnitude da tarefa torna-a ainda mais complexa, porém não inexequível. Ao avaliar uma instituição, é fundamental que se mantenha uma postura como a de Jano, mirando ao mesmo tempo o passado e o futuro.

No Brasil, tendo em vista a possibilidade de acompanhamento do desempenho dos cursos de nível superior do País, são utilizados atualmente alguns indicadores aplicados pela CAPES e pelo MEC. Sobre a implementação e desenvolvimento do sistema de avaliação do ensino superior, Verhine *et al.* (2006, p. 292-293) narram o seguinte:

Na metade da década de 90, o governo brasileiro iniciou um processo gradual de implementação de um sistema de avaliação do ensino superior. O processo teve início em 1995 com a Lei 9.131, que estabeleceu o Exame Nacional de Cursos - ENC, a ser aplicado a todos os estudantes concluintes de campos de conhecimento pré-definidos. Leis subseqüentes incluíram no sistema o Censo de Educação Superior e a Avaliação das Condições de Ensino – ACE, através de visitas de comissões externas às instituições de ensino, mas o ENC, popularmente conhecido como Provão, permaneceu no centro desse sistema. Ainda que inicialmente boicotado em muitos *campi*, esse exame tornou-se parte da cultura da educação superior no Brasil. Apesar do seu crescimento (de 3 áreas de conhecimento testadas em 1995 para 26 em 2003) e da sua larga aceitação pela sociedade em geral, o Provão foi veementemente criticado por muitos membros da comunidade acadêmica e especialistas em avaliação. Mudanças para esse exame foram amplamente debatidas durante a campanha presidencial de 2002 e, logo após o novo presidente (Luiz Inácio Lula da Silva) ter assumido o cargo, sua administração anunciou a formação de uma comissão cujo trabalho teve como objetivo sugerir alterações significativas ao sistema de avaliação vigente. Em agosto de 2003, a comissão propôs um

novo sistema, chamado SINAES – Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior, que foi formalmente instituído através da Lei 10.861, aprovada em abril de 2004. Esse novo sistema incluía uma diferente abordagem para o exame de cursos, denominado ENADE – Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes.

Atualmente, esses indicadores variam em termos de dimensão de avaliação, sendo alguns aplicados para a instituição de ensino como um todo e outros apenas para cada curso, especificamente. Existem ainda indicadores relativos ao corpo docente e ao corpo discente das instituições. A seguir, são expressos esses principais indicadores.

3.2.1 Índice Geral de Cursos (IGC)

Conforme Bittencourt *et al.* (2009), o Índice Geral de Cursos (IGC) é um indicador adotado no ensino superior no Brasil que tem como objetivo apontar, por meio de nota única, o nível de qualidade de todos os cursos (graduação, mestrado e doutorado) de uma instituição de ensino superior. Para tanto, o IGC considera aspectos relacionados tanto à infraestrutura da instituição, quanto aos recursos didáticos e corpo docente.

Na primeira edição de uso desse indicador, o INEP emitiu conceitos para 173 universidades, 131 centros universitários e 1.144 faculdades isoladas e integradas. [...] O monitoramento do IGC e o pleno entendimento de sua composição permitem transcender a simplificação de um rótulo gerado pela divulgação de um conceito ou posição em um ranking. Ainda que a formulação do IGC seja, à primeira vista, um pouco complexa, é possível compreendê-la e monitorá-la por meio de uma planilha eletrônica, permitindo à IES vislumbrar cenários futuros a partir de prováveis alterações de conceito. (Bittencourt *et al.*, 2009, p. 671-675).

A sua criação, como relatado por Barreyro (2008, p. 867), deu-se “pela portaria normativa nº 12 de 5 de setembro de 2008, que consolida informações relativas aos cursos superiores constantes dos cadastros, censo e avaliações oficiais disponíveis no INEP e na CAPES”. Os seus resultados são divulgados anualmente, desde o ano de 2008 e, conforme Brito (2008), é o indicador utilizado como referencial para as comissões de avaliação institucional.

Vale a pena dizer que a escala de conceitos adotada, que varia de 1 a 5, tanto neste indicador quanto nos demais, tem por base o art. 32 da Portaria MEC nº 2051, de 2004, embora revogada pela Portaria Normativa nº 40/2007, republicada em 29/12/2010, como segue:

Art. 32. A avaliação externa das instituições e cursos de graduação resultará na atribuição de conceitos a cada uma e ao conjunto das dimensões avaliadas, numa escala de cinco níveis, sendo os níveis 4 e 5 indicativos de pontos fortes, os níveis 1 e 2 indicativos de pontos fracos e o nível 3 indicativo do mínimo aceitável para os processos de autorização, reconhecimento e renovação de reconhecimento de cursos e de credenciamento e credenciamento de instituições.

3.2.2 Conceito Institucional (CI)

O Conceito Institucional (CI), assim como o IGC, é um indicador que faz referência à uma avaliação ao nível das IES como um todo. De acordo com Frauches (2010), a sua criação deu-se em 2006, pela Lei no. 10.861, que o instituiu como resultado de avaliações feitas *in loco* nas instituições de ensino, sendo esta a sua diferença em relação ao IGC, que não demanda avaliações *in loco*. Conforme Nunes *et al.* (2009), o seu cálculo é feito com apoio na ponderação de dez dimensões principais:

- a) a missão e o plano de desenvolvimento institucional;
- b) a política para o ensino, a pesquisa, a pós-graduação, a extensão e as respectivas formas de operacionalização, incluídos os procedimentos para estímulo à produção acadêmica, as bolsas de pesquisa, de monitoria e demais modalidades;
- c) a responsabilidade social da instituição, considerada especialmente no que se refere à sua contribuição em relação à inclusão social, ao desenvolvimento econômico e social, à defesa do meio ambiente, da memória cultural, da produção artística e do patrimônio cultural;
- d) a comunicação com a sociedade;
- e) as políticas de pessoal, as carreiras do corpo docente e do corpo técnico-administrativo, seu aperfeiçoamento, desenvolvimento profissional e as suas condições de trabalho;
- f) organização e gestão da instituição, especialmente o funcionamento e representatividade dos colegiados, sua independência e autonomia na relação com a mantenedora, e a participação dos segmentos da comunidade universitária nos processos decisórios;

- g) infraestrutura física, especialmente a de ensino e de pesquisa, biblioteca, recursos de informação e comunicação;
- h) planejamento e avaliação, especialmente os processos, resultados e eficácia da auto-avaliação institucional;
- i) políticas de atendimento aos estudantes; e
- j) sustentabilidade financeira, tendo em vista o significado social da continuidade dos compromissos na oferta da educação superior.

Como já mencionado, este indicador também varia de 1 a 5. Sobre a importância do conceito institucional para as universidades, Musse (2001, p. 3) acentua que “A idealização de um conceito institucional é que será capaz de marcar a diferença entre uma instituição e outra e garantir àquela que tiver o melhor conceito, o melhor desempenho, em outras palavras, a sobrevivência, num cenário extremamente mutante e competitivo”.

3.2.3 Conceito Preliminar de Curso (CPC)

Conforme Peixoto (2011), o Conceito Preliminar de Curso (CPC) foi instituído em 2008, com o objetivo de auxiliar no direcionamento das visitas de comissões externas de avaliação dos cursos, fazendo com que essas visitas fossem restringidas para cursos cujo CPC foi baixo (notas 1 ou 2). Castanheira *et al.* (2010) ressaltam que, como o próprio nome sugere, este é um indicador preliminar da situação dos cursos de graduação, sendo composto pelo resultado do ENADE e outras variáveis, como infraestrutura, recursos didáticos pedagógicos e corpo docente (principalmente a percentagem de doutores e mestres do curso).

Obtido pela combinação de indicadores de qualidade já existentes, o CPC tem a função de orientar e racionalizar as avaliações *in loco*. Se maior que 2, o curso pode dispensar a visita e, assim, o CPC torna-se automaticamente o Conceito de Curso. Para os cursos visitados (por solicitação ou por ter o CPC inferior a 3), o Conceito de Curso é dado pelos avaliadores, mas, caso diverja do CPC, é necessário uma justificativa sólida dos motivos. Com isso espera-se eliminar a aparente contradição entre indicadores objetivos e os da avaliação *in loco*. Assim, o CPC é um indicador intermediário que viabiliza e dá consistência ao Conceito de Curso. (Fernandes *et al.*, 2009, p. 8).

3.2.4 Conceito de Curso (CC)

Segundo o INEP (2008), o Conceito de Curso (CC) é atribuído por uma comissão de avaliadores, que visita cada curso para aferir as suas condições de funcionamento com amparo numa série de parâmetros predefinidos. Martins *et al.* (2011) ressaltam que este indicador é obtido mediante a união de três dimensões do curso analisadas por comissões externas, sendo elas: organização didático-pedagógica, corpo docente e infraestrutura. A sua avaliação, nas palavras de Vasconcelos (2010, p. 7), se dá da seguinte forma:

Como é o Conceito Preliminar de Curso (CPC) que subsidia esse processo de avaliação *in loco*, servindo como base às decisões dos avaliadores, existe a prerrogativa de que cursos com CPC três, quatro ou cinco abram mão da visita e, assim, tenham o seu CC obtido a partir do próprio valor de seu CPC. De acordo com os critérios do INEP/MEC, o conceito cinco representa que o curso é referência na sua área; o conceito quatro demonstra um nível elevado de qualidade; conceito três indica que o curso atende às condições mínimas de funcionamento; e os valores um e o dois mostram que o curso apresenta necessidade de realizar melhorias na suas condições de funcionamento.

Na perspectiva de Fernandes *et al.* (2009, p. 8), a sua vantagem, “é poder observar características específicas dos cursos que não podem ser detectadas com indicadores padronizados. As dificuldades se referem à dimensão da avaliação e à comparabilidade e coerência dos conceitos”. Tais dificuldades se justificam porque, ante o número de cursos existentes em todo o Território Nacional, nas mais diversas áreas de conhecimento, a realização de avaliações *in loco* a cada três anos exigiria uma estrutura imensa, que não é possível ser organizada atualmente.

3.2.5 Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE)

Pereira (2012, p. 112) caracteriza o Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE) como avaliação do “desempenho dos estudantes em relação aos conteúdos programáticos previstos nas diretrizes curriculares do respectivo curso de graduação, suas habilidades para ajustamento às exigências decorrentes da evolução do conhecimento e suas competências para compreender temas”.

Barreyro (2008, p. 866) explica que, apesar de o aluno ser avaliado, a nota global é outra avaliação do curso. O ENADE “tem caráter amostral e se aplica a um conjunto de cursos a cada ano. A mesma prova é aplicada, por curso, tanto aos estudantes do primeiro quanto aos do último ano de cada instituição, por amostra de alunos”.

Dada essa característica do exame de ser aplicado a alunos do primeiro e último anos dos cursos, Fernandes *et al.* (2009, p. 7) destacam a possibilidade decorrente de avaliar a contribuição do curso para o crescimento e formação dos alunos: “Essa medida é dada pelo Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado (IDD), que calcula a diferença entre a nota obtida pelos concluintes e a nota que seria esperada (baseada na nota dos ingressantes)”.

Atualmente, o ENADE consta de duas provas, uma de conhecimentos gerais e outra de conhecimentos específicos. Sobre a prova de conhecimentos gerais, Schwartzman (2008, p. 9-10) discorre:

No componente de avaliação da formação geral, dentro dos limites possíveis, é investigada a formação de um profissional ético, competente e comprometido com a sociedade em que vive. Nas questões da prova busca-se também obter indícios relativos à capacidade do estudante para analisar, sintetizar, criticar, deduzir, construir hipóteses, estabelecer relações, fazer comparações, detectar contradições, decidir e organizar as ideias. [...] Na avaliação da formação geral, buscou-se contemplar alguns dentre os vários temas propostos na legislação relativa ao exame, dentre eles: sociodiversidade, biodiversidade, globalização, novos mapas sociais, econômicos e geopolíticos, políticas públicas, redes sociais, relações interpessoais, inclusão e exclusão digital, cidadania, além de outros problemas contemporâneos.

Já as provas de conhecimento específico “são elaboradas por professores das respectivas disciplinas. [...] Em geral, consistem em listas de competências e matérias curriculares elaboradas por comissões de especialistas convidados das diferentes áreas” (Schwartzman, 2008, p. 10). Nesse sentido, para cada curso são elencadas as suas competências a serem analisadas no exame, como a capacidade de conduzir processos investigativos para os estudantes de Química, ou a percepção da integração necessária entre a Filosofia e a produção científica, para os alunos de Filosofia. Brito (2008, p. 846) resume, assim, as características do ENADE:

O ENADE avalia a trajetória do estudante, a partir do potencial de aprendizagem (desempenho dos ingressantes), o domínio da área e as competências profissionais (desempenho dos concluintes). O ponto principal do ENADE é, em primeiro lugar, a mudança de foco do exame. Na avaliação dinâmica,

o foco de interesse é o progresso dos estudantes nos diversos temas que compõem as diretrizes do curso. Deixa de ser uma avaliação da aprendizagem e passa a ser uma avaliação para a aprendizagem. No ENADE são aferidas as habilidades acadêmicas (no sentido de capacidades) e as competências profissionais. A habilidade acadêmica é a capacidade escolar necessária para dominar a informação de uma área, reproduzi-la e usá-la independentemente. Essa é a habilidade possível de ser medida pelo ENADE. Essa habilidade acadêmica é, então, a capacidade de um indivíduo realizar determinadas tarefas, solucionar determinados problemas, dominar com sucesso determinadas exigências do meio, obtendo e demonstrando domínio do conhecimento e de tarefas relativas a uma determinada atividade. Esse aspecto é importante porque não é possível observar uma habilidade em sua forma pura, pois, a habilidade se manifesta durante a execução de uma atividade. O que pode ser observado são manifestações dos componentes de uma determinada habilidade. Já a competência profissional é a capacidade de mobilizar, articular e colocar em ação conhecimentos, habilidades, atitudes e valores necessários para o desempenho eficiente e eficaz de atividades requeridas pela natureza do trabalho e do desenvolvimento tecnológico. As competências reportam-se a desempenhos e atuações requeridas do conculinte e devem garantir ao profissional um domínio básico de conhecimentos e a capacidade de utilizá-los em diferentes contextos que demandam a investigação, análise, avaliação, prevenção e atuação em situações definidas, e na promoção da qualidade de vida.

Além dessas questões, Fernandes *et al.* (2009) ressaltam ainda que o ENADE também conta com um questionário de informações socioeconômicas dos alunos participantes, bem como um instrumento para uma avaliação por parte do aluno sobre distintos aspectos da qualidade do curso no qual se insere, sendo, dessa forma, um indicativo também da avaliação não apenas dos alunos, mas de outros aspectos do curso.

Sobre a sua periodicidade de aplicação, Ristoff e Giolo (2006, p. 2008), assinalam: “É importante notar que a prova do ENADE é aplicada todos os anos, mas cada curso só é avaliado de três em três anos”. Fazendo-se uma divisão de todas as áreas do conhecimento em três grupos, têm-se uma rotatividade da aplicação do exame. Por exemplo, no ano de 2004, o ENADE foi aplicado para os cursos pertencentes ao grupo das Ciências da Saúde e das Ciências Agrárias. Já no ano seguinte, os cursos que passaram pelo ENADE foram os das engenharias e licenciaturas.² Por fim, no ano de 2007, foi a vez dos cursos de Ciências Sociais Aplicadas e demais cursos, repetindo-se, a partir de 2008, o mesmo ciclo de avaliação.

Em relação ao curso de Ciências Contábeis, a última aplicação do ENADE se deu no ano de 2012, com a avaliação de 932 cursos e 47.299 estudantes participantes. O Quadro 8 traz os resultados quanto à quantidade de cursos por nota.

² A palavra “licenciatura” no Brasil, em uma de suas acepções, tem um significado diferente do de Portugal: significa cursos que formam professores.

Nota no Enade	Qtde. de Cursos	%
1	17	1,8%
2	261	28,0%
3	427	45,8%
4	194	20,8%
5	33	3,5%
Total	932	100,0%

Quadro 8 – Nota do ENADE para os cursos de Ciências Contábeis.

Fonte: MEC (2012).

De acordo com o MEC (2012), a média final dos cursos de Ciências Contábeis é apenas de 35,5%, significando que os alunos de Ciências Contábeis não obtêm uma avaliação positiva no ENADE. Isto quer dizer que esta baixa classificação pode também responder pelos maus resultados no exame de suficiência, tanto mais que este exame avalia não só os alunos que acabaram de entrar, como também os que se preparam para sair para o mercado de trabalho.

De maneira geral, têm-se um retrato favorável da aplicação dos referidos indicadores de avaliação do ensino superior, como assevera Marchelli (2007, p. 212):

A avaliação externa da educação superior no Brasil alcançou nos últimos anos níveis de excelência semelhantes aos verificados nos países que apresentam graus elevados de prestação de contas no setor. As informações providas desses países mostram que a expansão quantitativa desse nível de ensino foi realizada mediante um rígido e sistemático controle dos padrões de qualidade, obedecendo a processos de avaliação sujeitos a constantes aperfeiçoamentos. As diretrizes e os instrumentos metodológicos patrocinados pelo SINAES,³ mesmo que se destaquem mais pelos seus avanços do que pelos problemas que eventualmente se traduzem em defeitos, necessitam ser melhorados em alguns pontos já previstos pelo próprio SINAES e também pela literatura especializada. O aperfeiçoamento da base de dados do SINAES permitirá comparar, de maneira mais coerente, os resultados dos padrões de qualidade encontrados, evitando que os cálculos baseados em fórmulas que simplificam demais o processo de atribuição de conceitos, não consigam exprimir objetivamente as melhorias implementadas pelas instituições.

³ SINAES – Sistema Nacional de Avaliação do Ensino Superior.

3.3 O Exame de Acesso à Profissão e a Educação Contábil

Tendo como objetivo proporcionar uma diretriz de qualificação para os profissionais de determinada área, as ferramentas de avaliação, conforme anota Dias Sobrinho (2002, 2003), já faziam parte da rotina de seleção para funcionários públicos tanto no antigo império da China, há mais de dois mil anos, quanto na Grécia Antiga, onde a seleção era voltada para um exame das aptidões morais dos candidatos. Atualmente, é reconhecido o fato de que a importância da avaliação aponta para a eficácia da aprendizagem, fazendo com que, por meio da avaliação, seja possível reunir informações quanto às diversas habilidades da pessoa humana.

Bolt-Lee e Foster (2003) consideram que os organismos profissionais acreditam que o contador atual difere daquele no passado. O novo profissional necessita de um enfoque no valor acrescentado desde a sua entrada do curso até à conclusão. Os novos profissionais devem ter não só conhecimentos sólidos de Contabilidade mas também em finanças e marketing, gestão e tecnologias de informação. Deverão ainda ter as competências de comunicação, pensamento crítico para serem parte integrante da tomada de decisão de uma organização.

3.3.1 A perspectiva da IFAC

A International Federation of Accountants (IFAC), atuando como entidade representativa dos profissionais de Contabilidade no plano mundial, e buscando fortalecer a profissão contábil em todo o Mundo (IFAC, 2010), fundou o International Accounting Education Standards Board (IAESB) que tem por objetivo desenvolver normas de educação, orientações e informação sobre a educação contábil, formação de contadores e educação e formação contínua, servindo os interesses públicos visando a garantir padrões de qualidade educativos elevados, e facilitando a convergência entre as normas internacionais e nacionais de educação.

As Normas de Educação Contábil (International Education Standards - IES na sigla inglesa) prescrevem os requisitos para avaliar a competência dos que aspiram a ser profissionais de Contabilidade. De acordo com a IFAC, os seus membros têm a responsabilidade de avaliar a competência dos profissionais de Contabilidade com o objetivo do seu desenvolvimento profissional inicial (IFAC, 2010). A IES 6 Initial Professional Development – Assessment of Professional Competence apoia neste propósito, mas inclui ainda orientações para reguladores, autoridades governamentais, empregadores e qualquer outro *stakeholder* que apoie a aprendizagem e o desenvolvimento de todos os que aspiram a ser profissionais de Contabilidade. A IFAC considera, no entanto, que a aprendizagem e o desenvolvimento se devem fazer durante toda a vida: se o foco na aprendizagem inicial é na obtenção de competências profissionais, o desenvolvimento profissional contínuo tem como objetivo desenvolver e manter a competência profissional. Em novembro de 2012, o IAESB aprovou as seguintes IESs:

- a) IES 1, Requisitos de acesso aos programas de educação contábil profissionais (revista): esta norma prescreve os princípios que devem ser usados no estabelecimento de requisitos de entrada nos programas de educativos profissionais de formação em Contabilidade;
- b) IES 5, Desenvolvimento profissional inicial – experiência profissional: especifica os requisitos para avaliação da experiência prática; prescreve a experiência prática requerida pelos aspirantes a profissionais de Contabilidade no fim do desenvolvimento profissional inicial.
- c) IES 6, Desenvolvimento profissional inicial – avaliação da competência profissional (revista): prescreve os requisitos para a avaliação da competência profissional dos aspirantes a profissionais de Contabilidade que necessitam de ser atingidos no fim do desenvolvimento profissional inicial;
- d) IES 7, Desenvolvimento profissional contínuo (revista): prescreve a formação necessária para os profissionais de Contabilidade manterem a competência profissional necessária para proporcionar serviços de alta qualidade aos seus clientes, empregadores e reforçar o interesse público na profissão.

Estas normas encontram-se em revisão para aumentar a sua facilidade de leitura e interpretação e assegurar a sua consistência, tendo em conta a experiência adquirida pelos países-membros.⁴ O IAESB espera que estas normas entrem em vigor para períodos que se iniciem ou depois de 1^o de julho de 2015, dependendo do progresso que for feito, podendo ser adiado se for necessário.

3.3.2 No Brasil

Exame de Suficiência em Contabilidade

No Brasil, visando a garantir à sociedade brasileira profissionais com os conhecimentos básicos imprescindíveis para o exercício profissional no campo das Ciências Contábeis, foi instituído em 1999 o exame de suficiência do CFC. Por meio da Resolução CFC nº 853, de 1999, foram considerados os aspectos delineados na sequência para sua implementação (CFC, 2007).

- a) O art. 12 do Decreto-Lei nº 9295, de 27 de maio de 1946, que 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, que coloca o Conselho Federal de Contabilidade investido na condição de órgão coordenador do Sistema CFC/CRCs, 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.

⁴ Ver <https://www.ifac.org/publications-resources/update-international-education-standards-revision-project#node-16600>, acesso em Outubro de 2014.

- 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.
- f) O inciso XXXII do art. 17 do Estatuto dos Conselhos de Contabilidade (Resolução CFC nº 825/ de 1998), que declara que ao CFC compete dispor sobre o exame de suficiência como requisito para a concessão de registro profissional.

Assim, uma vez instituído o exame do CFC, reconhece-se que, para o exercício profissional de Contabilidade, o contador deve registrar-se no CRC, sendo que, para este registro ser obtido, a aprovação no exame de suficiência, aplicado desde então duas vezes ao ano, é obrigatória. A Figura 2, a seguir, aponta o sistema de acesso à profissão contábil, antes e após a criação do exame do CFC.

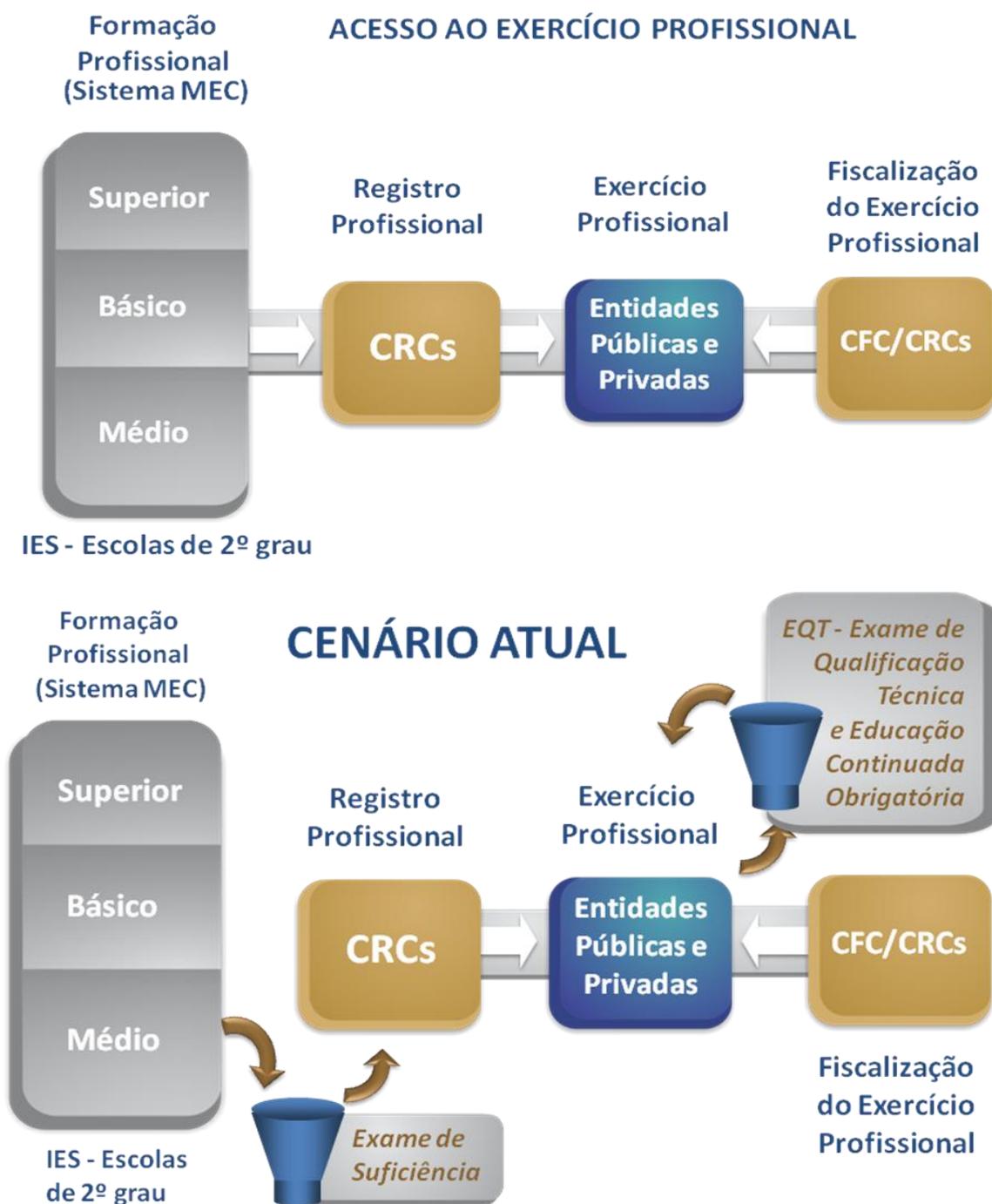


Figura 2 - Acesso à profissão contábil no Brasil

Fonte: Elaborado pela autora.

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, de 1999. 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 Iudícibus e

Marion (1986), atendendo a uma necessidade de melhoria na qualidade dos serviços prestados por esses profissionais. Os conteúdos das provas para técnicos e contadores são demonstrados no Quadro 9.

TÉCNICO EM CONTABILIDADE	CONTADOR
Contabilidade Geral	Contabilidade Geral
Contabilidade de Custos	Contabilidade de Custos
	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
	Contabilidade Gerencial
	Controladoria
	Teoria da Contabilidade
Legislação e Ética Profissional	Legislação e Ética Profissional
Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade	Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade
	Auditoria Contábil
	Perícia Contábil
Noções de Direito	Noções de Direito
Matemática Financeira	Matemática Financeira e Estatística
Língua Portuguesa	Língua Portuguesa

Quadro 9 - Conteúdo do exame de suficiência do CFC.

Fonte: CFC (2014).

Corroborando a relação entre a aplicação do exame e melhorias no ensino contábil, Coelho (1999) assevera que o exame provocaria uma gradativa melhoria no ensino de Contabilidade desde sua implementação. 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 ao CFC o direito de saber quais são as suas condições técnicas para exercer a profissão. Com essa capacidade, o CFC vai, pelo menos teoricamente, fazer com que o profissional de Contabilidade ofereça à sociedade trabalhos de maior qualidade, não sendo permitidas infrações, cuja fiscalização faz parte do cumprimento do dever de fiscalizar dos conselhos regionais de Contabilidade (CFC, 2007, p. 13).

Neste sentido, Madeira *et al.* (2003, p. 105) também ressaltam a importância do exame de suficiência como um indicador de qualidade para os cursos de Contabilidade, acentuando 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.

Malgrado, porém, os benefícios atribuídos à instituição do exame do CFC, a sua aplicação foi realizada apenas dos 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 Art. 5 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 intermédio de resoluções do próprio Conselho e outros atos normativos, entendeu-se que a sua obrigatoriedade era, dessa forma, inconstitucional.

Em 2010, pela Lei 12249 e Resolução CFC nº 1301 de 2010, a obrigatoriedade do exame de suficiência é novamente instituída, então amparada por lei específica. Assim, o Artigo 12 da Lei 12249 diz o seguinte:

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.

§ 1o

§ 2o Os técnicos em Contabilidade já registrados em Conselho Regional de Contabilidade e os que venham a fazê-lo até 1o de junho de 2015 têm assegurado o seu direito ao exercício da profissão.”
(NR)

Desse modo, novamente é retomada 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.

Exame de Qualificação Técnica dos Auditores Independentes

Além deste Exame, o CFC já leva a cabo, desde 2003, o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), instituído pela NBC PA 13(R1), sendo um dos requisitos para a inscrição do Contador no CNAI, com vistas à atuação na área da Auditoria Independente. Este exame iniciou-se em virtude de uma preocupação do CFC em elevar o nível técnico e científico do contador brasileiro da área da Auditoria Independente, por meio do cumprimento, obrigatório, da educação continuada.

Nessa dinâmica, o Banco Central do Brasil editou a Resolução Nº 3771/2009 – que alterou a Resolução nº 3.198, de 2004, que regulamenta a prestação de serviços de auditoria independente para as instituições financeiras, demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil e para as câmaras e prestadores de serviços de compensação e de liquidação. A Resolução define assim no seu Art. 18.

Art. 18. A contratação ou manutenção de auditor independente pelas instituições, pelas câmaras e pelos prestadores de serviços referidos no art. 1º fica condicionada à habilitação do responsável técnico, diretor, gerente, supervisor e qualquer outro integrante, com função de gerência, da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria, mediante aprovação em exame de certificação organizado pelo CFC.

No mesmo sentido, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou a Instrução CVM Nº 308, de 14 de maio de 1999, que dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários e define os deveres e responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

Acompanhando a dinâmica do processo, a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), por meio de sua Resolução CNSP n.º 118, de 2004 (artigo 27), em conjunto com a Carta-Circular SUSEP-DITEC-CGSOA 003/2011 e Circular SUSEP 484/2013, estabeleceu que a contratação ou manutenção de auditor independente pelas sociedades supervisionadas está condicionada à aprovação do responsável técnico, diretor, gerente, supervisor ou qualquer outro integrante, com função de gerência da equipe envolvida nos trabalhos de auditoria, em certificação organizada pelo CFC em conjunto com o IBRACON. O Quadro 10 contém um

resumo dos resultados desse exame, assim como das provas específicas para o Banco Central e SUSEP.

13 EDIÇÕES EXAMES	Prova Qualificação Técnica Geral (QTG)			Prova Específica Banco Central do Brasil (BCB)			Prova Específica Superintendência de Seguros Privados (SUSEP)		
	INSCRITOS	APROVADOS	% aprovação	INSCRITOS	APROVADOS	% aprovação	INSCRITOS	APROVADOS	% aprovação
TOTAL	7.870	3.073	39,04	3.124	1.208	38,67	817	284	34,76

Quadro 10 - Resultados do exame de qualificação técnica (13 edições).

Fonte: CFC (2014).

3.3.3 Estados Unidos

Mais recentemente, no âmbito das Ciências Contábeis, os exames de avaliação e qualificação se difundem pelo mundo como ferramentas importantes na avaliação das capacidades desses profissionais. Nos Estados Unidos, por exemplo, o exame de qualificação utilizado é o Exame de Contador Público Certificado (*Certified Public Accountant* ou CPA), criado pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*American Institute of Certified Public Accountants* ou AICPA). O objetivo do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) é promover a qualidade da Contabilidade e o interesse público (Boone *et al.*, 2006). Para cumprir este objetivo, torna-se necessário controlar todos aqueles que atuam como CPAs, garantindo que receberam formação capaz e competente em Contabilidade e Auditoria.

Passar no exame é a única forma de garantir essa licença em todas as 54 jurisdições da AICPA. Conforme assinalado por Allen e Woodland (2006), o exame CPA é o instrumento de avaliação e mensuração das qualidades técnicas e competências dos profissionais da área. Em complemento, Boone *et al.* (2006) ressaltam a sua importância como ferramenta de promoção da qualidade do ensino da Contabilidade e a proteção da sociedade contra maus profissionais.

Nos EUA, os exames CPA não fazem mais apelo a regras memorizadas mas requerem um novo conjunto de competências consideradas importantes nas suas carreiras (Bolt-Lee & Foster, 2003).

Tentando justificar a queda da empresa internacional de auditoria Arthur Anderson, Wyatt (2004) argumentou que o crescimento dos serviços de consultoria nesta empresa levou a uma alteração de políticas de contratação de pessoal que eliminou a necessidade dos seus técnicos terem de passar no exame CPA. Isto significava que o *staff* da empresa progredia até *partner* sem ser *Certified Public Accountants* (CPA), ou seja, sem qualquer conhecimento contábil e com pouca ou nenhuma compreensão sobre o nível de profissionalismo que o pessoal de uma empresa de Contabilidade e Auditoria deveria ter. Isto significava que não conheciam as regras de conduta profissional, o que levou a problemas éticos e ao fracasso da empresa.

3.3.4 Países da América Latina

Já nos países da América Latina, como Uruguai, República Dominicana e Argentina, não existem exames específicos para o ingresso ou registro do profissional de Contabilidade. A exigência para o exercício da profissão e seu registro é tão somente a conclusão do curso de nível no superior. Apenas no México, como relatam Chávez e Pérez (2012), existe exame semelhante ao CPA americano, aplicado pelo Centro Nacional de Avaliação do Ensino Superior (CENEVAL) como exigência para o exercício profissional como auditor externo de instituições financeiras (ver também <http://www.ceneval.edu.mx/cenevalweb/content.do?page=2166#exam0>, acesso em Outubro de 2014).

3.3.5 Portugal

Em Portugal o registro de Técnicos Oficiais de Contas (TOC) na Ordem que os representa faz-se de acordo com o Art. 2.º do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais de 2010. Este artigo estabelece no seu parágrafo nº1 a exigência não só de formação mínima de licenciatura como um exame de acesso e estágio:

1. Podem inscrever-se na Ordem como técnicos oficiais de contas os candidatos que reúnam as seguintes condições:
 - a) Tenham nacionalidade portuguesa ou de qualquer Estado-membro da União Europeia;
 - b) Possuam habilitação académica de licenciatura ou superior, ministrada por estabelecimento de ensino superior público, particular ou cooperativo, criada nos termos da lei e reconhecida pela Ordem como adequada para o exercício da profissão;
 - c) Efetuem estágio profissional ou curricular;
 - d) Obtenham aprovação em exame profissional, em língua portuguesa ou noutra língua oficial da União Europeia a definir pela Ordem, a organizar e realizar no mínimo semestralmente, nos termos definidos no presente regulamento.
2. O reconhecimento da habilitação referida na al. b) do n.º 1 obedece aos critérios definidos pela Ordem, nos termos estabelecidos pelo artigo 16.º do Estatuto da OTOC.
3. É admitida a inscrição aos cidadãos não pertencentes à União Europeia que estejam domiciliados em Portugal e que satisfaçam as restantes condições referidas nos números anteriores, desde que haja tratamento recíproco por parte do seu país de origem, conforme regulamento específico para o efeito.

Em Portugal, muitos estudantes frequentam ainda cursos de preparação para o exame de acesso a técnicos oficiais de contas oferecidos por IES localizadas em várias cidades portuguesas, que visam ao treinamento para o exame e onde, como forma de preparação, os exames prévios da OTOC são resolvidos. Estes cursos preparam os candidatos para enfrentarem o exame com maior sucesso.

Uma diferença que se pode verificar em Portugal relativamente ao Brasil é o fato de a profissão contábil estar organizada em dois órgãos: a OTOC e a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). A OROC exerce a “jurisdição sobre tudo o que respeite à actividade de revisão/auditoria às contas e serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades, de acordo com as normas de auditoria em vigor” (Art. 1º do Decreto-Lei n.º 224/2008). O Regulamento n.º 385/2009 relativo à “Regulamento de inscrição e de exame” dispõe, no seu Art 1º relativo ao “Objectivo do processo de inscrição e de exame”, que:

O processo de inscrição e de exame tem por objectivo garantir que:

- a) Todos os membros que venham a ter acesso à profissão de revisor oficial de contas sejam portadores dos conhecimentos adequados nas matérias definidas nos n.os 3 e 4 do artigo 129.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Decreto -Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, alterado pelo Decreto -Lei n.º 224/08, de 20 de Novembro);
- b) Todos os revisores e sociedades de revisores oficiais de contas sejam inscritos na lista de revisores oficiais de contas, em estrita observância das disposições previstas no Decreto -Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, com a redacção dada pelo Decreto -Lei n.º 224/08, de 20 de Novembro.

O exame é assim também considerado como requisito obrigatório em Portugal para poder exercer a profissão de auditor, profissão designada como “Revisão Oficial de Contas”. Além do exame de acesso, para se poder exercer a profissão quer de Técnico Oficial de Contas, quer de Revisor Oficial de Contas, é ainda obrigatório realizar-se um estágio.

3.4 Estudos Empíricos Prévios sobre os Determinantes da Aprovação no Exame de Acesso à Profissão Contábil

Boone *et al.* (2006) estudaram os atributos das escolas que ensinam Contabilidade e as taxas de aprovação, quer nas 150 horas de formação mínima requeridas em alguns estados nos EUA pelo AICPA, quer no exame CPA. Estudaram 520 programas de Contabilidade que proporcionaram 43.711 candidatos pela primeira vez para os exames CPA em 1998 e 1999. Concluíram que a taxa de aprovação no exame dependia positivamente de os candidatos satisfazerem o requisito das 150 horas de formação mínima em Contabilidade e Administração (exigidas pelo AICPA), e algumas características específicas do programa. Também a seletividade dos estudantes (ou seja, o fato de os candidatos terem sido bons alunos), e a percentagem de candidatos com graus académicos mais elevados (com MBAs e mestrado, por exemplo) foram considerados determinantes importantes.

Estas conclusões estão de acordo com os resultados encontrados nos estudos anteriores (e.g., Grant *et al.*, 2002; Colbert & Murray, 1998; Cumming & Rankin, 1999; Raghunandan *et al.*, 2003; Read *et al.*, 2001). Relativamente, ao nível de acreditação da Universidade por meio da “Association of Advance Collegiate Schools of Business” (AACSB), ao contrário de Grant *et al.* (2002), Boone *et al.* (2006), apenas encontraram evidência fraca entre as taxas de passagem no exame e a acreditação das Universidades. Encontraram também evidência ligeira de que as taxas de aprovação estão também relacionadas com a produtividade científica dos professores.

Nas seções seguintes, é feita uma revisão de literatura mais ampla, que permita levantar hipóteses acerca dos determinantes do sucesso no exame de suficiência. Os fatores determinantes serão divididos em: ambientais, onde se consideram os fatores institucionais e econômicos; e os fatores relacionados com as características dos alunos.

3.4.1 Fatores ambientais (institucionais e econômicos)

Acreditação dos cursos e das IES

Nos EUA, a AACSB define o seu papel e a sua missão como estando dedicada à promoção e melhoria da educação no ensino superior nas áreas da Administração e da Contabilidade (Boone *et al.*, 2006). No caso específico da Contabilidade, esta associação visa a melhorar a educação contábil de forma a preparar estudantes que sirvam às necessidades da sociedade que são exigidas pela profissão contábil.

Vários autores provaram que os candidatos obtêm melhor taxa de aprovação no exame CPA quando são graduados por programas acreditados pela AACSB (Marts *et al.*, 1988; Grant *et al.*, 2002; Howell & Heshiger, 2006; Barilla *et al.*, 2008). Esta relação pode explicar-se pela capacidade de as instituições acreditadas atraírem os melhores estudantes (Howell & Heshiger, 2006). O fato de atraírem melhores estudantes está também correlacionado com a acreditação.

Instituições mais seletivas e com melhores classificações

Estudos anteriores demonstraram que os estudantes das faculdades ou escolas mais seletivas e mais bem classificadas denotam classificações mais elevadas nos exames de acesso à profissão (e.g., Grant *et al.*, 2002; Boone *et al.*, 2006). Ashbaugh e Thompson (1993) concluíram que quanto maiores e melhores forem as escolas do ensino secundário (*high schools*), melhores resultados os alunos obtêm no exame CPA.

Qualidade das IES avaliada pela produtividade científica dos professores e investigadores

Boone *et al.* (2006) encontraram alguma evidência de que as taxas de aprovação estavam positivamente relacionadas com a produtividade científica dos professores. Também Bell *et al.* (1993) revelam que professores com maior produtividade científica são mais bem avaliados pelos alunos. Professores com maior qualidade científica levam também a melhores programas, mais acreditação dos cursos e a graduados mais bem preparados (Howell & Heshiger, 2006). Assim, este indicador está também correlacionado com a acreditação das IES e dos cursos.

Requisito de formação mínima em Contabilidade e Administração

O requisito das 150 horas de formação em Contabilidade e Administração foi introduzido pelo AICPA no ano 2000, para melhorar a qualidade do auditor e para melhorar as taxas de aprovação nos exames. Esta formação mínima, normalmente feita após a obtenção do bacharelado, foi considerada fundamental (Roberts & Kurtenbach, 1998; Raghunandan *et al.*, 2003; Allen & Woodland, 2006). O requisito das 150 horas traduz a posição do AICPA de que os Certified Public Accountants (CPAs) devem ter uma formação mais extensa para fazer face às exigências de uma profissão cada vez mais complexa. Este requisito obriga a que os alunos tenham de fazer o quinto ano de formação universitária. Este ano adicional de formação tem custos relacionados não só com mais um ano de ensino, mas também tem custos de oportunidade, que resultam de perda de salários, já que se verifica o adiamento de um ano no acesso à profissão.

Nos EUA, a adoção deste requisito não tem sido uniforme nos seus estados. Por exemplo, o Estado do Colorado aboliu este requisito, considerando-o como uma barreira à admissão e um custo desnecessário para os pais e estudantes (Raghunandan *et al.*, 2003). Existe ainda um grande debate sobre se este requisito está a diminuir a procura pela profissão contábil dado que os custos de formação cresceram (ver, por exemplo, Gramling & Rosman, 2013). Pode também aumentar os custos das empresas de Contabilidade e Auditoria, já que os novos contratados com melhor formação esperam receber mais, o que pode fazer com que estes custos possam vir a ser transmitidos aos clientes (Raghunandan *et al.*, 2003).

A evidência relativamente a este requisito tem sido mista. Alguns estudos prévios (Colbert & Murray, 1998; Cumming & Rankin, 1999; Raghunandan *et al.*, 2003; Read *et al.*, 2001; Boone *et al.*, 2006; Barilla *et al.*, 2008) indicam que candidatos com o requisito das 150 horas têm taxas de aprovação no exame mais altas. Concluem que este requisito é benéfico para os estudantes e para a profissão contábil, incluindo os seus clientes. Grant *et al.* (2002), contudo, não encontraram qualquer evidência empírica neste sentido.

Número de horas de formação em Contabilidade

Em Portugal, além da licenciatura nas diversas áreas relacionadas com a profissão (Contabilidade, Gestão, Economia), a OTOC exige um número mínimo de 300 horas em formação nas áreas básicas (Contabilidade e Fiscalidade), 370 horas em formação complementar. Tal como nos EUA, também em Portugal, as IES adaptaram os seus cursos para fazer face aos requisitos de acesso da OTOC. O número de horas de formação em Contabilidade no bacharelado é considerado importante para passar no exame (ver, por exemplo, Raghunandan *et al.*, 2003). Grant *et al.* (2002) concluem que um semestre adicional de três horas de Contabilidade aumenta a probabilidade de sucesso no exame em cerca de 0,6%, o efeito que é cerca de 1,4 vez maior do que se fizer uma disciplina noutra área.

O caso do Brasil é diferente do de Portugal, já que no Brasil apenas licenciados em Ciências Contábeis podem aceder à profissão. Isto significa que dado que o número de anos para se fazer o curso é de quatro e o curso é específico em Contabilidade, este requisito não se torna importante.

Fatores econômicos

Está bem estabelecido na literatura o fato de que crianças mais ricas obtêm melhores resultados nos seus estudos e que aqueles com melhor educação ganham mais. Por exemplo, Blanden *et al.* (2007) concluíram que pais com maiores rendimentos têm filhos com maiores rendimentos. A sua investigação sugere que é necessária a intervenção do governo de forma a melhorar as políticas no sentido de apoiar a educação nas famílias mais pobres, para contrariar este ciclo.

3.4.2 Fatores relacionados com as características dos alunos (pessoais)

A literatura prévia analisou os fatores relacionados com: as capacidades dos estudantes, as habilitações prévias dos estudantes, os cursos de preparação para o exame, a idade e o gênero dos estudantes.

Capacidade dos estudantes

Vários estudos comprovam que a capacidade intelectual dos estudantes está positivamente relacionada com a passagem nos exames (Colbert & Murray, 1998; Grant *et al.*, 2002). A habilidade docente pode ser avaliada de maneiras diversas, incluindo as classificações de entrada na Universidade e as suas classificações no final do curso (Colbert & Murray, 1998; Davidson, 2002; Grant *et al.*, 2002; Raghunandan *et al.*, 2003; Boone *et al.*, 2006; Segall *et al.*, 2007). Como argumentado por Eskew e Faley (1988, p. 138), as “classificações dos estudantes prevêm outras classificações”, ou seja, as classificações anteriores explicam uma grande parte das classificações futuras.

A motivação do estudante explica também a percentagem de aprovações. De acordo com Grant *et al.* (2002), as notas de entrada na Universidade são o melhor preditor da passagem no exame CPA. O mesmo resultado foi encontrado em Howell e Heshiger (2006, p. 15), ao concluírem que as classificações de graduação são constituem a variável independente

mais explicativa da passagem no exame, o que dá credibilidade “à declaração de que as notas significam qualquer coisa”. Ou seja, tal significa que o esforço feito na Universidade é refletido nos exames, o que os autores consideram como algo positivo.

Habilitações prévias dos estudantes

As habilitações prévias dos estudantes, nomeadamente a detenção ou não do grau de licenciado ou de mestre, são também determinantes do grau de sucesso nos exames. Estudos anteriores revelam que candidatos que têm mais habilitações e com maior formação nas universidades obtêm melhores resultados nos exames (e.g., Titard & Russell, 1989; Grant *et al.*, 2002; Raghunandan *et al.*, 2003; Boone *et al.*, 2006; Howell & Heshiger, 2006). Barilla *et al.* (2008) concluíram que um grau especializado em Contabilidade aumenta a taxa de sucesso no exame. Este resultado está relacionado com o fato de os estudantes terem mais disciplinas de Contabilidade e estarem mais habituados com processos relacionados com exames. Donelan and Phillipich (2001) revelam que 35% dos candidatos ao exame CPA tinham o título de mestre.

Cursos de preparação ou autoestudo

Os cursos de preparação para o exame são lecionados em Portugal por várias IES, o que lhes proporciona não só receitas, como também têm o efeito positivo de estimular a preparação dos alunos para o exame de acesso à OTOC. Grant *et al.* (2002) referem que estudos anteriores (como, por exemplo, o de Titard e Russell, 1989) revelaram que estes cursos de revisão têm um efeito positivo no sucesso no exame. O estudo de Grant *et al.* (2002) também confirma a importância destes cursos de preparação. Os autores consideram que estes cursos são mais importantes do que o requisito das 150 horas mínimas exigidas pelo AICPA.

Raghunandan *et al.* (2003) também confirmam a importância destes cursos de preparação para a aprovação no exame. Ashbaugh e Thompson (1993) consideraram também que esta variável é muito importante para explicar a aprovação no exame CPA: quanto maior for a classificação dos estudantes nestes cursos de preparação, maior é a probabilidade de que passem nas quatro partes que constituem o exame.

Idade

Embora abordando o exame para analistas de sistemas de informação, Segall *et al.* (2007) concluem que a idade tem um impacto ligeiro no sucesso no exame. Por cada dez anos de experiência, a média do examinado sobe 2,6 em 100. Este resultado pode ser explicado pelo fato de os candidatos mais velhos terem mais experiência. Howell e Heshizer (2006) não encontraram relação significativa entre a aprovação no exame CPA e a idade.

Gênero

Um número crescente de mulheres segue hoje a profissão contábil (Nelson *et al.*, 2002). Segall *et al.* (2007) não conseguiram provar que o gênero influencia a classificação no exame para analistas de sistemas de informação. Da mesma forma, Davidson (2002) não encontrou significância para esta variável na explicação do desempenho nos exames; contudo, Bagamery *et al.* (2005) encontraram um melhor desempenho masculino no exame *Educational Testing Service Major Field Exam in Business*.

Em suma, é possível perceber o desenvolvimento do ensino contábil no Brasil nas últimas décadas, especialmente através da criação de novos cursos em Ciências Contábeis. Este crescimento quantitativo, contudo, merece ser seguido de um crescimento qualitativo deste ensino. Senso assim, os diversos indicadores de qualidade do ensino superior no Brasil e a aplicação do exame de suficiência por parte do CFC, assim como é feito em outros países e por outros agentes, como a OTOC de Portugal, mostram-se essenciais neste sentido. Daí se decorre a necessidade pesquisas que explorem fatores que afetem os resultados obtidos pelos candidatos nestes exames, como os citados anteriormente. Ademais, a seguir é exposto quadro teórico que fundamenta as análise e elementos de investigação desta tese, de forma a clarificar os seus principais aspectos.

CAPÍTULO 4 - SOCIOLOGIA DAS PROFISSÕES: REFLEXÕES SOBRE A EDUCAÇÃO CONTÁBIL E O EXAME PARA ACESSO À PROFISSÃO

Para fundamentar as discussões em torno do ensino das Ciências Contábeis e da exigência do exame de suficiência para acesso à profissão contábil, propõe o quadro teórico da Sociologia das Profissões. Neste capítulo, a teoria da Sociologia das Profissões é exposta, assim como discussões referentes à relação entre o Estado e o desenvolvimento das profissões, tendo em vista a sua profissionalização. Dessa maneira, são feitas considerações acerca deste quadro teórico e dos aspectos investigativos desta tese, de forma a clarificar o seu processo de desenvolvimento e análise.

4.1 Sociologia das Profissões

A Sociologia das Profissões começou a fazer parte do “subdomínio” da Sociologia apenas na década de 1950, na sequência da iniciação do estudo do fenômeno profissional (Rodrigues, 1997). A teoria funcionalista foi dominante até finais da década de 1960. Este sistema caracteriza-se pelo cuidado no conceito de profissão, recorrendo à listagem dos seus atributos, características ou traços distintivos em face das restantes ocupações; e pela defesa do profissionalismo, como fundamental para o funcionamento da sociedade capitalista. De acordo com Dubar e Tripier (1998), as proposições estruturantes da teoria funcionalista são: o desenvolvimento, a restauração e a organização das profissões estão no centro do desenvolvimento das sociedades modernas, dado que elas assumem uma função essencial que

consiste na coesão moral do sistema social e representam alternativa à dominação do mundo dos negócios, do capitalismo concorrencial e da luta de classes.

Tal como na perspectiva adotada nesta tese, a teoria interacionista, que surgiu em oposição à teoria funcionalista no início dos anos de 1960, não se concentra no termo mas na análise do “processo de transformação das ocupações, nas interações e nos conflitos, bem como nos meios e recursos mobilizados” (Rodrigues, 1997, p. 17) no percurso de ascensão à categoria de profissão. Assim, o que é o objeto de análise não é a profissão, mas o processo conducente à profissão. Nesta abordagem, o processo de profissionalização deixa de ser encarado como o resultado da evolução espontânea da sociedade, tal como o reclamavam os funcionalistas, para passar a ser entendido como resultado das ações dos grupos ocupacionais, isto é, para passar a ser visto como resultado de “interações e processos de construção social”. (Rodrigues, 1997, p. 15). Nesta perspectiva, a dinâmica de um grupo profissional depende das trajetórias biográficas dos seus membros, isto é, das suas “carreiras”, elas próprias influenciadas pelas interações deles com o contexto econômico, social e político (Dubar & Tripier, 1998). Assim, os interacionistas encaram as profissões como grupos ocupacionais que se esforçam por convencer os demais acerca da sua legitimidade para reivindicar o reconhecimento profissional, sem qualquer reflexão acerca dos “privilégios profissionais” daí decorrentes (Rodrigues, 1997, p. 17).

Mais recentemente, no início dos anos 1970, apareceram as correntes críticas, em oposição às tendências funcionalistas e interacionistas. As profissões passam a ser olhadas como monopolistas e abusivamente privilegiadas. Consequentemente, as novas teorias tendem a encarar as profissões como “atores coletivos do mundo econômico que conseguiram fechar o seu mercado de trabalho e estabelecer um monopólio de controlo das suas próprias atividades de trabalho” (Dubar & Tripier, 1998, p. 113), obtendo desta maneira recompensas econômicas. Na realocação da análise sociológica das profissões, nos “mecanismos históricos de produção e de legitimação desta forma ‘moderna’ de monopólio econômico e de fechamento social” (Dubar & Tripier, 1998, p. 114) tiveram um importante papel Johnson (1972), Larson (1977) e Freidson (1986).

Apesar de esta tese situar-se no paradigma interacionista, tal como argumentado por Johnson (1972), rejeita-se por completo qualquer “história natural do profissionalismo”

(Johnson, 1972, p. 29), argumentando que “não existe um processo de profissionalização uniforme e unilinear de aplicação universal, e que as variações no papel do governo e das organizações acadêmicas afetarão substancialmente o controle e as formas institucionais de atividades ocupacionais semelhantes” (Johnson, 1972, pp. 29-30), sendo importante analisar as relações de poder. Esse autor propõe, no quadro teórico da Sociologia das Profissões, a análise das condições históricas que conduziram a determinado tipo de controle institucionalizado; porque as profissões são, de facto, interativas com o mundo que as circunda, tal análise requer o estudo das “interações estabelecidas com o exterior, com a estrutura de classes da sociedade e, sobretudo, o Estado”, levando a que se inicie “uma nova fase marcada pela preocupação de alargamento do campo de observação”. (Rodrigues, 1997, p. 50).

Não obstante, ao contrário de Johnson (1972) e Larson (1977), sempre críticos do poder profissional, Freidson (1986) move-se ao longo do tempo de uma postura inicial de crítica ao domínio das profissões para uma postura final oposta, caracterizada pela defesa do profissionalismo como forma de organização e controlo do mercado de trabalho. O autor nunca assume uma postura de “antagonismo radical face às profissões. Pelo contrário, defende as virtualidades do profissionalismo nas sociedades capitalistas contemporâneas”. (Gonçalves, 2008, pp. 184-185).

Burrage *et al.* (1990) propõem uma estrutura para a análise dos grupos profissionais, tendo em vista a formulação de uma teoria geral das profissões, identificando os grupos, que denominam de “atores” (naturalmente do “palco” profissional), cujas ações determinaram ou determinam a forma e o sucesso ou fracasso dos processos de profissionalização. Para o efeito, consideram fundamental a análise, ao longo do tempo, como se faz nesta tese, das inter-relações de quatro “atores” sociais: os profissionais que exercem, de fato, a atividade; o Estado; os clientes; e os profissionais dedicados à produção e reprodução do conhecimento profissional, isto é, os acadêmicos. Vê-se que, no caso do Brasil, assume particular importância a relação com o Estado, com os profissionais, que exercem a atividade e partilham o projeto profissional, e com a academia, que traz o conhecimento indispensável à identificação das profissões. São estes atores analisados a seguir.

4.2 A relação entre o Estado e as profissões

A relação do Estado e da profissão é ordinariamente dinâmica e complexa (Uche, 2002). Enquanto a grande força condutora do desenvolvimento das profissões da Europa continental foi exercida mediante a intervenção do Estado, nos países anglo-saxônicos o desenvolvimento profissional passa pela criação de monopólios e de grupos profissionais a operar no mercado de serviços, em que uma ocupação profissional adquire um elevado estatuto sem a intervenção do Estado (Collins, 1990), no que pese o recurso ao Estado como fonte de garantia dos mecanismos de monopólio requeridos pelo seu projeto profissional (Larson, 1990). O Brasil, como visto na revisão da literatura, posiciona-se assim no bloco continental, talvez por força das relações culturais com Portugal.

Sciulli (2005) refere que, perante a diversidade de estudos históricos sobre profissões, um razoável ponto de partida é considerar a existência de dois modelos genéricos de profissionalismo: um anglo-americano e um continental. A profissionalização, entretanto, é, sem dúvida, uma “tendência da sociedade moderna – a aspiração dos grupos ocupacionais em obter controlo sobre certas áreas de conhecimento (diplomas, credenciais, entre outros) e de trabalho (legitimação) e também estatuto social” (Selander, 1990, p. 143). Daqui decorre que a difusão de profissões seja um fenómeno mais ou menos recente e característico das sociedades atuais, nas quais a proliferação do mercado de serviços, a generalização do acesso ao ensino e a consequente qualificação dos recursos atestada por títulos abrem caminho à especialização, em que cada subgrupo defende ter como garantia um mercado que lhe pertence em consequência do saber focalizado nessa área do conhecimento.

As associações profissionais podem ter uma ligação forte ou fraca com o Estado, no registro dos seus membros. Esta relação proporciona o poder de monopólio. Mas, sem alguma forma de apoio do Estado, será impossível às associações profissionais obter o monopólio associado com a profissionalização, pois “o poder, a prosperidade e o prestígio de qualquer profissão está largamente dependente das políticas do Estado em que se insere”. (Burrage *et al.*, 1990, p. 210). Chua e Poullaus (2002, p. 410) consideram que, enquanto nos países anglo-saxônicos o papel do Estado é muitas vezes considerado como de “influência neutral”, nos

contextos da Europa continental, não é visto como uma parte terceira mas como um actor principal.

No universo anglo-americano, são os líderes das ocupações quem, regidos pelo mercado, tomam a iniciativa de implementar mecanismos de fechamento e proteção do campo de ação (Larson, 1990) levando à criação de profissões autônomas autoregulamentadas por associações profissionais privadas e cujos membros são formados em universidades também privadas. Já no espaço europeu continental, as ocupações dependem do Estado para alcançarem uma posição de monopólio no mercado de prestação de serviços, pois é o Estado quem licencia as atividades profissionais, constitui associações públicas profissionais as quais delega poderes de autorregulação, financia o sistema de ensino e, em alguns casos, consiste no maior empregador (Gonçalves, 2008).

A intervenção dos governos na regulamentação das profissões é justificada por dois possíveis falhanços do mercado: assimetria de informação e externalidades (Colbert & Murray, 2003). A assimetria de informação resulta dos profissionais saberem acerca das suas competências mas o consumidor não saber nada sobre a qualidade do serviço. A qualidade da Auditoria e da Contabilidade são difíceis de avaliar pelo consumidor. Por isso, é importante que padrões mínimos de qualidade sejam garantidos ao consumidor, restringindo o acesso à profissão àqueles que garantam as competências necessárias. As externalidades acontecem sempre que há falhas na auditoria, e a sociedade tem de pagar os custos relacionados com informação financeira errada ou fraudulenta publicada. Assim, o propósito da regulamentação contábil baseia-se na necessidade de defender os interesses das várias partes que estão sujeitas às falhas na Contabilidade e Auditoria.

Uma das principais fontes de influência do Estado nas profissões é o sistema de educação. Nos países em que o Estado assume o controlo sobre as profissões – principalmente na Europa Continental e na Escandinávia – o ensino profissional foi principalmente organizado pelo Estado. Já nos EUA, as escolas privadas são dominantes (Torstendahl, 1990). As exigências dos organismos profissionais são consistentes com uma forma de proteger o desejo do público por serviços de qualidade (Donabedian, 1991; Young, 1991). Desta forma, o governo delega na profissão contábil já que a informação que produz tem interesse público e o consumidor não consegue indagar as qualificações de um contabilista. A regulação por parte do Estado é

também necessária para assegurar que os serviços fornecidos têm qualidade (ver, Donabedian, 1991).

4.3. O projeto profissional

Enquanto Johnson (1972) enfatiza mais as relações de poder, Larson (1977) imprime mais ênfase no projeto profissional. Este projeto é um processo complexo suscetível de implementação a partir do momento em que se verifica a congregação de dois elementos: um corpo de conhecimento relativamente abstrato, suscetível de aplicação prática, e um mercado de trabalho livre, suscetível de fechamento, cuja estrutura é determinada pelo desenvolvimento econômico e social e pela ideologia dominante em cada período (Larson, 1977). Para esta congregação são fundamentais a standardização e a codificação do conhecimento formal ou abstrato, de modo a que se torne reconhecida pelo público. Assim, as instituições de formação, como responsáveis pela “exclusividade cognitiva” (Larson, 1977, p. 15) dos futuros profissionais, são um recurso estratégico indispensável à concretização do projeto profissional:

A formalização da base cognitiva de uma profissão tem um efeito poderoso sobre a unificação profissional pois permite uma padronização mais completa e profunda da produção de produtores do que seria possível por qualquer outro meio (Larson, 1977, p. 40).

Deste enquadramento sai reforçado o papel das instituições de ensino superior, como as universidades, às quais independe uma dupla missão: a da produção de produtores e a do progresso da base cognitiva:

Só com a ascensão das instituições de educação formal e a standardização da formação podem as profissões – ou mais precisamente, as associações ou grupos de elite que atuam como porta-vozes – começar a assumir que existe uniformização, no entanto, mínima, entre os seus membros (Larson, 1977, p. 46).

A falta de um grau de ensino superior homogêneo (como foi o caso no Brasil), pode revelar-se como desprestigiante para a globalidade dos membros de uma associação

profissional, e pode ter como consequência a perda de credibilidade da profissão. Assim, a imagem profissional distintiva proporcionada por uma formação longa, de base comum, claramente definida e validada pelo Estado, concede argumentos para que a elite profissional mobilize esforços coletivos no sentido da conquista da confiança do público para a fixação de um monopólio de credibilidade social, do qual se esperam recompensas simbólicas: estatuto social e prestígio (Larson, 1977).

A raridade das competências justifica as vantagens materiais e simbólicas associadas à monopolização do segmento de mercado (Rodrigues, 1997). É no sentido de minimizar as ameaças ao controle associativo que as associações instituem regras, práticas e convenções que visam à homogeneização dos membros da ocupação e do serviço que prestam, a coesão social e a identificação social dos membros da ocupação com a coletividade (Birkett & Evans, 2005). A homogeneidade é pretendida como meio para evitar a diferenciação e a possível fragmentação da ocupação.

West (1996) refere que os primeiros profissionais de Contabilidade eram exclusivamente homens e provinham de classes sociais privilegiadas. Eram politicamente astutos, mantinham relações com outras instituições poderosas. O seu trabalho ganhou importância na sequência de estratégias que permitiram se estabelecer uma aura de elitismo que permitiu o fechamento (monopólio) e a elevação da profissão contábil. Nestes casos, os desenvolvimentos no conhecimento contábil terão desempenhado apenas um papel periférico na evolução do projeto profissional. Assim, os privilégios associados ao monopólio e à autorregulação de que as profissões gozam seriam mais o reflexo da sua posição social do que o reconhecimento de qualquer atributo técnico (Willmott, 1986; West, 1996).

Em termos práticos, o grupo ocupacional, e particularmente determinados atores principais, trabalha para obter o monopólio de um mercado de serviços baseados na sua *expertise* e no seu *status* social. De acordo com MacDonald (1995), estes dois objetivos estão ligados de duas formas diferentes mas inseparáveis. Primeiro, porque uma ação pode ter simultaneamente vantagens sociais e econômicas. MacDonald (1995) dá o exemplo de que, quando uma profissão exige um grau universitário como um requisito de entrada na profissão, esta exigência é boa para os negócios por contar com profissionais mais competentes, mas um grau universitário provoca também uma elevação de estatuto social aos olhos da sociedade.

Segundo, porque quer o estatuto social, quer o sucesso econômico têm conexão com ocupações baseadas no conhecimento por venderem ativos intangíveis.

As profissões oferecem serviços vistos como vantajosos mas que também obrigam o cliente a confiar no profissional, fazendo com que o profissional tenha de parecer respeitável. O grupo ocupacional tem assim de tentar obedecer a seguinte espiral benigna: se parecerem respeitáveis, atrairão os negócios; se forem economicamente bem-sucedidos terão mais respeitabilidade (MacDonald, 1995). Estes dois objetivos estão na base de uma estratégia de “fechamento social”, em que os que não elegíveis são excluídos do grupo e, por isso, não têm acesso ao mercado e ao estatuto social da profissão. De acordo com MacDonald (1995), os objetivos dos grupos ocupacionais são:

- 1) desenhar para si próprios uma jurisdição, o que obriga a deter um mercado dos seus serviços. Para isso, o grupo ocupacional terá de competir e acomodar com os interesses dos seus rivais, necessitando desta forma também de legitimar as suas práticas;
- 2) assegurar que os membros foram selecionados e treinados de forma apropriada, de forma a estandardizar o exercício da profissão; e
- 3) controlar o “input educacional” e estar conectado com o desenvolvimento, definição e monopólio do conhecimento profissional;

O cumprimento destes três objetivos anteriores leva ao último:

- 4) constituir a respeitabilidade.

Durante o século XIX, perante a expansão do mercado de serviços de Contabilidade, apenas uma estratégia de estratificação poderia levar ao crescimento das recompensas individuais pela prestação destes serviços. Uma das estratégias adoptadas passou pela estratificação e pela separação entre profissionais de Contabilidade, guarda-livros e escriturários. Na base para a adoção desta estratégia, estaria a tentativa, por parte das associações de Contabilidade, de obter um “Charter” para os profissionais de Contabilidade, que lhe permitiria diferenciar dos demais. Na profissionalização podem ser identificadas duas estratégias: as associativas e as de fechamento. Se um grupo ocupacional consegue se

organizar com sucesso em torno de uma associação e de um corpo de conhecimento, adota a estratégia de fechamento (Selander, 1990).

Edwards (2001) mostrou como uma associação ocupacional proporcionou um mecanismo institucional para prosseguir de forma mais efetiva o estatuto profissional. O processo de profissionalização implica a criação e a manutenção, por parte de uma associação profissional, das condições que permitem controlar. O profissionalismo é conseguido quando o poder profissional é apoiado por controle associativo (ou seja, o controle sobre os membros) e se mantem a ideologia referente ao interesse público da profissão (Willmott, 1990). Estas ideologias lidam com a forma como os produtores e consumidores no mercado dos serviços profissionais se relacionam entre si (Birkett, 1984), ou seja, expressam uma ideia tradicional de serviço (Larson, 1977). Assim, o sucesso do “profissionalismo está dependente da crença política de que tal ocorre no interesse público e da crença por parte dos consumidores de que tal ocorre no seu interesse” (Birkett & Evans, 2005, p. 102) e do apoio do Estado. Ademais, Splitter e Borba (2014, p. 137) ensinam que

O profissional da Contabilidade deve se empenhar em demonstrar a importância do seu trabalho e das atividades que realiza, a fim de que a sociedade tenha noção e nitidez das funções atreladas a ele e as considere relevantes. Com a compreensão das funções do contador, a dimensão e a amplitude da profissão se tornam mais claras, o que favorece positivamente a imagem pública. Vale lembrar que o valor da profissão, assim como a sua credibilidade e seu desenvolvimento futuro, estão diretamente ligados a essa imagem. Faz-se necessário maior envolvimento dos contadores e dos próprios órgãos de classe, para aproximar mais a Contabilidade das pessoas, demonstrando, assim, também, o seu papel de agente social. É imperativo que os contadores se posicionem como uma categoria profissional importante para o desenvolvimento da sociedade, estando cada vez mais presente e ativa no contexto econômico, social e político.

Se as associações profissionais não conseguem controlar os seus membros, são, pois, incapazes de identificar quem é competente para o exercício da profissão, e a prática profissional não será conduzida no interesse dos consumidores, pelo que serão incapazes de justificar e suportar as vantagens associadas à posição do monopólio alcançada mediante aquisição de poder profissional (Birkett & Evans, 2005). Por isso, a educação e o conhecimento são importantes para justificar um projeto de profissionalização.

4.4. Reflexões sobre as profissões e o ensino: o contexto da tese

Freidson (1986) escolhe o sistema de credenciação como o suporte institucional fundamental das profissões contemporâneas. A criação de um mercado de trabalho fica subordinada à “capacidade das ocupações para se tornarem grupos organizados de forma independente das empresas e das outras ocupações pertencentes à mesma classe ou estrato”. (Freidson, 1986, pp. 75-76). Para que o mercado de trabalho possa ser mantido, contudo, as profissões terão de definir regras de formação, recrutamento e posicionamento dos seus membros nesse mercado.

West (1996) argumenta que existe um denominador comum a todas as teorias identificadas no âmbito da Sociologia das Profissões: a ênfase atribuída ao conhecimento especializado, à explicação da profissionalização das vocações, aceite como uma característica distintiva das profissões e a principal fonte de poder profissional – o conhecimento especializado. Esse autor atribui um duplo significado ao conhecimento especializado: por um lado, é considerado como o elo de ligação de um conjunto de praticantes num grupo distinto; por outro, confere autoridade aos grupos profissionais na negociação de privilégios com o Estado. O conhecimento formal, ou seja, a instrução nas instituições de ensino “organizado em disciplinas, e objecto de um processo de racionalização” (Friedson, 1986, p. 225) torna-se “um instrumento de poder”. (Friedson, 1986. p. 9).

Siegrist (1990, p. 177) refere-se ao “processo pelo qual uma actividade ou uma ocupação se torna uma profissão” como um conjunto de desenvolvimentos analíticos que se podem suceder em simultâneo. Assim, este processo inclui: o processo pelo qual uma ocupação adquire o carácter de uma profissão académica evidenciado por determinadas competências relevantes, sendo a prática profissional limitada àqueles que obtêm aprovação nos exames e alcançam o respectivo grau de ensino; o processo de separação e exclusão pelo qual a profissão monopoliza as oportunidades e as funções da ocupação por forma a adquirir ou garantir um elevado estatuto social e económico; o processo de profissionalização inclui a representação coletiva de interesses e estratégias condicionadas mediante uma associação profissional que

define o âmbito da prática profissional, emana normas e valores aos seus membros e luta com outros grupos políticos e sociais pelo reconhecimento geral dos seus conceitos fundamentais.

MacDonald (1995) argumenta explicando que as profissões só começaram a existir quando a sociedade começou a se basear no conhecimento: a natureza do seu conhecimento, e a avaliação sociocultural do seu conhecimento, têm uma importância fundamental. A difusão de profissões é assim um fenômeno relativamente recente e característico das sociedades actuais, nas quais existem a proliferação do mercado de serviços; a generalização do acesso ao ensino e a consequente qualificação dos recursos humanos atestada por títulos; a dinâmica das sociedades e o progresso tecnológico abrem caminho à especialização e à propagação de especialidades, que cada subgrupo advoga ter como garantia de um mercado que lhe pertence, em consequência do saber focalizado nessa área do conhecimento.

As universidades ou outras instituições de formação de nível superior têm como principais recursos o conhecimento que ministram, do qual as profissões podem depender em maior ou menor proporção. Em alguns países, a criação de instituições de formação de nível superior está associada à emergência das próprias profissões, fazendo com que muitas vezes não exista distinção entre os práticos e os acadêmicos (Burrage *et al.*, 1990). Verifica-se, com efeito, que o conhecimento exigido para se acessar à generalidade das profissões é administrado parcialmente pelos acadêmicos e pelos práticos, isto é, as duas componentes de formação se complementam, não obstante uma progressiva e clara propensão para a supremacia reconhecida ao conhecimento formal (Burrage *et al.*, 1990).

Tendo em conta a proposta de Burrage *et al.* (1990), nesta tese, desenvolve-se, com base nos dados recolhidos, a relação da profissão com os profissionais, o Estado e o ensino. O Estado assumirá um papel decisivo, por ser simultaneamente o regulador, mas também o principal cliente e interessado na informação contábil.

A primeira pergunta de investigação se relaciona com o processo de transformação da ocupação contábil em profissão, sob a perspectiva da criação e evolução do sistema CFC/CRCs, principalmente no que se refere às questões de ensino e formação dos profissionais. Para tanto, assumir-se-á a definição de Burrage *et al.* (1990, p. 205), que definem profissão como uma ocupação: a) não manual exercida a tempo inteiro; b) cuja prática requer formação escolar, especializada e sistemática; c) cujo acesso requer aprovação em exames e a

consequente obtenção de diplomas; d) que procura um monopólio no mercado de trabalho de serviços especializados; e) que possui autorregulação ou autonomia, isto é, está liberta do controle de terceiros, tais como o Estado, os clientes, os juristas ou outros; f) cuja recompensa dos membros, simbólica e material, está associada não só à sua competência profissional e à ética no mercado de trabalho, mas também à crença de que os seus serviços especializados são de especial importância para a sociedade e o bem-estar público.

Na segunda pergunta de investigação, voltada para o contexto do exame de suficiência do CFC e seus fatores determinantes de aprovação, mostra-se como a profissão, na busca de legitimidade, instituiu o exame profissional num contexto em que as instituições do ensino superior e os cursos de Ciências Contábeis proliferaram no Brasil, em que as notas obtidas pelos alunos no ENADE são baixas, revelando deficiências de base, e, ainda, num contexto onde não se verifica uma adequada aposta na formação pós-graduada dos professores do ensino superior, obrigando a profissão também a atuar neste campo.

De acordo com Paolillo e Estes (1982), a profissão contábil só poderá continuar a servir a sua função social se atrair jovens competentes e motivados. Para isso, o esforço de recrutamento e a seleção dos melhores candidatos são requisitos importantes e o exame constitui mais um crivo que pode proporcionar à sociedade os profissionais competentes. Por outro lado, o exame pode ser usado como forma de incrementar a qualidade do ensino em Contabilidade. Além disso, deve-se pensar sempre em desenvolver e adaptar a estrutura curricular do curso, que permite o desenvolvimento dos futuros profissionais. À medida que vão existindo alterações no contexto, as grades curriculares devem ser adaptadas. Muito se evoluiu em termos de desenvolvimento curricular dos cursos de Contabilidade, como se pode observar no Quadro 11. Repare-se o aparecimento da Teoria da Contabilidade na década de 1990 e veja-se o aparecimento dos conhecimentos em sistemas de informação na última grade curricular.

Currículo do Curso Comercial (1902)	1º Ano: Língua portuguesa; Francês, Inglês ou Alemão; Aritmética; Álgebra; Geometria; Contabilidade. 2º Ano: Contabilidade comercial; Finanças; Estenografia; Desenho. 3º Ano: Geografia econômica e comercial; Regras gerais de Direito; Legislação comercial; Economia política e finanças.
Curso Superior de Contabilidade e (1948/1951)	1º Ano: Análise matemática; Estatística geral e aplicada; Contabilidade geral; Ciência da Administração; Economia política. 2º Ano: Matemática financeira; Ciência das finanças; Estatística matemática e demográfica; Organização e Contabilidade industrial e agrícola; Instituições de direito público. 3º Ano: Matemática atuarial; Organização e Contabilidade Bancária; Finanças das empresas; Técnica comercial; Instituições de direito civil e comercial. 4º Ano: Organização e Contabilidade de seguro; Contabilidade pública; Revisões e perícia contábil; Instituições de direito social; Legislação tributária e fiscal; Prática de processo civil e comercial.
Curso de Ciências Contábeis (Resolução de 08/02/1963)	Ciclo de Formação Básica: Matemática; Estatística; Direito; Economia. Ciclo de Formação Profissional: Contabilidade geral; Contabilidade comercial; Contabilidade de custos; Auditoria; Análise de balanços; Técnica comercial; Administração; Direito tributário.
Curso de Ciências Contábeis (Resolução nº 3/92)	Categoria I (Formação geral): Língua portuguesa; Noções de direito; Noções de ciências sociais; Ética Geral e profissional. Categoria II (Profissionais e Específicas): Administração geral; Economia; Direito aplicado; Matemática; Estatística; Contabilidade geral; Teoria da Contabilidade; Análise das demonstrações contábeis; Auditoria; Perícia contábil; Administração financeira e orçamento empresarial; Contabilidade Pública; Contabilidade de custos e análise de custos. Categoria III (Atividades complementares): Atividades agrícolas e pecuárias; Atividades de seguro; Atividade extrativa; Sociedades cooperativas; Sociedades de previdência privada; Atividade imobiliária; Entidades sindicais; Sociedades e cotas de participação; e outras.
Curso de Ciências Contábeis (Nova Lei das Diretrizes e Bases da Educação Nacional – Lei nº 9394/96)	Conteúdos de Administração: Teoria geral da administração; Estratégia empresarial; Comportamento organizacional. Conteúdos de Economia: Teoria da firma; Cenários econômicos e economia internacional; Economia das empresas. Conteúdos de Direito: Legislação social e trabalhista; Direito tributário; Direito comercial e societário. Conteúdos de Métodos Quantitativos: Medidas de tendência central e de dispersão; Análise de regressão e correlação; Análise de série temporal; Cálculo integral e diferencial. Conteúdos de Teoria da Contabilidade: História do pensamento contábil; Ativo e passivo e sua mensuração; Receitas, despesas, perdas e ganhos e suas mensurações; Teorias do patrimônio líquido; Princípios fundamentais de Contabilidade e harmonização internacional. Conteúdos de Contabilidade Financeira: Princípios, normas e procedimentos de Contabilidade financeira; Elaboração e evidenciação das demonstrações contábeis. Conteúdos de Contabilidade Tributária: Contabilidade de tributos federais, estaduais e municipais; Planejamento tributário. Conteúdos de Contabilidade Gerencial: Métodos de custeio; Sistemas de acumulação de custos; Análise de custos; Descentralização (preço de transferência e centro de resultado). Conteúdos de Auditoria: Controles internos; Princípios, normas e procedimentos de auditoria; Planejamento de auditoria; Papéis de trabalho. Conteúdos de Controladoria: Sistemas de informações; Processo de planejamento, execução e controle; Avaliação de desempenho; Responsabilidade de prestar contas da gestão perante a sociedade (accountability).

Quadro 11 – Evolução curricular dos cursos de Ciências Contábeis.

Fonte: Adaptado de Araújo (2002, pp. 59-76)

Nos EUA, muitas IES usam as classificações obtidas nos exames como uma medida de sucesso, para atrair futuros alunos (Taylor & Rudnick, 2005). Algumas faculdades usam o desempenho no exame como medida da qualidade de um curso (Ashbaugh & Thompson, 1993). Dados expressos por Boone *et al.* (2006), revelam, no entanto, que apenas 17,5% dos candidatos que se apresentaram pela primeira vez passam no exame completo e apenas 28,8% destes candidatos passaram em pelo menos uma parte do exame CPA administrado de 1998 a 2003. A percentagem da totalidade dos candidatos (ou seja, os que se apresentam pela primeira vez e os restantes) subiu para 30,8% no mesmo período. Neste sentido, o objetivo que se traz na segunda etapa de investigação desta tese se foca nestes aspectos dos determinantes da aprovação no exame de acesso à profissão contábil, ou seja, quais são as variáveis ambientais (econômicas e institucionais) e as variáveis individuais (relacionadas com os alunos) que levam a que uns candidatos passem e outros sejam reprovados no exame de suficiência.

Efetuada a revisão da literatura relativa aos tópicos que são abordados na parte empírica e que se relaciona com os objetivos e perguntas de pesquisa, na seção seguinte são apontadas as opções metodológicas utilizadas nesta tese.

PARTE II – METODOLOGIA E PESQUISA EMPÍRICA

CAPÍTULO 5 - MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO

A fim de responder ao objetivo geral desta pesquisa, que consiste em analisar a atuação do Sistema CFC/CRCs no desenvolvimento do ensino de Ciências Contábeis e na profissionalização da contabilidade no Brasil, principalmente no que se refere à utilização do exame de suficiência como instrumento de fiscalização preventiva, optou-se por dividir esse objetivo em dois escopos específicos, usando metodologias diferentes. Estes objetivos nada mais são do que as fases de avanço da pesquisa, no sentido de compreender de forma clara a perspectiva do sistema CFC/CRC relativamente à necessidade dos contabilistas de possuírem educação credível em Contabilidade. Conforme indicado anteriormente, estão na sequência.

1. Investigar como se deu a criação e evolução do Sistema CFC/CRCs ao longo dos anos, principalmente no que se refere à preocupação deste organismo profissional com a formação adequada de seus membros; e
2. Identificar os fatores explicativos do índice médio de suficiência do exame do CFC no Brasil e os fatores determinantes da aprovação.

Para a consecução de cada um destes objetivos, e dada as perguntas de investigação, utilizam-se metodologias distintas, conforme necessidades de investigação em cada uma dessas fases de pesquisa. Dado que no primeiro caso as perguntas são do gênero “como” e “por quê”, e têm uma natureza histórica, de acordo com Yin (2003, p. 25), um estudo de caso histórico interpretativo afigura-se com adequado “dado que estas questões relacionam as ligações operacionais que é necessário estabelecer ao longo do tempo, em vez de se considerar meras repetições ou ocorrências acidentais”. Previts *et al.* (1990) consideram que os estudos de caso históricos se revelam muito adequados na condução da pesquisa. O estudo de caso permite ao investigador estudar o fenômeno em análise dentro do seu próprio contexto fazendo com que se tenha uma imagem mais completa das organizações no seu contexto.

Embora muitas vezes se acredite que os estudos de caso se desenvolvem por meio de investigação qualitativa, tal como salientado por Post e Andrews (1982) e Ryan *et al.* (2002), os estudos de caso podem também ser quantitativos. Assim, no segundo objetivo específico desta tese, mantem-se a perspectiva de estudo de caso, mas serão usadas metodologias quantitativas: estudam-se o caso do exame suficiência do CFC e os determinantes da aprovação no exame, levantando-se perguntas do tipo “Quais são?”, conduzindo a que uma abordagem positivista, de teor quantitativo, seja mais adequada. De acordo com Yin (2014, p.11), as questões do tipo “quais são?” devem ser usadas em estudos exploratórios, como é o caso desta investigação.

Dessa forma, esta pesquisa se utilizará das abordagens qualitativa/interpretativa e positivista/quantitativa, concomitantemente. Essa possibilidade de utilização simultânea de métodos qualitativos e quantitativos, conforme Minayo (2007), deve estar vinculada ao caráter do objeto analisado, às perguntas da pesquisa e não à vontade ou preferência do pesquisador. Parte, portanto, do “entendimento de que nos fenômenos sociais há possibilidade de se analisarem regularidades, freqüências, mas também relações, histórias, representações, pontos de vista e lógica interna dos sujeitos em ação”. (Minayo, 2007, p. 63).

Dessa forma, acredita-se que a utilização conjunta das variadas abordagens em fases distintas da pesquisa tende a contribuir e a enriquecer o estudo com aspectos derivados de ambos os paradigmas: interpretativo, no caso dos métodos qualitativos, e positivista, no caso dos métodos quantitativos. Sendo assim, a que se reconhecer não existir incompatibilidade justificada que impossibilite qualquer integração entre os métodos. Ao contrário, a utilização de ambos em conjunto vem a ser responsável por algo bem mais elaborado e completo da realidade, mesmo que esta realidade seja sempre um recorte ou uma aproximação do objeto social, que neste caso se refere ao papel do CFC na formação e dignificação da profissão contábil.

A seguir, são mostrados métodos de coleta, análise e interpretação dos dados referentes a cada um dos objetivos específicos da pesquisa.

5.1 Objetivo Específico 1: Aspectos metodológicos

5.1.1 Assunções ontológicas e metodológicas

Tendo como foco uma análise dos aspectos históricos relacionados com a criação do sistema CFC/CRCs e com o cuidado com a formação do profissional de Contabilidade, esta etapa da pesquisa se fundamentará nos elementos da abordagem qualitativa, o que será feito com fundamento no paradigma interpretativista, o qual, conforme Carr e Kemmis (1986), considera o caráter subjetivo da realidade, sendo esta última constituída pelas pessoas. O investigador, o contexto do fenômeno analisado e a aproximação usada na investigação estão intimamente relacionados e não se podem considerar independentes (Covaleski & Dirsmith, 1990). Considera-se que a aplicação de métodos qualitativos e interpretativos permite melhorar a compreensão do pesquisador acerca da criação do sistema CFC/CRCs e necessidade de credenciais educativas na constituição de uma realidade fluida e subjetiva (Covaleski & Dirsmith, 1990). Tal análise histórica interpretativa visa a

- a) contextualizar a pesquisa mediada pela narrativa histórica, a criação, desenvolvimento e atuação do sistema CFC/CRCs. Para esse efeito far-se-á uso da pesquisa documental e de dados do arquivo da instituição que está a ser analisada (sistema CFC/CRCs); mas, também,
- b) interpretar e entender os dados do arquivo do CFC, recorrendo à Teoria da Sociologia das Profissões no sentido de explicar o como e o por quê de o sistema CFC/CRC ter lutado ao longo de toda a sua história no sentido de garantir ao profissional de Contabilidade a educação e a formação que dignifiquem a profissão.

5.1.2 História institucional: estudo do caso CFC

Trata-se, com efeito, tal como referido por Gomes e Rodrigues (2010), de um estudo na área da história institucional, onde a criação e a evolução do sistema CFC/CRCs são analisadas e interpretadas no contexto social, econômico e político. Apesar de já ter havido alguns estudos prévios que abordam brevemente esta associação profissional (ver, por exemplo, Rodrigues *et al.*, 2011; 2012), esta pesquisa faz uma análise mais profunda, destacando como os aspetos da credenciação e dos diplomas foram e continuam a ser importantes no instituto e na credibilização desse ofício no Brasil. Espera-se deste modo contribuir para o desenvolvimento e compreensão do mister contábil no Brasil, e, desta forma, servir como um ponto de partida para mais investigação no futuro.

Em termos de método de investigação, este estudo pode classificar-se como um estudo de caso interpretativo, onde se analisam padrões longitudinais de desenvolvimento da profissão no Brasil, olhando para o problema como um todo, e tomando em consideração uma multiplicidade de variáveis, consideradas no seu contexto histórico.

5.1.3 Dados de arquivo utilizados

Em termos de dados, além de serem usados indicadores escritos recolhidos no CFC, coletaram-se, ainda, entrevistas gravadas com ex-presidentes do CFC e ilustres professores de Contabilidade no Brasil, que fazem parte do acervo histórico e que foram preparadas pelo CFC para fazer o resgate da sua história em 2006. Assim, como referido por Gomes e Rodrigues (2010), junta-se à história escrita em documentos a “história oral”, que tal como referido por essas autoras, se traduzem em dados adequados na preparação de estudos na área da história institucional. Neste sentido, “democratiza-se a história”, considerando múltiplas vozes e múltiplas perspetivas, que poderiam não se encontrar nos arquivos documentais do CFC. Esta tese adota assim uma interpretação ampla do que deve ser definido como arquivo na investigação em história da Contabilidade, incluindo todos os tipos de documentos, como relatórios, cartas, atas de reuniões bem como as entrevistas gravadas (Carnegie & Napier, 1996).

De acordo com Sá-Silva *et al.* (2009), o uso de documentos em pesquisa deve ser apreciado e valorizado. A riqueza de informações que deles se pode extrair e reaver justifica o seu uso em áreas diversas das Ciências Humanas e Sociais visto que possibilita ampliar o entendimento de objetos cuja compreensão necessita de contextualização histórica e sociocultural. Por exemplo, na reconstituição de uma história vivida:

[...] o documento escrito constitui uma fonte extremamente preciosa para todo pesquisador nas ciências sociais. Ele é, evidentemente, insubstituível em qualquer reconstituição referente a um passado relativamente distante, pois não é raro que ele represente a quase totalidade dos vestígios da atividade humana em determinadas épocas. Além disso, muito freqüentemente, ele permanece como o único testemunho de atividades particulares ocorridas num passado recente. (Cellard, 2008, p. 295).

Deste modo, quanto ao método de coleta de dados para esta fase de pesquisa histórica nos moldes da abordagem clássica, esta coleta se dará mediante a forma documental. De acordo com Godoy (1995), a principal diferença entre a pesquisa bibliográfica e de teor documental reside na variedade de documentos com possibilidade de uso para extração de dados por parte desta última, que pode incluir: diários, cartas, memorandos, relatórios, estatísticas e elementos iconográficos. Com efeito, Gil (2010) destaca, nomeadamente, os registros institucionais escritos como importantes fontes documentais – projeto de lei, relatórios de órgãos governamentais, atas de reuniões, sentenças judiciais, documentos registrados em cartórios etc.

Da mesma forma também anota Helder (2006, pp.1-2) que a “técnica documental vale-se de documentos originais, que ainda não receberam tratamento analítico por nenhum autor. [...] é uma das técnicas decisivas para a pesquisa em ciências sociais e humanas”.

Haja vista esse quadro de eventos históricos, explorado e constituído com base na busca bibliográfica realizada na fase inicial deste estudo, seguiu-se o período de recolha de dados no arquivo do CFC, em Brasília. Foram pesquisados documentos históricos acerca da criação do CFC/CRC e sobre a preocupação que este sistema sempre teve com a educação contábil e com a qualidade dos serviços prestados pelos profissionais de Contabilidade. Espera-se que com esta pesquisa se consiga suprir em parte a carência de estudos no que se refere à história do próprio Conselho Federal de Contabilidade e dos seus 27 conselhos regionais. Aceita-se o fato de haver uma grande lacuna, ao se desconsiderar o papel do sistema CFC/CRCs na procura da melhor educação contábil para o profissional de Contabilidade.

Dentre essas opções, a reconstituição da história do sistema CFC/CRCs se baseará, principalmente, nas informações contidas nos relatórios internos do próprio Conselho Federal de Contabilidade e de seus conselhos regionais. Estes relatórios, produzidos ao longo de toda a história do CFC, reúnem grande conjunto de informações a respeito da atuação do CFC junto aos profissionais da Contabilidade no País, sendo, portanto, fundamentais para o desafio de registrar essa história. Em complemento, também serão utilizados documentos de comunicação do CFC e CRCs, como jornais, revistas e boletins institucionais que guardam acontecimentos marcantes dos 68 anos de história desta entidade.

A fim de ampliar a apreciação histórica da ação do sistema CFC/CRCs transposta às informações contidas nos documentos reunidos e analisados, também serão utilizados como fontes de dados acerca deste agente institucional da Contabilidade brasileira excertos dos arquivos de audiovisual que contêm entrevistas com ex-presidentes do CFC, atuantes durante o século XX e início do século XXI e ainda a três professores muito conhecidos no Brasil: Eliseu Martins, Lino Martins da Silva e Lopes de Sá. Com a utilização de um roteiro de entrevista semiestruturado, o CFC realizou entrevistas junto a seis ex-presidentes do CFC, aplicadas em fevereiro de 2006 por profissionais do CFC: Ynel Camargo (1974-1977); João Juenemann (1982-1985); José Maria Mendes (1994-1997); José Serafim Abrantes (1998-2001); Alcedino Barbosa (2002-2004); Martônio Coelho (2004-2006). O guia da entrevista incluía itens relacionados com a profissão, nomeadamente problemas enfrentados e principais fatos históricos, desafios, aspirações e ainda algumas perguntas relacionadas com a educação contábil.

Dessa maneira, ante a necessidade de analisar a influência do sistema CFC/CRCs na procura de uma melhor formação para o profissional de Contabilidade, torna-se necessário recorrer aos dados do arquivo em Brasília, que permitem perceber como o CFC foi criado e como evoluiu, considerando as preocupações do CFC com a educação, qualificação, formação e desenvolvimento contínuo dos contadores brasileiros, de forma a assegurar ao Brasil profissionais que sirvam o interesse público e que cumpram a sua missão na sociedade.

5.1.4 Fundamentos teóricos

A fim de preencher uma lacuna científica e histórica, existente nas pesquisas nacionais no campo, este estudo utiliza uma abordagem histórica interpretativa, cuja utilização, conforme Vergara (2010, p. 119), “visa ao resgate dos acontecimentos e das atividades humanas ao longo do tempo, possibilitando desvendar e compreender as mudanças, as contradições e as tendências da realidade social”. Na inteligência de Goldman (1994), a utilização deste método de pesquisa possibilita uma análise contextualizada das organizações humanas, inserindo-as numa relação com a própria sociedade.

Durante a última década verificou-se no Brasil um movimento com vista à promoção e à disseminação investigativa da história da Contabilidade entre pesquisadores (por exemplo, Peleias e Bacci, 2004; Faria, 2004; Peleias *et al.*, 2007; Mendonça Neto *et al.*, 2008; Gonçalves, 2010; Ott e Barbosa, 2011; Rodrigues *et al.*, 2011; 2012). Tal promoção, talvez, seja fruto tanto do reconhecimento das contribuições oriundas de sua aplicação como da carência de pesquisas históricas que privilegiem a complexidade deste campo de estudo. Ressalva Vergara (2010), porém, ser preciso cautela na sua utilização porquanto esse método possui duas vertentes distintas: a historiografia clássica, ou velha história, predominante até o século XIX, caracterizada pela narrativa dos acontecimentos com base na análise dos documentos escritos e acontecimentos conjunturais; e a nova história, ou história total, mais fortemente utilizada no século XX, incluindo uma abordagem interpretativa, recorrendo-se a teorias explicativas para os fenômenos históricos observados. Existe um embate entre os pesquisadores de ambas as abordagens, com críticas mútuas às limitações dessas duas vertentes, mas incorre muito mais em uma complementaridade de ambas as visões do que em uma necessidade de exclusão, como defendem Tuchman (1994) e Rodrigues e Gomes (2002).

Nos capítulos iniciais, optou-se pela realização de uma pesquisa bibliográfica relativa aos principais aspectos da evolução educação contábil brasileira, com o objetivo de contextualizar o aparecimento e o desenvolvimento do sistema CFC/CRCs. Esta revisão da literatura foi fundamental para perceber a teoria que deveria ser usada na análise do problema em estudo: a Sociologia das Profissões. A revisão de literatura, definida por Gil (2010, p. 50) é “desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”, é

exigida nos trabalhos de pesquisa para fundamentação teórica. Essa exigência, conforme apontada pelo autor, deriva de sua vantagem de aplicação:

A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. Esta vantagem se torna perfeitamente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço. [...] A pesquisa bibliográfica também é indispensável nos estudos históricos. Em muitas situações, não há outra forma de conhecer os fatos passados senão com base em dados secundários. (Gil, 2010, p. 50).

Sendo assim, a fim de criar uma base sólida referente à evolução do CFC/CRC, reuniu-se acervo composto pelos mais diversos tipos de fontes disponíveis, principalmente periódicos científicos. Com a exploração e uso das fontes bibliográficas, fez-se a base histórica, que permitiu-se chegar à Sociologia das Profissões como o principal fundamento teórico explicativo.

Embora outras teorias possam ser consideradas como explicativas, acredita-se que a Sociologia das Profissões pode ser considerada fundamento teórico importante para melhor compreensão do fenômeno em análise, particularmente por considerar o conhecimento e as credenciais (diplomas) como indispensáveis para se criar uma profissão. A adoção desta teoria pode permitir alargar o conhecimento sobre a importância das credenciais na formação de um ofício profissional (MacDonald, 1995). O estudo dos fenômenos contábeis numa perspectiva sociológica, contribui para um aumento da percepção da Contabilidade como prática social, mais do que mera técnica (ver Hopwood & Miller, 1994; Meyer, 1986; Miller *et al.*, 1991; Miller & Napier, 1993; Napier, 1989). O uso destas perspectivas sociológicas derivadas da Sociologia e da Ciência Política permite melhorar e alargar o conhecimento sobre o papel e a natureza da Contabilidade e das associações profissionais, sendo a Contabilidade cada vez mais vista como um instrumento de poder, com ligações ao Estado (Carnegie & Napier, 1996, 2002; Hopwood, 1983, 1987; Napier, 2006). O uso de fundamentos teóricos na história da Contabilidade pode ajudar a revelar a natureza multifacetada da Contabilidade e das associações profissionais (Walker, 2004)

A Sociologia das Profissões somente foi instituída como “subdomínio” da Sociologia na década de 1950, o que ocorre na sequência da iniciação do estudo do fenômeno profissional de uma forma sistemática (Rodrigues, 1997). Desde então, este subdomínio se desenvolve, havendo já várias aplicações à Contabilidade (como é o caso de MacDonald, 1995) e dentro das propostas para orientação do estudo dos processos de profissionalização assume destaque a

indicada por Birkett e Evans (2005), que denotam um modelo orientado especificamente para a Contabilidade.

Seguindo esta apreciação de complementaridade, onde os contextos social, econômico e político são considerados fundamentais, e se explicam os resultados com base na Sociologia das Profissões, numa vertente interacionista, nesta pesquisa abordam-se as fontes históricas recolhidas no arquivo do CFC, com vista a reconstituir historicamente sua criação e as preocupações do sistema CFC/CRCs com a formação e o desenvolvimento educativo do profissional de Contabilidade, tentando, conforme Brito (2003, p. 11) “reunir o maior número de documentos, atento à sua autenticidade; os fatos [...] extraídos desses documentos, [serão] organizados e apresentados numa narrativa [...] na sua seqüência cronológica”. Assume a ideia de que a missão do sistema CFC/CRC é servir o interesse público, fortalecendo a profissão contábil no Brasil, garantindo que esse ofício atinja um padrão de elevada qualidade, que contribuía para o desenvolvimento da economia brasileira. Esta missão foi-lhe concedida pelo Governo nacional ao longo dos anos e, por isso, esta teoria parece adequada para explicar as preocupações que o organismo representante da classe contábil desenvolve ao longo dos anos com a qualidade do profissional de Contabilidade e com a sua formação.

De acordo com Brito (2003, p. 14), esta abordagem interpretativa, expressa como uma continuidade da metodologia histórica de conteúdo clássico, “busca as articulações internas dos fatos, um verdadeiro ‘mergulho’ no objeto, e exige do historiador uma postura intuitiva, única maneira de fazer reviver o passado estudado”. Tendo como foco não mais apenas os fatos contidos nos documentais oficiais, mas as narrativas e opiniões de pessoas envolvidas nesses fatos, essa metodologia interpretativa visa a complementar a visão tradicional, possibilitando uma análise histórica aprofundada e que extrapola os limites dos dados objetivos e engessados.

Sendo assim, a expectativa é de conceder um tratamento aprofundado aos dados reunidos, principalmente os indicadores narrativos, colhidos em documentos e entrevistas históricas, de forma a responder ao primeiro objetivo específico desta pesquisa, que, conforme esboçado anteriormente, consiste em indicar como o sistema CFC/CRC foi criado e desenvolvido ao longo do tempo, bem como quais as razões para a preocupação que sempre teve com a formação e o desenvolvimento profissional da classe contábil.

5.2 Objetivo específico 2: Aspectos metodológicos

5.2.1 Assunções ontológicas e metodológicas

Debruçando-se não mais sobre os aspectos do passado histórico da Contabilidade brasileira, mas reportando-se aos elementos do seu panorama atual no País, o segundo objetivo específico desta pesquisa concentra-se nas questões relativas ao ensino da Contabilidade por parte das IES distribuídas em todo o Território Nacional e a sua relação com o Exame de Suficiência. Dessa forma, o estado atual da Contabilidade no Brasil é analisado com suporte no desempenho dos recém-formandos ou alunos em formação em distintas IES no Exame de Suficiência em Contabilidade do CFC, instrumento de avaliação utilizado há vários anos e que reúne um conjunto de indicadores com potencial para retratar o nível de desenvolvimento de todos os profissionais em Contabilidade, tanto bacharéis quanto técnicos.

Deste modo, nessa segunda etapa da pesquisa, a metodologia se fundamentará em uma abordagem quantitativa, caracterizada por um paradigma mais positivista, que divide a realidade como fenômeno estável e mensurável (Carr & Kemmis, 1986). Os dados quantitativos, colhidos junto ao CFC, contêm registros dos resultados de todos os exames de suficiência realizados ao correr das últimas duas décadas, período de utilização das provas. A organização e análise se darão ao longo de quatro fases com métodos distintos de pesquisa, a seguir apontadas.

- a) Fundamentação teórica realizada através de pesquisa bibliográfica acerca do ensino da Contabilidade no Brasil e dos aspectos relativos ao exame de suficiência.
- b) Mostra dos dados históricos referentes às edições do exame de suficiência do CFC com o uso de ferramentas de Estatística descritiva.
- c) Análise das características de cada região do País, no que diz respeito aos resultados dos exames de suficiência do CFC mediante uso de Estatística descritiva e técnica de análise de conglomerados.

- d) Investigação acerca das variáveis relacionadas com a variabilidade do índice médio de aprovação no exame de suficiência do CFC no Brasil, usando-se os dados do segundo exame de 2012 e utilizando-se a técnica Estatística de regressão logística.

A seguir são apontadas as características referentes a cada uma dessas fases da pesquisa, no que diz respeito à abordagem metodológica utilizada, métodos de coleta de dados, tipos de indicativos colhidos e processos de tratamento e análise de dados utilizados.

5.2.2 Pesquisa bibliográfica: ensino da Contabilidade e exames de suficiência

Assim como na etapa qualitativa da pesquisa, para a fundamentação teórica de toda a análise quantitativa ser explorada na segunda etapa, optou-se pela realização de uma demanda bibliográfica. Neste caso, esta foi efetivada, principalmente, em periódicos científicos e visou a explorar vários fenômenos principais, como os assinalados à frente.

- a) Características do ensino da Contabilidade no Brasil, no que se refere ao desenvolvimento e atuação das Instituições de Ensino Superior no contexto atual.
- b) Indicadores de avaliação do ensino superior.
- c) Análise das características do exame de acesso à profissão e educação contábil, quer no contexto internacional, quer no contexto do Brasil. Aqui procurou-se ainda analisar os aspectos relativos ao exame de suficiência no Brasil, como a sua criação, características estruturais e influência no contexto de formação e fiscalização das atividades dos profissionais da Contabilidade.
- d) Análise dos determinantes da aprovação no exame de acesso à profissão.

Dessa forma, para estudar os determinantes da aprovação no exame de suficiência, a seguir são expressas as hipóteses da investigação que resultaram da pesquisa empírica prévia feita noutros países, dado que, no Brasil, tanto quanto se sabe, este é o primeiro estudo no tema. Neste sentido, ressalta-se a importância desta etapa de pesquisa como fundamentação para as análises posteriores, conforme assinalam Pizzani *et al.* (2012, p. 56):

Nesse esforço de descobrir o que já foi produzido cientificamente em uma determinada área do conhecimento, é que a pesquisa bibliográfica assume importância fundamental, impulsionando o

aprendizado, o amadurecimento, os avanços e as novas descobertas nas diferentes áreas do conhecimento. Para isso, existem diversas técnicas e procedimentos de pesquisas que podem ser empregados para a identificação e localização dos trabalhos científicos já publicados.

5.2.3 Dados da pesquisa e hipóteses do estudo

Os dados secundários que serão usados reportam-se às diversas edições do exame de suficiência do CFC, realizadas dos anos de 2000 a 2004 e 2011 a 2012, sendo assim utilizados os dados referentes aos resultados de todas as edições do exame fornecidos, mediante solicitação que se dirigiu ao próprio CFC. Além da aprovação dos candidatos no exame (variável dependente na análise multivariada), o CFC disponibiliza ainda dados referentes a: número total de inscritos e resultados obtidos, por instituição de ensino, Estado da Federação, conforme região do País. A informação está ainda desagregada por gênero e idade. Assim, desde já, se chama a atenção para o fato de se estar a usar dados secundários, o que situa desde logo a possibilidade de não se poder usar, no caso brasileiro, algumas variáveis explicativas aplicadas em estudos prévios.

Este estudo usa ainda o banco de dados do MEC, que permitiu ter acesso ao desempenho das IES e dos cursos. Assim, foram retirados os dados relativos aos *rankings* por instituição do ensino superior (Índice Geral de Cursos e Conceito Institucional), curso de Ciências Contábeis (Conceito Preliminar de Curso e Conceito de Curso), corpo docente (percentagem de mestres e percentagem de doutores no curso), corpo discente (Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE)). Este estudo inclui ainda dados do PIB conforme regiões e estados, obtidos em relatório do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), para testar se o fato de pertencer a um estado ou região mais ricos leva a maior probabilidade de sucesso ou não.

Para estudar os determinantes da taxa de aprovação no exame de suficiência, foram usados os dados relativos ao segundo exame do ano de 2012, a que se teve acesso mediante solicitação ao CFC. Os determinantes da taxa de aprovação no exame de suficiência serão testados no plano da análise multivariada em três fases: 1: Variáveis institucionais e

econômicas (ou ambientais); 2: Variáveis relacionadas com as características dos alunos (ou pessoais); 3: Análise global, incluindo todas as variáveis.

Considerando as variáveis ambientais (institucionais e econômicas), atendendo à revisão da literatura do tema, aos dados disponíveis e à realidade brasileira, foram testadas várias hipóteses. Estudos anteriores revelam que os candidatos obtêm melhor taxa de aprovação no exame CPA quando são graduados por programas acreditados pela AACSB (Marts *et al.*, 1988; Grant *et al.*, 2002). Também os estudantes das faculdades ou escolas mais seletivas e mais bem classificadas mostram classificações mais elevadas nos exames de acesso (por exemplo, Grant *et al.*, 2002; Boone *et al.*, 2006). Boone *et al.* (2006) e Bell *et al.* (1993) encontraram alguma evidência de que as taxas de aprovação estavam positivamente relacionadas com a produtividade científica dos professores e com a qualidade dos docentes. Dado que no Brasil existem *rankings* de IES, de cursos (incluindo corpo docente, nomeadamente titulação e regime integral), e avaliação do corpo docente em termos de formação (percentagem de mestres e doutores), serão testadas as hipóteses introduzidas agora.

Hipótese 1: A aprovação do candidato no exame de suficiência depende do Índice Geral de Cursos e do Conceito Institucional da IES.

Hipótese 1a: A aprovação do candidato no exame de suficiência depende positivamente do Índice Geral de Cursos da IES.

Hipótese 1b: A aprovação do candidato no exame de suficiência depende positivamente do conceito institucional da IES.

Hipótese 2: A aprovação do candidato no exame de suficiência depende positivamente do conceito preliminar do curso e do conceito de curso.

Hipótese 2a: A aprovação do candidato no exame de suficiência depende positivamente do conceito preliminar do curso.

Hipótese 2b: A aprovação do candidato no exame de suficiência depende positivamente do conceito de curso.

Hipótese 3: A aprovação do candidato no exame de suficiência depende positivamente da sua percentagem de mestres e doutores.

Hipótese 3a: A aprovação do candidato no exame de suficiência depende positivamente da sua percentagem de mestres.

Hipótese 3b: A aprovação do candidato no exame de suficiência depende positivamente da sua percentagem de doutores.

Estudos anteriores revelam ainda que crianças mais ricas obtêm melhores resultados nos seus estudos e que aqueles com melhor educação ganham mais (Blanden *et al.*, 2007). Assim, é importante saber se os resultados dependem do PIB de cada região ou estado e se candidatos de variadas regiões ou estados no Brasil têm resultados no exame significativamente diferente:

Hipótese 4: A aprovação do candidato no exame de suficiência depende positivamente do PIB da região e do estado onde o candidato estudou.

Hipótese 4a: A aprovação do candidato no exame de suficiência depende positivamente do PIB da região onde o candidato estudou.

Hipótese 4b: A aprovação do candidato no exame de suficiência depende positivamente do PIB do estado onde o candidato estudou.

Hipótese 5: A aprovação dos candidatos difere significativamente entre regiões e estados do Brasil.

Hipótese 5a: A aprovação dos candidatos difere significativamente entre regiões do Brasil.

Hipótese 5b: A aprovação dos candidatos difere significativamente entre estados do Brasil.

Nos Estados Unidos, estuda-se a necessidade de estabelecer um requisito mínimo de formação em Contabilidade de 150 horas (ver, por exemplo, os estudos de Grant *et al.*, 2002; e Gramling e Rosman, 2013). Dado que o CFC não impõe requisitos mínimos de formação, até porque no Brasil os bacharelados têm cinco anos, esta variável não é relevante. No Brasil, também, só licenciados em Ciências Contábeis podem chegar à profissão, sendo estes cursos regulados em termos de estrutura horária pelo MEC, exprimindo, assim, bastante

homogeneidade, retirando relevância à variável número de horas de formação em Contabilidade.

Considerando as variáveis pessoais (características dos alunos), atendendo à literatura e aos dados disponíveis, foram testadas várias hipóteses. Estudos anteriores comprovam que a capacidade dos estudantes está positivamente relacionada com a passagem nos exames (Colbert & Murray, 1998; Davidson, 2002; Grant *et al.*, 2002; Raghunandan *et al.*, 2003; Boone *et al.*, 2006; Segall *et al.*, 2007), sendo considerado que as classificações anteriores dos estudantes prevêm em grande medida as classificações futuras. Assim, é estabelecida a hipótese:

Hipótese 6: A aprovação dos candidatos depende positivamente do desempenho do candidato no exame nacional de desempenho dos estudantes (ENADE).

As habilitações prévias dos estudantes, nomeadamente a detenção ou não do grau de bacharel ou de mestre são também determinantes do grau de sucesso nos exames e estudos anteriores mostram que candidatos com mais habilitações e mais formação nas universidades obtêm melhores resultados nos exames (por exemplo, Titard & Russell, 1989; Grant *et al.*, 2002; Raghunandan *et al.*, 2003; Boone *et al.*, 2006; Howell e Heshiger, 2006). No Brasil, não é provável haver candidatos com o grau de mestre ou com curso de especialização, dado que como discutido antes, este tipo de habilitação acontece no Brasil já numa fase posterior e dada a escassa oferta formativa.

Alguns estudos revelam que a idade tem um impacto ligeiro no sucesso no exame (Segall *et al.*, 2007), mas Howell e Heshizer (2006) não encontraram uma relação significativa para a idade. Presume-se que candidatos com maior idade têm mais maturidade ou mais experiência na profissão; daí por que é sugerida a hipótese 7:

Hipótese 7: A aprovação dos candidatos está relacionada com a idade.

Alguns estudos anteriores não conseguiram provar que o gênero influencia a classificação no exame. Bagamery *et al.* (2005), contudo, encontraram um melhor desempenho masculino no exame *Educational Testing Service Major Field Exam in Business*. Assim, testa-se a hipótese 8:

Hipótese 8: A aprovação dos candidatos está relacionada com o gênero.

A variável cursos de preparação para o exame de suficiência do CFC não será testada porque, apesar de algumas IES começarem a oferecer, de momento, esta variável não está disponível e, por isso, deverá ser deixada para estudos futuros.

5.2.4 Dados históricos dos resultados do exame de suficiência

A fim de ser possível proceder-se a uma apreciação geral do desempenho dos participantes nas diversas edições do exame de suficiência do CFC, realizadas dos anos de 2000 a 2004 e 2011 a 2012, foram utilizados os dados referentes aos resultados de todas as edições do exame fornecidos, mediante solicitação que se dirigiu ao próprio CFC.

Tais dados fornecidos pelo CFC, tal como já expresso, trazem como principais informações os índices de aprovação nas respectivas edições do exame de suficiência em quatro níveis distintos: resultado nacional; resultados por região (Centro-Oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul); resultados por unidade da Federação (26 estados e Distrito Federal); e resultados por Instituição de Ensino Superior (IES).

Assim, os dados são mostrados desde a 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; 2001.2; 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. Vale ressaltar que tais edições podem ser agrupadas em dois momentos distintos, que se referem à fase de aplicação do exame fundamentada na Resolução CFC nº 853/99 (2000 a 2004) e à época de validação do exame pela Lei nº 12.249 (2011 e 2012).

Como esses indicativos são referentes ao percentual de aprovação dos participantes do exame nos diversos níveis considerados, e em cada um destes períodos, qualifica-se esse conjunto de dados como formado por variável métrica e contínua, definida por Fávero *et al.* (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 desses dados, serão utilizadas técnicas da Estatística descritiva,

principalmente as medidas de tendência central, como média, moda, mediana, e de dispersão ou variabilidade, como amplitude, variância e desvio-padrão.

Dessa forma, espera-se traçar um panorama geral do desempenho dos futuros contadores no exame de suficiência do CFC ao longo de suas edições, dando destaque para dois momentos distintos, que se referem à época de aplicação do exame nos seus primeiros cinco anos (2000 a 2004), após editada a resolução interna do CFC (Resolução CFC nº 853/99), e nos dois primeiros anos (2011 e 2012), quando sua aplicação foi validada e reiniciada com a aprovação da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010.

5.2.5 Análise descritiva

Na análise das características particulares de cada região do País, no que diz respeito aos resultados dos exames de suficiência do CFC, espera-se não apenas a observação de padrões de comportamento na variação dos resultados dos exames nas cinco grandes regiões do País (Centro-Oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul), como também a busca de características comuns de comportamento no plano das unidades da Federação.

No primeiro momento, utilizando-se a mesma base de dados da fase anterior, especialmente aqueles das regiões e dos estados brasileiros, empregaram-se técnicas de Estatística descritiva a fim de evidenciar o desempenho de cada região brasileira no referido exame. Para tanto, foram considerados dados relativos ao desempenho dos candidatos em cada região nas diversas áreas de conhecimento que compõem o exame de suficiência. O Quadro 12, a seguir, destaca a composição dos exames nessas áreas de conhecimento.

Exame do CFC para contadores
1. Auditoria Contábil
2. Contabilidade Aplicada ao Setor Público
3. Contabilidade de Custos
4. Contabilidade Geral
5. Contabilidade Gerencial
6. Legislação e Ética Profissional
7. Língua Portuguesa
8. Matemática Financeira e Estatística
9. Noções de Direito
10. Perícia Contábil
11. Princípios e Normas
12. Teoria da Contabilidade

Quadro 12 - Áreas de conhecimento no exame de suficiência.

Fonte: Adaptado de CFC (2007).

Em seguida, esses dados foram utilizados com o intuito de investigar características comuns entre as unidades da Federação (UF) com base nos resultados observados ao longo das edições do exame. Para tanto, os dados históricos foram agrupados em dois momentos distintos: primeira fase do exame de suficiência, de 2000 a 2004; e segunda fase do exame de suficiência, nos anos de 2011 e 2012. Assim, buscou-se perceber quais os padrões de comportamento das UFs em termos de resultados em cada área de conhecimento do exame, bem como analisar possíveis mudanças, comparando a realidade constituída nestes dois períodos históricos. A fim de possibilitar uma abordagem estatística coerente com a proposta de investigação nesta fase da pesquisa, optou-se pela utilização da técnica de análise de conglomerados (*cluster analysis*). Como lecionam Corrar *et al.* (2009, p. 325),

[...] é uma das técnicas de análise multivariada cujo propósito primário é reunir objetos, baseando-se nas características dos mesmos. Ela classifica objetos (p. ex., respondentes, produtos ou outras entidades) segundo aquilo que cada elemento tem de similar em relação a outros pertencentes a determinado grupo, considerando, é claro, um critério de seleção predeterminado. O grupo resultante dessa classificação deve então exibir um alto grau de homogeneidade interna (*within-cluster*) e alta heterogeneidade externa (*between-cluster*).

Sendo comumente utilizada em amostras populacionais, assim como grande parte das técnicas de Estatística multivariada, esta técnica possui limitações quanto à inferência que pode ser feita dos grupos observados na amostra para a população geral (Corrar *et al.*, 2009). Como

neste estudo, especificamente, estão sendo trabalhados dados populacionais, relativos a todas as unidades federativas, esta limitação, contudo, não é percebida, sendo os resultados atingidos representativos da população. Além disso, também o problema da multicolinearidade, consoante evocam Hair Jr. *et al.* (2006), pode se exibir quando diversas variáveis integram um mesmo grupo de fatores. Como, neste estudo, cada variável representa uma área de conhecimento e, dessa forma, uma dimensão diferente, não há interferências deste tipo de propriedade. Ademais, conforme orientam Fávero *et al.* (2009), esta técnica parte da análise das variáveis utilizadas para o agrupamento dos objetos. Como indicado anteriormente, tais variáveis são os resultados atingidos pelos participantes no exame de suficiência em cada UF, sendo estes divididos por área de conhecimento. Assim, sendo estas variáveis expressas em termos percentuais, outra vantagem de sua utilização nesta pesquisa é a ausência da necessidade de padronização dos dados, porquanto todos se encontram no âmbito do mesmo padrão numérico.

5.2.6 Análise de regressão logística

No tocante à última etapa desta fase quantitativa da pesquisa, que visa a investigar que variáveis estão relacionadas com a variabilidade do índice médio de aprovação no exame de suficiência do CFC no Brasil, será utilizada a técnica estatística de regressão logística. Previamente se procederá uma análise descritiva, seguida de uma análise bivariada, usando os coeficientes de correlação, para verificar as relações entre as variáveis. Este exame objetivará a identificação das variáveis que mais interferem ou explicam a aprovação dos candidatos no exame de suficiência do CFC. A análise de regressão, de acordo com Bruni (2009, p. 200), “ocupa-se do estudo da dependência de uma variável, a variável dependente, em relação a uma ou mais variáveis, as variáveis explicativas ou independentes”. Deste modo, seu objetivo consiste em “estimar ou prever a média da população ou o valor médio da variável dependente em função dos valores conhecidos ou fixos em amostragem repetida das variáveis explicativas”. (Bruni, 2009, p. 200). Esta análise permitirá provar ou refutar as hipóteses definidas na seção anterior.

Diferentemente das etapas anteriores de análise no estudo, em que são utilizados dados de vários períodos, num formato de estudo longitudinal, nesta etapa, são estudados dados apenas da última edição do exame realizada na época de aplicação da pesquisa, referente à edição de 2012.2. Ressalta-se que os dados disponibilizados pelo CFC a esta investigação eram referentes apenas às quatro últimas edições do exame, dos anos de 2011 e 2012, não se obtendo dados, a não ser agrupados por estados ou regiões, relativos à primeira fase de aplicação do exame, de 2000 a 2004. Assim, optou-se pela utilização das informações disponíveis da última edição do exame (2012.2). Como variáveis explicativas, foram escolhidas aquelas já definidas para as hipóteses, referentes a aspectos ambientais, econômicos e individuais. No Quadro 13 encontram-se essas variáveis.

Tipos de Variáveis	Grupos de Variáveis	Variáveis	Descrição
Variáveis institucionais	Instituições de ensino superior	Índice Geral de Cursos (IGC) – faixa de 1 a 5	Sintetiza em um único indicador a qualidade de todos os cursos de graduação e pós-graduação <i>stricto sensu</i> (mestrado e doutorado) de cada universidade, centro universitário ou faculdade do país.
		Conceito Institucional (CI) – faixa de 1 a 5	Composto a partir da avaliação <i>in loco</i> pelo MEC.
	Cursos de Ciências Contábeis	Conceito Preliminar de Curso (CPC) – faixa de 1 a 5	É composto a partir dos resultados do Enade e por fatores que consideram a titulação dos professores, o percentual de docentes que cumprem regime parcial ou integral (não horistas), recursos didático-pedagógicos, infraestrutura e instalações físicas.
		Conceito de Curso (CC) – faixa de 1 a 5	Composto a partir da avaliação <i>in loco</i> do curso pelo MEC, que pode confirmar ou modificar o CPC.
	Corpo docente	% mestres no curso – variação percentual de 0% a 100%	Valor que expressa proporção de professores com titulação mínima de mestrado em relação ao número total de professores.
		% doutores no curso – variação percentual de 0% a 100%	Valor que expressa proporção de professores com titulação mínima de doutorado em relação ao número total de professores.
Variáveis econômicas	Produto interno bruto (PIB)	PIB das regiões	Valor do PIB, em R\$ mil, de cada região à qual a IES do aluno é pertencente.
		PIB dos estados	Valor do PIB, em R\$ mil, de cada estado da federação ao qual a IES do aluno é pertencente.
Variáveis individuais	Corpo discente	Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE) – faixa de 1 a 5	Avalia o conhecimento dos alunos em relação ao conteúdo previsto nas diretrizes curriculares do respectivo curso de graduação, suas habilidades e competências. A classificação global é também uma classificação institucional
		Idade	Idade em anos dos candidatos na época de realização da prova.
		Gênero	Variável dummy representativa do gênero do candidato (1 para homens e 0 para mulheres).

Quadro 13 – Variáveis explicativas da variabilidade do índice de aprovação no exame de suficiência do CFC.

Tendo como variável dependente uma variável dicotômica que representa a aprovação ou reprovação do candidato no exame (1 para candidatos aprovados e 0 para candidatos reprovados), optou-se pela utilização da técnica de regressão logística que, segundo Corrar *et al.* (2009), é recomendada para casos em que a variável dependente é dicotômica.

A regressão logística também busca explicar ou prever valores de uma variável em função de valores conhecidos de outras variáveis. Porém, existem algumas particularidades que a distinguem dos demais modelos de regressão. A principal delas é o fato de a variável dependente ser dicotômica. Isso exige que o resultado da análise possibilite associações a certas categorias, tais como positivo ou negativo, aceitar ou rejeitar, morrer ou sobreviver e assim por diante. (Corrar *et al.*, 2009, p. 283).

Com o intuito de dar segurança aos resultados alcançados com a aplicação da técnica de análise de regressão logística, também serão aplicados testes que comprovem o respeito dos seus pressupostos de utilização. Estes encontram-se descritos no Quadro 14.

Pressupostos
Incluir todas as variáveis preditoras no modelo para que ele obtenha maior estabilidade.
O valor esperado do erro deve ser zero.
Inexistência de autocorrelação entre os erros.
Inexistência de correlação entre os erros e as variáveis independentes.
Ausência de multicolinearidade perfeita entre as variáveis independentes.

Quadro 14 – Pressupostos do modelo de regressão logística

Fonte: Corrar *et al.* (2009, p. 292-293)

Por fim, vale ressaltar, supõe-se, com a utilização desta técnica ser possível a elaboração de um modelo de equação que possa representar o comportamento da variável dependente (aprovação no exame de suficiência) com procedência nas variáveis explicativas. Além disso, outra contribuição importante da sua aplicação reside na avaliação acerca dos impactos de cada uma dessas variáveis nos resultados finais de aprovação das IES no exame.

CAPÍTULO 6 - A FORMAÇÃO E EDUCAÇÃO CONTÁBIL AO LONGO DA HISTÓRIA DO CFC/CRCs

Com a publicação do Decreto-Lei nº 9.295, em 27 de maio de 1946, foram criados os Conselhos Federal (CFC) e regionais (CRCs) de Contabilidade. Concomitantemente, a profissão ganhou regulamento próprio, instituindo-se o princípio básico de que tudo o que envolve a matéria contábil constitui prerrogativa privativa dos contabilistas. Entre outras atribuições, ao CFC coube a competência para disciplinar as atividades dos conselhos, com a finalidade de manter a unidade da estrutura federativa. Dessa forma, as atividades operacionais e administrativas dos conselhos, em seu conjunto, passaram a ser realizadas de forma que não houvesse discrepância nos atos executados pelo CFC e CRCs, embora os regionais mantivessem autonomia no que se refere à administração de seus serviços, gestão de recursos, regime de trabalho e relações empregatícias.

Neste capítulo, serão abordadas de forma histórica a criação do sistema CFC/CRC e a sua nobre missão: dotar a sociedade de profissionais competentes e garantir que todos aqueles que aspirarem a exercer esta profissão obtenham o nível apropriado de competência técnica. Nesta seção responde-se a questões de como é que o sistema CFC/CRC trabalhou no sentido de melhorar o nível educacional do profissional de Contabilidade no Brasil e quais as razões que estiveram subjacentes a tais preocupações com a formação profissional dos seus membros. Na resposta a estas questões, e para melhorar o entendimento dos resultados obtidos, recorre-se à literatura da Sociologia das Profissões, que permitirá explicar como a formação e a educação contábil são importantes para defender o interesse público da profissão e livrar a sociedade de profissionais sem as necessárias competências técnicas.

6.1 Introdução à história do CFC

A dificuldade em estabelecer a base de conhecimento de uma profissão foi um dos maiores bloqueios à regulamentação profissional na Inglaterra nos séculos XIX e XX. A Contabilidade tem um conjunto esotérico de conhecimentos (MacDonald, 1995) partilhados por outros grupos ocupacionais. MacDonald (1995) considera que uma das razões para as baixas taxas de aprovação nos exames é o fato de ser difícil ao profissional adquirir uma tão grande variedade de conhecimentos, difíceis de memorizar, sendo custoso aplicar, quer conceitos teóricos quer práticos, a um conjunto muito complexo de problemas que requerem elevada capacidade intelectual.

Como argumentado por Carnegie e Edwards (2001), qualquer estudo de profissionalização envolve diversos “sinais de movimentos” no sentido da ascensão do grupo profissional que surge nos períodos anteriores à formação da associação, de forma a obter um entendimento mais rico e profundo de todo o processo. Por isso, importa analisar toda a dinâmica que antecede a profissionalização. Estes movimentos são ativados por pessoas, que mobilizam o projeto profissional, “que negociam os limites de uma área na divisão social do trabalho e estabelecem o seu controlo sobre ela”. (Larson, 1977, p. xii).

De acordo com Edwards (2000), para os casos da Austrália e Nova Zelândia, o estudo da profissão contábil pode ser dividido em quatro fases: formação (em que a Contabilidade é identificada como uma ocupação profissional e os seus serviços são diferenciados de outros provedores de serviços); proliferação (em que a Contabilidade se expande de forma vertical, horizontal e regional); consolidação (em que sucedem o monopólio e o apoio de um Estado corporativista e se dá o desenvolvimento profissional incorporado na capacidade de produção de normas, exclusão por efeito do exame e treinamento obrigatório); e diferenciação de mercado (onde ocorre a mudança para a diversificação dos serviços, com maior diferenciação vertical na profissão, criação de níveis de membros e marketing ativo). Como se verá, no caso do Brasil, serão encontradas algumas diferenças, resultantes de um contexto cultural, político e social diverso e, tal como salientado em Rodrigues *et al.* (2003) para o caso de Portugal, e Rodrigues *et al.* (2012) para o caso do Brasil, o Estado foi um ator principal e não apenas um

“facilitador” do projeto de profissionalização, como aconteceu no caso dos países ligados ao Império Britânico (Dyball *et al.*, 2007).

Em razão da necessidade de responder à primeira pergunta de investigação, nesta seção são indicados e interpretados os principais documentos encontrados. Para tanto, foram reunidas informações contidas nos relatórios internos do próprio Conselho Federal de Contabilidade e de seus conselhos regionais, disponibilizados para a realização deste estudo. Em complemento, também serão utilizados documentos de comunicação do CFC e CRCs, entrevistas gravadas com antigos presidentes e professores universitários, bem como jornais, revistas e boletins institucionais que contêm registros de acontecimentos marcantes dos quase setenta anos de história do CFC.

6.2 Antecedentes do CFC/CRC - a fase formativa

Nesta seção, demonstra-se como um grupo ocupacional foi formado e como lançou o seu projeto profissional, como edificou a sua respeitabilidade e a sua *expertise*, estabeleceu as suas bases de conhecimento, marcou sua infraestrutura de saber e a sua jurisdição e obteve o reconhecimento do Estado (MacDonald, 1995). Esta é uma história sem fim, uma vez que ainda hoje a profissão contábil brasileira luta para adquirir o respeito da sociedade, para manter e, se possível, melhorar a sua posição, mediante um grau de exigência mais elevado das competências dos profissionais. Tal como salientado por Larson, (1977, p. xii), “grupos particulares de pessoas tentam negociar os limites de uma área na divisão social do trabalho e estabelecem o controlo sobre ela”, ao longo dos anos.

Apesar de o CFC ter surgido em 1946, os precursores dos profissionais do CFC podem ser vistos como tendo emergido no final do século XIX. De forma a perceber como os profissionais de Contabilidade surgiram e como a Contabilidade se desenvolveu no Brasil como

uma ocupação, importa perceber as atividades que fazem hoje parte da Contabilidade (MacDonald, 1995):

- escrituração contabilística que leva à produção de informação que é usada por profissionais muito qualificados das empresas como é o caso dos diretores financeiros;
- o conhecimento de práticas de Contabilidade, como a de escrituração, permite que profissional fazer outras atividades, como a auditoria;
- estas áreas de conhecimento permitem ao profissional de Contabilidade também oferecer serviços na área da fiscalidade, insolvência e falências, fiscalização e consultoria da gestão.

Assim, no final do século XIX, como resultado do crescimento da atividade econômica, e do desenvolvimento da indústria do café, aparece um conjunto de competências, e uma área de conhecimento emergiu, para a qual os profissionais viram a possibilidade de monopólio (Rodrigues *et al.*, 2012). Nesta altura, as pessoas que praticavam Contabilidade ainda não podiam ser consideradas como um grupo particular, nem a Contabilidade era considerada na divisão social do trabalho.

Em tal período, os profissionais de Contabilidade começaram a fazer reuniões com vistas a formar uma associação de guarda-livros na cidade. Um dos problemas que pode ter uma profissão é a definição dos limites: se muitos forem incluídos como elegíveis, pode reduzir a importância do grupo; se poucos forem incluídos, os que ficam de fora podem formar um grupo rival (MacDonald, 1995). Assim, o movimento de criação de uma associação profissional é similar ao do instituto de clube: só os que têm as qualidades e as qualificações necessárias são admitidos; a admissão pode fazer-se por exame ou por experiência profissional, ou ambas.

A fundação da Associação de Guarda Livros ocorreu em 1869 e, pelo Decreto Imperial Nº 4475 de 1870, o governo aprova seus Estatutos. No artigo 1º, § 1º a Associação estabelecia já o objetivo de: “Melhorar e ilustrar seus associados, difundindo a maior somma possível de instrução theorica e pratica em todos os ramos de conhecimentos que interessão ao exercício, desenvolvimento e prosperidade do comércio em geral, e muito principalmente o do Brasil”. O § 2 preconizava fundar uma revista periódica. Em 1874 e 1875 foram publicados 24 números da Revista da Associação dos Guarda-Livros. O § 3 previa instituir os cursos de Direito Mercantil e

Economia Política, “ou qualquer outro que se reconheça ser de grande utilidade ao exercício da profissão de guarda-livros”. Curiosamente, as preocupações que se observam hoje com a qualificação dos profissionais já se verificavam na época, pois, o § 8 estabelecia já como objetivo: “Passar certificados de habilitações aos seus associados, que se submeterem a exame nas matérias constantes do regimento interno e nelas forem aprovados”. No Brasil, só mais de um século depois o exame de suficiência veio a ser instituído.

De acordo com MacDonald (1984), o primeiro passo para formular um projeto profissional é a criação de um grupo ocupacional formal. As primeiras estruturas organizacionais eram rudimentares e, muitas vezes, mais que um grupo era constituído. No caso dos EUA, existe uma característica adicional que ocorre pouco na Grã-Bretanha: a presença de um grupo acadêmico, que se preocupava com a educação e que tinha um grande papel na formação do profissional. Estabelecendo o credenciamento acadêmico, obtendo a respeitabilidade coletiva e individual e obtendo o reconhecimento legal, cedo se mostraram importantes.

De fato, também no Brasil, essa preocupação existiu dado que, no final do século XIX, esta Associação de Guarda-Livros buscava a criação de um curso regular que oficializasse a profissão contábil. Assim, em 1894, a Escola Politécnica de São Paulo foi criada e oferecia um curso de Contabilidade, que era reconhecido oficialmente como adequado para os profissionais de Contabilidade (Martins *et al.*, 2006). Mais tarde, em 1902, foram criadas a Escola Prática de Comércio (a qual, futuramente, passaria a ser denominada de Escola de Comércio Álvares Penteado, em homenagem a um de seus fundadores (Schmidt, 1996) e a Academia de Commercio do Rio de Janeiro. Estas escolas viram reconhecidas os seus diplomas em Guarda-Livros e Perito-Contador pelo governo pelo do Decreto Federal Nº 1339 de 1905.

6.3 Antecedentes do CFC/CRC - a fase da proliferação

Como referem Rodrigues *et al.* (2012), outras instituições de Contabilidade foram sendo fundadas ao longo do tempo, havendo simultaneamente o cuidado com a criação de revistas que apoiassem não só a profissão que se encontrava em expansão mas também o processo de regulamentação profissional que necessitava de ser colocado em marcha (Rodrigues *et al.*, 2011; 2012). Assim, em 1921, foram criados o Instituto Paulista de Contabilidade (atualmente designado Sindicato dos Contabilistas de São Paulo) e o Instituto Brasileiro de Contabilidade, no Rio de Janeiro. Estas instituições foram importantes para iniciar a regulamentação da profissão (Rodrigues *et al.*, 2012).

A profissão começa a expandir e aparecem assim as organizações profissionais regionais. Em 1922, surgiu a Revista Paulista de Contabilidade (Ricardino, 2000). Esta revista nasceu por inspiração na Revista Italiana de Contabilidade e foi uma iniciativa de Horace Berlinck, Carlos Sampaio e Francisco D'Áuria (Sá, 2008; Rodrigues *et al.*, 2012). Assim, vários atores se movimentaram para fazer a mudança e produzir a regulamentação profissional. Como refere Lopes de Sá, na sua entrevista gravada e disponível em arquivo no CFC (CFC, 2006), o I Congresso Brasileiro de Contabilidade de 1924, no Rio de Janeiro, foi um dos grandes acontecimentos que contribuiu para a evolução da profissão. Tal como salientado por De Rocchi (2007) e Rodrigues *et al.* (2011; 2012), nessa conferência foi debatido o tema da profissionalização da Contabilidade. Já na época, as preocupações com as deficiências do ensino eram evidentes, como declarado por Vaz (1922, p. 3):

O que torna deficiente o ensino das matérias comerciais em nosso País é o desamparo em que se encontra a classe dos auxiliares do comércio, pois, se o governo tratasse de fiscalizar as escolas e ao mesmo tempo legalizar a profissão, imitando a Itália e outros países, então veríamos como o ensino comercial tomaria um rumo mais meritório do que o atual.

O presidente deste Congresso foi o contabilista e senador João de Lyra Tavares, que “desenvolveu grande campanha não só para a regulamentação das atividades contábeis, como também para a reforma do ensino comercial, a qual se concretizou em 1931”. (CFC, 2008, p. 11). Daqui decorre, como a obtenção de credenciais é importante num processo de

profissionalização. No Brasil, como será visto, a credibilização da profissão aparece sempre ligada à obtenção de diplomas acadêmicos.

O ensino foi regulamentado de novo pelo governo em 1926, mediante a intervenção do Estado, e o Decreto 17329 apontava para a necessidade de treinar técnicos especializados em Contabilidade. Tal como salientado pelo CFC (2008), porém, a verdadeira reforma do ensino ocorreu em 1931, com o Decreto 20158, que atribuía o diploma de perito contador ou bacharel em Ciências Econômicas aos que completassem um curso com a duração de três anos e de guarda-livros aos que completassem o curso técnico de dois anos. O registro na Superintendência do Ensino Comercial torna-se obrigatório para se tornar contador certificado. Mais tarde, em 1945, o Decreto-Lei 7988 instituiu o curso de nível superior de Ciências Contábeis e Atuariais, aparecendo o primeiro curso na Universidade de São Paulo, em 1946, e rapidamente outras escolas lhe seguiram o exemplo (Rodrigues *et al.*, 2011; 2012).

Como salientado por Annisette (2000), para o caso de Trinidad e Tobago, a educação profissional tem um papel importante na demarcação e na definição dos limites de uma profissão em termos da sua base de conhecimento e certamente o fato de, para se exercer a profissão da Contabilidade ser necessário um diploma universitário, contribuiu para o exercício do controle da “produção dos produtores” (Larson, 1977), bem como excluir pessoas que não detenham os conhecimentos adequados. Dado o estatuto da universidade como o principal repositório do conhecimento formal, se as tarefas de uma dada profissão forem desempenhadas por um graduado, isso dará legitimidade à profissão para reclamar uma certa área de *expertise*. Assim, tal como argumentado por Abbott (1988, p. 195), a ligação profissão-universidade é um vínculo “natural e inevitável”.

6.4 Antecedentes do CFC/CRC - a fase da consolidação

6.4.1 O “fechamento ocupacional” e o projeto profissional do CFC

De acordo com Edwards (2000), na fase da consolidação, a profissão obtém do Estado corporativista o “fechamento ocupacional”, ou o monopólio de exercício de uma determinada profissão. O conceito de projeto profissional tem na base o conceito geral de sociedade de Weber, vista como arena em que as classes, o estatuto dos grupos e outras entidades sociais como os partidos políticos, competem pelas recompensas econômicas, políticas e sociais. Weber chama a atenção para o fato de a detenção de conhecimento e de qualificações educativas gerar possibilidade de rendimento (MacDonald, 1995). Por isso, um grupo ocupacional é visto como entidade cujos membros têm de trabalhar para manter o estatuto social, fazendo um esforço contínuo para manter e se possível melhorar a posição do grupo, significando que o grupo tem de ter um projeto profissional. A elite do grupo articula os seus objetivos, mas o projeto profissional, muitas vezes, não é referido, está implícito, sendo que é a persecução desses objetivos que dá significado existencial e valor moral às pessoas e ao grupo (MacDonald, 1995).

De novo uma Conferência teve um papel importante: a I Convenção Nacional dos Contabilistas, que se realizou no Rio de Janeiro, então capital do País, de 10 a 13 de outubro de 1945. Antes da Convenção, o presidente do Sindicato de Contabilistas do Rio de Janeiro envia um telegrama ao Ministro da Educação, pedindo a inclusão do curso de Ciências Contábeis e Atuariais na Faculdade de Ciências Econômicas como ensino de grau universitário e dizendo que “tanto este órgão de classe como os congêneres em todos os Estados, aguardam apenas a publicação do Decreto a fim de promoverem a Convenção Nacional dos Contabilistas, nesta capital, a fim de consagrar publicamente essa importante reforma do ensino que virá satisfazer uma velha aspiração dos profissionais de Contabilidade” (O Estado de S. Paulo,⁵ 18 de maio de

⁵ O jornal O Estado de S. Paulo nasceu em 1875 com o nome de A Província de São Paulo. Os seus fundadores foram um grupo de republicanos, que decidiram criar um diário de notícias para combater a monarquia e a escravidão, http://acervo.estadao.com.br/historia-do-grupo/decada_1870.shtm, acesso em Outubro de 2014.

1945, p. 2, ed. 21685). Com a emissão do Decreto-Lei 7988 de 1945, no dia 12 de outubro, que legislava “sobre o ensino superior de ciências econômicas e de Ciências Contábeis e atuariais”, os congressistas foram recebidos pelo Ministro do Trabalho, Indústria e Comércio do governo de Vargas. O presidente da Comissão Executiva da Convenção, Moraes Junior, agradeceu ao governo a equiparação do ensino contábil ao ensino universitário e pediu a criação do Conselho Nacional de Contabilidade, que havia sido defendida na Convenção e por todos os sindicatos da classe (O Estado de S. Paulo, 13 de outubro de 1945, p. 1, ed. 23329). O Conselho foi designado mais tarde pelo Decreto-Lei 9295 como Conselho Federal de Contabilidade. O Estado corporativista de Vargas acreditava que devia apoiar a formação técnica (“que nós tanto necessitamos”, (Vargas, 1938, p. 106). O compromisso do Estado corporativista de Vargas, com a industrialização e com a substituição das importações, impulsionou o desenvolvimento da profissão que se expandia (Rodrigues *et al.*, 2012). Os contabilistas tornavam-se importantes para ajudar o Governo Federal de Vargas a arrecadar mais impostos (Rodrigues *et al.*, 2011).

A profissão contábil no Brasil, tal como aconteceu nos EUA, dependeu de fontes de prestígio modernas que só podiam ser obtidas mediante a educação universitária ou pela obtenção de um grau de ensino. No caso dos EUA, o primeiro curso de Contabilidade apareceu em 1883 na Pensilvânia (Wharton School of Finance and Economics) (MacDonald, 1995). O primeiro registro oficial e exame ocorreram no Estado de Nova York, em 1896 (MacDonald, 1995). Tal como os americanos, no Brasil, acreditou-se que um grau universitário seria crítico para a viabilidade da profissão a longo prazo, sendo importante que as associações profissionais definissem o papel da universidade na educação dos profissionais. De acordo com MacDonald (1995), esta forma mais pragmática, e menos tradicional de acesso à profissão, facilitou o acesso das mulheres nos EUA, embora não existisse igualdade de acesso.

Os casos dos EUA e do Brasil mostram que a formação de uma organização profissional é essencial para o prestígio de uma área do saber, mas também que o ensino universitário teve importância grande na criação, bem como na legitimação profissional. A American Accounting Association (que resulta da American Accounting of Instructors in Accounting, criada em 1920) tornou-se um elemento importante de conexão com a profissão contábil na América, o que não aconteceu por exemplo na Grã-Bretanha. Esta diferença é atribuída por MacDonald (1995) à variação cultural. A conexão entre as universidades e a profissão confirma a argumentação de

Annisette (2000), para quem as associações profissionais têm incentivos poderosos para manter o controle sobre a educação, exames e certificação, componentes importantes num projeto de profissionalização.

A promulgação, em 27 de maio de 1946, do Decreto-lei 9295 determinou a criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos conselhos regionais de Contabilidade (CRC) destinados a fiscalizar o exercício das profissões de contador (diploma de Bacharel em Ciências Contábeis), técnico em Contabilidade (diploma de ensino médio) e de guarda-livros (só formação prática) (Hermes, 1986). Bacci (2002, p. 99) define os conselhos como “entidades criadas por lei federal com atribuições específicas de registro e fiscalização da profissão”. A criação de organismos profissionais acreditados pelo governo foi também estendida a outras profissões, e reflectia a política corporativa do governo de Vargas de criar associações oficiais para regular e supervisionar a prática das profissões (Rodrigues *et al.*, 2011; 2012).

Rodrigues (1996) relata que o Decreto-lei nº 9295 foi resultado das discussões da I Convenção Nacional dos Contabilistas realizada no Rio de Janeiro em 1945, onde foi apresentado o anteprojeto por Paulo Lyra Tavares, que se tornou o primeiro presidente do CFC. Tal como salientado por West (1996), os primeiros profissionais eram politicamente astutos, mantinham relações com outras instituições poderosas. Paulo Lyra Tavares tinha sido Ministro da Fazenda no Governo de Vargas, o que com certeza lhe trouxe a proximidade política que permitiu a regulamentação da profissão. “Um elemento importante na concretização de projetos de profissionalização é a sua ligação às elites através da presença de membros da elite política e económica nos grupos profissionais”. (Rodrigues, 1997, p. 107). Assim, os privilégios associados ao monopólio e à autorregulação foi também o reflexo da posição social das suas elites (Willmott, 1986).

O artigo 6º do Decreto-Lei nº9295 determina as atribuições do Conselho Federal de Contabilidade, sendo estas:

- a) organizar o seu Regimento Interno;

- a) aprovar os Regimentos Interno organizados pelos Conselhos Regionais, modificando o que se tornar necessário, a fim de manter a respectiva unidade de ação;

- b) tomar conhecimento de quaisquer dúvidas suscitadas nos Conselhos Regionais e dirimi-las;
- c) decidir, em última instância, recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais;
- d) publicar o relatório anual de seus trabalhos, em que deverá figurar a relação de todos os profissionais registrados.

O artigo 10º do Decreto-Lei nº9295 determina as atribuições dos Conselhos Regionais:

- a) expedir e registrar a carteira profissional prevista no artigo 17 (alínea a) com redação dada pela Lei nº 9710, de 3 de setembro de 1946);
- b) examinar reclamações e representações escritas acerca dos serviços de registro e das infrações dos dispositivos legais vigentes, relativos ao exercício da profissão de contabilista, decidindo a respeito;
- c) fiscalizar o exercício das profissões de contador e guarda-livros, impedindo e punindo as infrações, e bem assim, enviando às autoridades competentes minuciosos e documentados relatórios sobre fatos que apurarem, e cuja solução ou repressão não seja de sua alçada;
- d) publicar relatório anual de seus trabalhos e a relação dos profissionais registrados;
- e) elaborar a proposta de seu regimento interno, submetendo-o à aprovação do Conselho Federal de Contabilidade;
- f) representar o Conselho Federal de Contabilidade acerca de novas medidas necessárias, para regularidade do serviço e para fiscalização do exercício das profissões previstas na alínea b, deste artigo; e
- g) admitir a colaboração das entidades de classe nos casos relativos à matéria das alíneas anteriores.

Mencionado Decreto-Lei também estabeleceu então três categorias profissionais que deveriam ser registrados junto aos conselhos regionais em observância à legislação vigente, mas sendo respeitados os direitos adquiridos mediante legislações anteriores (Machado, 1982; Rodrigues *et al.*, 2011; 2012). Embora, segundo informação dada pelo CFC, não existam registros disponíveis relativo ao número de contabilistas que se inscreveram na época, nem informação sobre o número de mulheres registradas então, admite-se, tal como West (1996) refere, que os primeiros profissionais de Contabilidade no Brasil eram quase exclusivamente do género masculino.

A “produção de produtores” e os seus certificados são características que a profissão tem de controlar, por uma forma ou outra. Como se concluiu, contudo, no caso do Brasil, o Decreto-lei incluiu pessoas só com experiência prática (os guarda-livros) e algumas com um diploma de ensino médio (os técnicos de Contabilidade), o que reduzia a respeitabilidade da profissão no Brasil. O conceito de respeitabilidade resulta da detenção de um diploma universitário, mas, tal como salientado por MacDonald (1984), pode também resultar de os profissionais lidarem com a lei e com os tribunais (como é normalmente o caso da profissão contábil). De acordo com as petições efetuadas pelos contabilistas da Escócia para obterem o *Charter*, as conexões com a lei e os tribunais aparecia 32 vezes nas petições, o respeito e o *status* da profissão 13 vezes, as competências contabilísticas sete vezes, e a importância do trabalho sete vezes. A associação devia permitir a unidade (3), qualificações (2), benefícios públicos (2) (MacDonald, 1995).

No caso dos EUA, MacDonald (1984) diz que a petição se baseava quase exclusivamente em formas modernas de prestígio mediante as qualificações educacionais e a licença do Estado, o que está de acordo com a sua história e cultura. A evidência que se conseguiu recolher sobre o Brasil, também leva-se a concluir que foi a obtenção de qualificações académicas a nível universitário que desencadeou o pedido de obtenção de licença para constituir o CFC/CRC, onde todos os profissionais de Contabilidade se deverão registrar. Além da função de registro, ao sistema CFC/CRC foi também dada a função fiscalizadora da profissão, “impedindo e punindo as infrações”. (Decreto-Lei 9295, art.10º, parágrafo c). Este Decreto-Lei, ao contrário do que aconteceu com os *Charters*, quer da Escócia, quer da Inglaterra, que incluíam cláusulas para o estabelecimento de sistemas de formação e qualificação, apenas reforçava a ideia de

que o sistema CFC/CRC tinha funções de registro e de fiscalização. Com este Decreto-Lei, os contabilistas conseguiam o acesso à profissão, quer pelas formas tradicionais (aprendizes, traduzidas nas figuras de guarda-livros e técnicos), quer das mais modernas fontes de prestígio (educação e obtenção de grau universitário), na persecução do seu projeto profissional. Uma explicação para esta diferença pode estar associada ao fato de, no Brasil, o sistema CFC/CRC ter aparecido ao mesmo tempo que o ensino universitário, não havendo profissionais de Contabilidade com credenciais de nível superior suficientes. Ynel Camargo, ex-Presidente do CFC em entrevista gravada (CFC, 2006) explica o projeto de profissionalização:

A Contabilidade nasceu e se desenvolveu, entre nós, no plano do ensino médio. O perfil do “trabalhador contábil” desenvolvia-se nesse mesmo nível, de ensino médio. A escrituração era feita manualmente, com caneta e tinta, em livros comprados para esse fim. Sua finalidade, praticamente, se resumia a registrar os atos e fatos administrativos, em cumprimento à legislação em vigor, normalmente, sem outros objetivos. Ressalte-se aqui a importância da caligrafia. Os livros contábeis refletiam a “bela arte” da escrita. Tinham que ser bem legíveis, com letras e números desenhados, cuidadosamente.

Direito, Medicina e Engenharia eram as profissões consideradas “nobres”. A nossa, já não merecia essa consideração, muito ao contrário, era como se fosse uma atividade meramente administrativa, que só era mantida por exigência legal. No princípio podia ser exercida não só pelo Guarda-Livros, mas também pelo Caixeiro ou pelo próprio dono do estabelecimento, conforme estatuído no Código Comercial.

[...]

O Decreto Lei nº 9.295/46, definiu, num mesmo plano conceitual, as diversas prerrogativas, pinçando pequeno conjunto de algumas delas, de menor importância, àquela época, para torná-las privativas do Contador.

Como pouco antes – com a reforma do ensino superior inúmeras equiparações foram concedidas de modo a assegurar a algumas categorias direitos iguais aos dos futuros bacharéis em Ciências Contábeis –, perdeu-se a oportunidade de ouro para unificar a classe no plano superior, concentrando aí todas as prerrogativas profissionais. Bastaria um pequeno acréscimo à generosidade com que foram concedidas as equiparações aos futuros bacharéis de Ciências Contábeis.

[...]

De 1946 para cá a situação se agravou, pois, estimulados pela garantia de prerrogativas quase idênticas às outorgadas aos diplomados por Faculdades de Ciências Contábeis, os jovens deram maciça preferência aos cursos de Técnico em Contabilidade. Naquela oportunidade (década de 1940) as estatísticas registravam, na categoria profissional, mais de 80% de técnicos, sendo de se assinalar que o crescimento destes vinha ocorrendo em progressão geométrica. Destaque-se, por fundamental, a quase inexistência de Faculdades, o que concorria prevalentemente para o fenômeno. Já agora, (decorridas seis décadas), a situação é outra.

Assim, tal como refere Ynel Camargo, tudo teria sido diferente se, na época, os que não tivessem habilitações universitárias passassem a ter o mesmo estatuto social que os que

tinham (ou seja, seriam todos contadores) e, a partir desse momento só poderiam ser registrados aqueles que tivessem a formação universitária. Na época, porém, tal como refere, havia 80% de técnicos de Contabilidade e as universidades não formariam todos os contabilistas que na época se tornavam necessários, nomeadamente ao nível da máquina do Estado. Como salientado em Rodrigues *et al.* (2011), o governo de Vargas queria na época melhorar o ensino técnico, salientando num discurso em 1938 que “tinha chegado a altura das assembleias técnicas... os comités técnicos estudarão os vários assuntos relevantes e submetê-los-ão para aprovação do governo” (Vargas, 1938, p.110). Assim, foi possível uma proliferação dos profissionais; mas a “proliferação” também traz aspetos negativos, como discorre Gomes (1978, p.7):

Se, de um lado, a profissão se expandiu, de outro, os problemas que foram criados com a equiparação do “guarda-livros”, ou seja, do praticante de Contabilidade sem escolaridade formal em Ciências Contábeis, do Técnico de Contabilidade, isto é, do técnico de nível médio, formado pelas Escolas Técnicas Comerciais ao profissional de formação universitária – Contador – originaram uma perda de prestígio em relação às outras profissões de nível superior (Direito, Economia etc), fazendo com que os jovens que ingressavam nas Faculdades não tivessem interesse em abraçar aquela carreira, pelo fato de a mesma não lhes conceder o mesmo *status* das outras profissões.

De forma geral, a Sociologia das Profissões reconhece que a unidade profissional é necessária para que o ofício seja suficientemente importante para obter reconhecimento do Estado. Há que acomodar os interesses dos rivais e evitar os conflitos (MacDonald, 1995). O fato de o sindicato do Rio de Janeiro ter dito que todos os sindicatos de Contabilidade do Estado desejavam a criação do Conselho facilitou a decisão do governo corporativo de Vargas. Assim, a Convenção do Rio de Janeiro

[...] propugnará pela sua decretação imediata, tendo em vista, que já foi aprovado, por todos os Sindicatos da classe, um trabalho nesse sentido, o qual foi encaminhado aos Poderes Públicos, onde o respectivo processo está em andamento. (Correio da Manhã, 10 de outubro de 1945, ed 1280, p. 6; ver também Tribuna Popular, 7 de outubro de 1945, ed. 120, p. 5).

A relação de um grupo ocupacional com outros (contador, técnico de Contabilidade e guarda-livros) pode ter consequências de mercado e de estatuto, mas, o ator mais importante é o Estado, dado que a natureza da atividade profissional tem de ser reconhecida e regulamentada. O monopólio profissional há de contar com a aceitação do Estado e, ao mesmo tempo, esse reconhecimento confere estatuto e autoridade moral (MacDonald, 1995).

No caso brasileiro, a decisão do Estado foi de criação de um Conselho Federal central e de um Conselho Regional, por estado, local, onde os profissionais se deveriam registrar. No caso inglês, de acordo com MacDonald (1984), a jurisdição inicial era local ou regional e eles tiveram dificuldade em delimitar a área profissional. Na Inglaterra, a área da Contabilidade teve dificuldade em obter o monopólio, dado que a democracia liberal levava a que se acreditasse que só devia ser concedido se resultasse em bem público ou remediasse problemas. A profissão inglesa teve muitas dificuldades em obter o licenciamento do Estado. Apenas após um século, em 1957, a profissão inglesa obteve a licença do Estado para trabalhar como um monopólio. Este monopólio não era sustentado por um registo oficial mas pela Lei das Companhias (*Companies Act*) ao estabelecer que os deveres de uma auditoria oficial só podiam ser levados a cabo por um *Chartered Accountant* (Contabilista Registrado). Ao contrário, nos EUA, tal como no Brasil, a profissão é que foi regulamentada, os órgãos profissionais foram criados definindo o trabalho dos profissionais.

Com a publicação do Decreto-Lei 9295, em 27 de maio de 1946, foram criados os Conselhos Federal (CFC) e regionais (CRCs) de Contabilidade. Concomitantemente, a profissão ganhou regulamento próprio, instituindo-se o princípio básico de que tudo o que envolve a matéria contábil constitui prerrogativa privativa dos contabilistas. Entre outras atribuições, ao CFC coube disciplinar as atividades dos conselhos, com a finalidade de manter a unidade da estrutura federativa. Dessa forma, as atividades operacionais e administrativas dos conselhos, em seu conjunto, passaram a ser realizadas de forma que não houvesse discrepância nos atos executados pelo CFC e CRCs, embora os regionais mantivessem autonomia no que se refere à administração de seus serviços, gestão de recursos, regime de trabalho e relações empregatícias. Desta análise, pode concluir-se como os contextos, mais liberais ou mais corporativistas, influenciaram a criação e o desenvolvimento das profissões, e o seu “fechamento” em torno do monopólio.

Quando o presidente Eurico Gaspar Dutra assinou o Decreto-Lei No. 9295, no dia 27 de maio de 1946, o primeiro Presidente do CFC foi nomeado pelo governo. Só mais de duas décadas depois, na gestão dos ministros militares almirante Augusto Redemaker Grünewal, general Aurélio de Lyra Tavares e brigadeiro Márcio de Souza Mello, sendo ministro da Educação o Coronel Jarbas Passarinho, pelo Decreto Lei 1040, de 21.10.1969, a nomeação do

presidente do CFC, até então feita sempre pelo Governo Federal, passou a ser da competência dos seus próprios pares contabilistas. No início, o Ministério do Trabalho é que mantinha controle sobre as instituições classistas, por meio da sua Inspetoria Geral. A este respeito Ynel Camargo, em entrevista gravada ao CFC (2006) argumentou:

Na área do sistema CFC/CRCs atuava, intensamente, inclusive com interferências, em nosso entender, muitas vezes arbitrárias. Principalmente, considerando que o nosso sistema não recebia qualquer tipo de verba ou subvenção do Governo. Sua receita sempre foi constituída pelas anuidades recebidas dos profissionais habilitados. No período de 1946 a 1969, os membros do Conselho Federal de Contabilidade, com exceção do titular da presidência, que era nomeado pelo Presidente da República eram eleitos em Assembléias realizadas no Distrito Federal (então no Rio de Janeiro), nas quais tomavam parte uma representação de cada associação profissional ou sindicatos de classe, da jurisdição do CRC respectivo, composta de três membros, sendo dois contadores e um técnico em Contabilidade.

A Lei 5730, de 1971 passou a dispor, quanto ao Colégio Eleitoral, em seu Art. 2, que os membros do CFC e respectivos suplentes serão eleitos por um colégio eleitoral composto de um representante de cada CRC, por este eleito em reunião especialmente convocada, sendo o presidente eleito entre os conselheiros, obrigatoriamente, um contador. O Colégio Eleitoral passou a ser composto somente por membros dos conselhos regionais de Contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade teve sede imediatamente instalada no Rio de Janeiro, onde permaneceu até 1996, sendo transferida para Brasília. O primeiro CRC a ser criado foi o do Paraná, em 1946. Seguiram-se os CRCs de Santa Catarina e de São Paulo. O CRC do Rio de Janeiro expressa uma peculiaridade histórica: antes da criação do CRCRJ, havia dois conselhos regionais, um no antigo Estado do Rio de Janeiro e outro no antigo Estado da Guanabara. O CRCRJ criado no antigo Estado do Rio de Janeiro foi instituído em 1946. Quanto ao extinto CRC da Guanabara, surgiu em seu lugar o CRC do Distrito Federal, transferido para a Nova Capital da República – Brasília.

A representação dos conselhos de Contabilidade no Nordeste começou com Sergipe, com a criação do CRC em 1947. Seguiram-se no, mesmo ano, os CRCs da Bahia, Pernambuco, Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Pará, Alagoas, Ceará, Mato Grosso e Piauí. Em 1948, inauguraram-se os CRCs do Rio Grande do Norte, Espírito Santo, Maranhão. Mais tarde, em 1950, surgiu o CRC do Amazonas. No ano da inauguração da Capital Federal, em 1960, foi instalado o CRC de Brasília. Uma década se passou até que, em 1970, foi inaugurado o CRC do

estado da Paraíba. Mato Grosso do Sul, que se tornou estado em 1º de janeiro de 1979, ganhou o seu CRC em 1985.

Na década de 1990, foram instalados os cinco últimos CRCs, todos na região Norte. Em 1991, surgiu o CRC de Rondônia, e em 1992 surgiram os CRCs do Tocantins e do Amapá. Em 1995, apareceram o CRC do Acre e de Roraima. A criação tardia destes CRCs deve-se ao fato de estas unidades federativas terem sido criadas como estados mais tarde.

No Quadro 15 e Figura 3, a seguir, é apresentado um resumo dessa evolução histórica da criação dos diversos CRCs, conforme narrado anteriormente.

Conselhos Regionais	Data de Criação	Primeiro Presidente
CRC - Paraná	15/06/1946	Carlos Sternberg Valle
CRC - Santa Catarina	08/12/1946	Lindolfo Anatércio Gonçalves Pereira
CRC - São Paulo	14/12/1946	Pedro Pedreschi
CRC - Rio de Janeiro	21/12/1946	Emílio Dias Filho
CRC - Sergipe	31/01/1947	Josino Marques de Almeida
CRC - Bahia	07/02/1947	João Evangelista de Moraes Ramos
CRC - Pernambuco	08/02/1947	João Cícero Valença
CRC - Minas Gerais	18/04/1947	Ismail Corrêa e Castro
CRC - Rio Grande do Sul	25/04/1947	Henrique Desjardins
CRC - Pará	27/05/1947	Renato da Motta Barbosa
CRC - Alagoas	01/06/1947	Samuel Lima
CRC - Ceará	07/06/1947	Francisco Aprígio Riquet Nogueira
CRC - Mato Grosso	11/09/1947	Aecim Tocantins
CRC - Piauí	06/12/1947	Pedro Tobias Duarte
CRC - Rio Grande do Norte	11/08/1948	Jurandir Sitaro da Costa
CRC - Espírito Santo	20/11/1948	Pedro Vieira de Andrade
CRC - Maranhão	25/11/1948	Antônio Leôncio Machado
CRC - Amazonas	04/03/1950	Orlando Lemos Falcone
CRC - Distrito Federal	30/03/1960	Amaro Soares de Andrade
CRC - Paraíba	26/10/1970	Marcos de Lima Nevez
CRC - Mato Grosso do Sul	17/05/1985	Wilson Marques Barbosa
CRC - Rondônia	21/06/1991	Antônio Silvano Canhim
CRC - Tocantins	22/10/1992	Moisés Vieira Labre
CRC - Amapá	22/10/1992	José Paulo da Silva Ramos
CRC - Acre	21/07/1995	Manoel Correia de Lima Neto
CRC - Roraima	24/07/1995	Manoel Dantas Dias

Quadro 15 - Os conselhos regionais de Contabilidade.

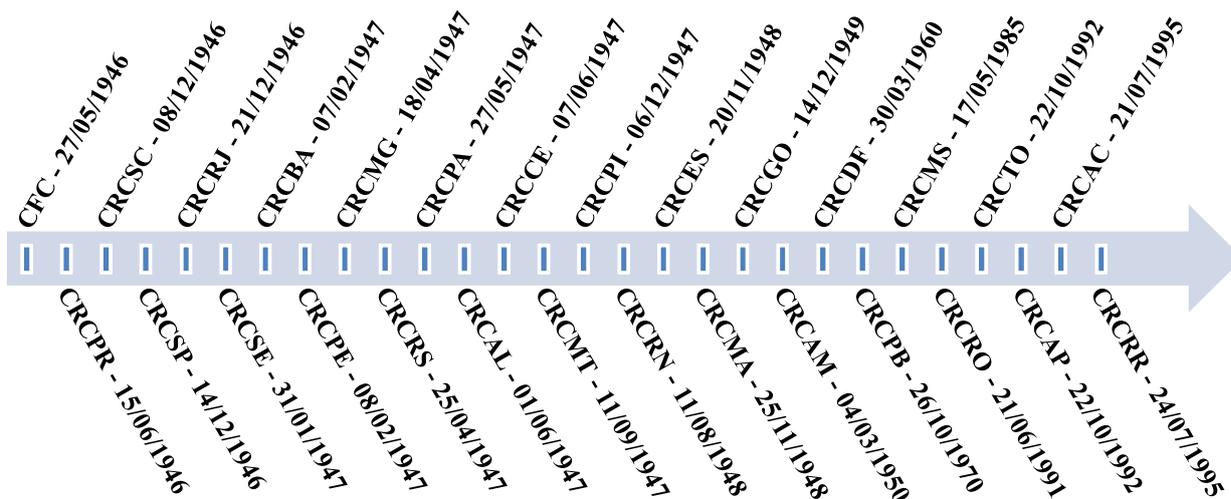


Figura 3 - Cronologia de criação dos CRCs

Em 1958, a Lei 3384 alterou o perfil do profissional de Contabilidade e a categoria de guarda-livros deixam de existir; os guarda-livros existentes passaram a ser incluídos na categoria de técnicos (Rodrigues *et al.*, 2012). Eram um passo a mais para o credenciamento da profissão e um sinal que se dava sobre a necessidade de se aprender na Escola o saber de uma profissão que se tornava aos poucos mais complexa. A partir de aí, ser profissional de Contabilidade obrigava a ter um diploma, ainda que se mantivesse o diploma obtido no ensino médio.

6.4.2 O Código de Ética

Edwards (2000) argumenta que na fase de consolidação se observa um grande incremento do profissionalismo, nomeadamente por meio da preparação de um Código de Ética. A conduta profissional, a exemplo das ações humanas, deve transcorrer dentro dos limites estabelecidos pelos parâmetros morais inerentes à vida em sociedade. O profissionalismo é conseguido quando o poder profissional é apoiado pelo controle sobre os membros e se mantém a ideologia referente ao interesse público da profissão (Willmott, 1990). Para garantir que o bem-estar comum se sobrepusesse aos interesses individuais, o exercício profissional fidedigno passou a aplicar, ao longo dos anos, uma ciência vinculada a julgamento de apreciação moral e juízos de valor, estruturou-se em códigos deontológicos, especificando

os deveres de cada profissão, e tornou-se instrumento de proteção do exercício dos profissionais, ao mesmo tempo em que resguarda os direitos dos públicos assistidos. Assim, a capacidade global da profissão em controlar o acesso à respectiva atividade, as condições do seu exercício e o poder dos profissionais (Gonçalves, 2008) é formalizada por intermédio de um Código de Ética, cujo objetivo é persuadir o grupo profissional a agir em conformidade com os padrões instituídos coletivamente e sancionar os comportamentos desconformes (Pereira-Neto, 1995). Johnson (1972), Larson (1977) e Willmott (1986) argumentam que o Código de Ética é um dos meios empregues pela profissão para assegurar os privilégios para os seus membros (ver também Preston *et al.*, 1995).

No Brasil, na área contábil, o primeiro ensaio de agrupamento de normas relativas à ética profissional, formatado nos moldes de um código, ocorreu em 1950, durante o V Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em Belo Horizonte, ocasião em que se deu por aprovado o “Código de Ética Profissional do Contabilista”. Esse documento, embora não tivesse alcançado o caráter de normatização pelo Conselho Federal de Contabilidade, não tendo sido emitido na época, demonstrou a preocupação dos contabilistas com a garantia de que a atuação profissional fosse feita dentro dos padrões reconhecidamente corretos. Note-se que esse código surgiu poucos anos após a publicação do Decreto-Lei 9295/46, que regulamentou a profissão dos contabilistas no Brasil. De acordo com o CFC (2008, p.33), este Código foi um ponto alto do Congresso, sendo:

[...] a elaboração do Código de Ética Profissional dos Contabilistas do Brasil, [considerada] pela classe como conquista de suma importância e que, de há longos anos, desde o III Congresso de Contabilidade, vem sendo ventilado em todas as reuniões de contabilistas, sem nunca ter chegado a uma solução.

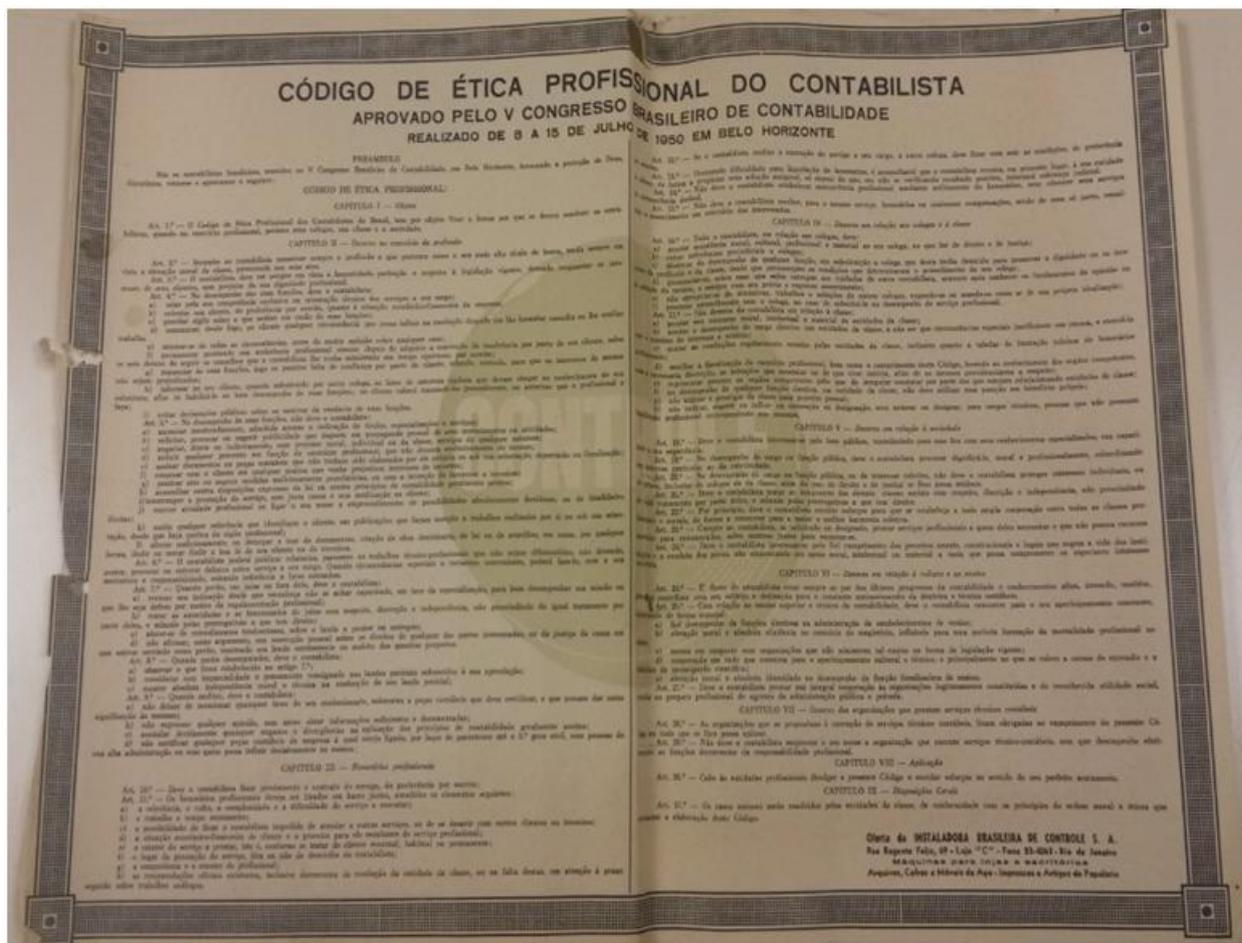


Figura 4: Código de Ética de 1950, Arquivo do CFC.

Tal como observado por Preston *et al.* (1995, p.536), o Código de Ética era na primeira metade do século XX considerado como uma forma de legitimação, “sendo parte de uma campanha de relações públicas.” Assim, observa-se que, mesmo antes da criação do Sistema CFC/CRCs, já era latente o cuidado com a criação de um código de ética para os seus profissionais, que se tornou cada vez mais importante com o processo de profissionalização. Conforme CFC (1971, p. 14),

Foi longa a caminhada do Código de Ética Profissional dos Contabilistas. Com a criação dos Conselhos de Contabilidade, tornava-se necessário, para complementar o trabalho de fiscalização, a elaboração de um código de ética que, uniformizando os preceitos morais relativos à profissão, fizesse com que cada um melhor fixasse os seus padrões de procedimento.

Muitos debates se sucederam no concernente à regulamentação ética da profissão, até que, em 4 de setembro de 1970, o CFC publicou a Resolução CFC nº 290, instituindo o Código de Ética Profissional do Contabilista, que veio demonstrando a sinergia da classe com o anseio notório de se firmar conceitos éticos aos profissionais de Contabilidade. A aprovação do Código

se deu na Reunião Plenária do CFC nº 470/1970, como mostrado na Figura 4, retirada da Ata desta reunião.

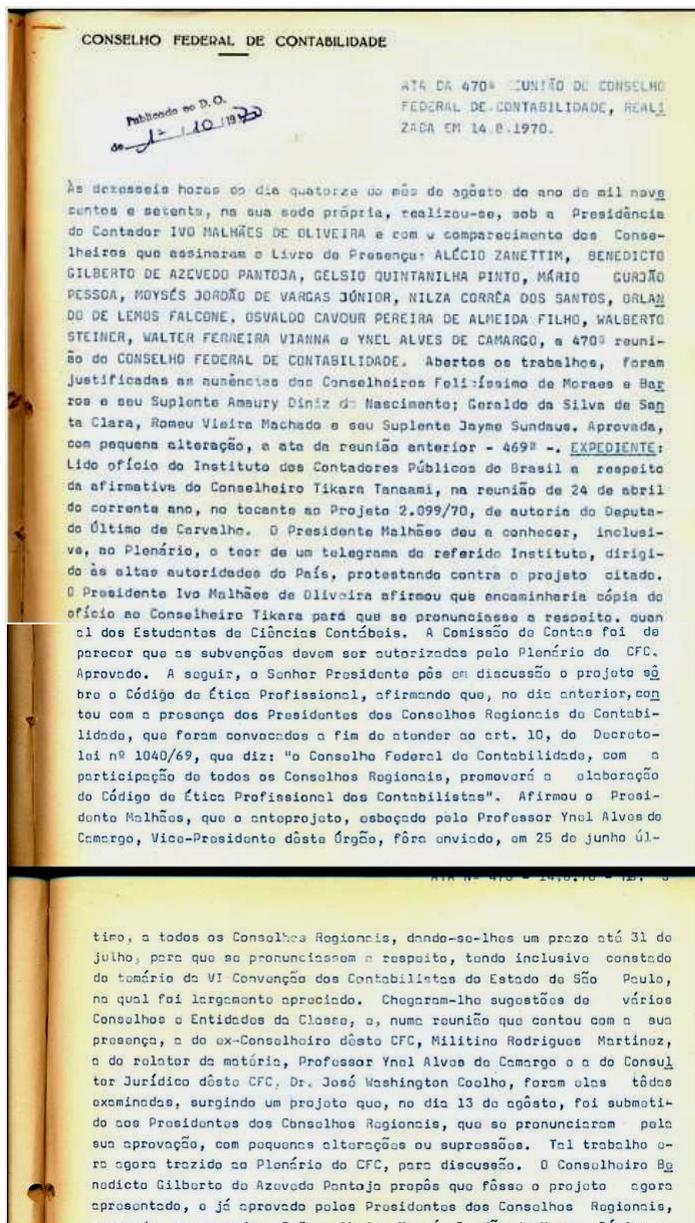


Figura 4 – Ata de criação do Código de Ética Profissional do Contabilista de 1970.

Considerado como um “marco significativo na história da profissão de contabilista e dos Conselhos que disciplinam e fiscalizam seu exercício” (CFC, 1973, p.4), o Código de Ética foi ainda fortalecido pela instalação, em 1973, do Tribunal de Ética no Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo, cuja função educativa na aplicação dos princípios éticos é ressaltada.

O dia em que todos compreendermos as vantagens que resultam de pautarmos nossa conduta segundo os preceitos corporificados no Código de Ética, este se transformará num Código de Honra profissional, uma espécie de Bíblia que seguiremos porque desejamos estar à altura da dignidade que deve qualificar o profissional e marcar sua vida dentro da comunidade. Até que esse ideal seja atingido e para que ele possa se transformar, um dia, em venturosa realidade, cumpre-nos aplicar o Código de Ética como instrumento educativo, onde tanto quanto possível, a força do convencimento deve anteceder o convencimento pela força (CFC, 1973).

6.4.3 Constituindo a respeitabilidade: transferência da sede para Brasília e a construção do edifício-sede

Pouco depois de obter o Alvará, o ICAEW comprou na *city* de Londres um terreno num local prestigiado e lançou um concurso entre os mais eminentes arquitetos para fazer o desenho do edifício. O resultado foi um edifício considerado obra de arquitetura e um emblema de prestígio que era essencial no avanço do projeto dos contabilistas ingleses. Na revista da Associação, intitulada *The Accountant*, dizia-se que se esperava que, à medida que o novo edifício crescesse, assim também cresceria o prestígio da profissão (MacDonald, 1995). Tinha assim dado o impulso para a mobilidade social coletiva (MacDonald, 1995). Esta prática foi também habitual em outras associações profissionais britânicas (MacDonald, 1989; McKinsty, 1997). Nos EUA, a sede do CPA era também um edifício bonito no meio de Manhattan, mas, ao contrário das associações inglesas, as suas paredes não estavam decoradas com pinturas valiosas e objetos de artes mas apenas com *posters*.

De 1955 até 1963, com a adoção do Plano de Metas do Presidente Juscelino Kubitschek, o Brasil teve um período de intensivo crescimento econômico e a capital foi transferida do Rio de Janeiro para Brasília. A virada da década de 1980, movida pelos ventos da abertura política, prenunciava profundas mudanças na realidade nacional. Nova Constituição foi promulgada em 5 de outubro de 1988, num clima de euforia geral, tão apressado quanto pródigo em assegurar direitos constitucionais e toda a espécie de benefícios, em nome das liberdades democráticas. Denominada de “Constituição Cidadã”, a nova Ordem, de fato, liberava uma ânsia de participação política e debate público, sufocados há anos na garganta dos brasileiros.

Nesse tempo de mudanças, o Conselho Federal de Contabilidade, instalado no Rio de Janeiro desde a sua criação, sente a necessidade de se mudar para Brasília, entre outras razões,

para dar cumprimento à determinação contida no Artigo 3º do Decreto-Lei nº 9295/46, que prevê a sede do CFC na Capital da República. Além disso, no Plano de Metas de 1961 estava prevista a aquisição de um terreno para tal finalidade. Como noticia Ynel Camargo (CFC, 2006),

No dia 18.11.1970, foi assinada pelo Presidente Ivo Malhães de Oliveira a escritura pública de compra do imóvel que iria sediar o CFC, em Brasília, com parte de suas dependências cedidas ao CRC-DF.

Em 27.05.1971, a primeira sede do CFC era inaugurada, oficialmente, em Brasília-DF, em prédio próprio, sendo Presidente da Entidade o Contador e Prof. Ivo Malhães de Oliveira. Ali passou a funcionar o Gabinete da Presidência, mantendo-se a sede do Rio de Janeiro. (Ver RBC nº 1/71, pags. 22 e 23). Posteriormente, na Gestão do Contador Nilo Gazire, todo esse imóvel foi cedido ao CRC de Brasília; só voltando o CFC a ter sede em Brasília, efetiva e definitivamente, na Gestão do Presidente Ivan Carlos Gatti.

Assim, em 1991, foi aprovada a transferência geral do CFC para a Capital Federal. O presidente Ivan Carlos Gatti empolgou a classe contábil com seu arrojado Programa “Contador: a Profissão do Ano 2000”. A primeira consequência da Resolução CFC nº719/91, que dispõe sobre a transferência dos servidores e dos serviços para Brasília, foi a contratação de novo quadro funcional, visto que a maioria dos funcionários optou por ficar no Rio de Janeiro. No dia 4 de setembro de 1991, na Terracap-Brasília-DF, foi assinada a escritura de compra do terreno. Imediatamente, foi constituída a Comissão de Obras, com o objetivo de “definir e acompanhar todas as etapas indispensáveis para a construção do novo edifício-sede do Conselho Federal de Contabilidade”. (CFC, 1993, p. 93).

O lançamento da pedra fundamental do majestoso edifício, construído sob medida no Setor de Autarquias Sul de Brasília, para a sede própria do CFC, foi feito em cerimônia realizada no dia 19 de março de 1993. O presidente na época fez questão de afixar uma placa explicitando: “Conselho Federal de Contabilidade. Esta sede será construída com o esforço e o dinheiro da classe contábil brasileira. Em 19 de março de 1993”. Estava assim concretizado mais um sonho da classe contábil, na busca da respeitabilidade, desta feita, uma conquista física, compatível com a grandeza social desfrutada pelos contabilistas brasileiros.

Definidas, estrategicamente, as necessidades funcionais do CFC e traçados os parâmetros gerais, a Comissão de Obras partiu para a realização de um concurso nacional para a escolha do melhor anteprojeto arquitetônico para a sede, que seria inaugurada em 1996. Em entrevista gravada pelo CNC, em 2006, Lopes de Sá, ex-professor de Contabilidade, quando questionado sobre o fato mais significativo da profissão, respondeu: “a edificação da majestosa

sede do Conselho Federal de Contabilidade, como afirmação material de poder de uma comunidade, é um fato digno de ser referido”. Apesar da qualidade e dignidade do edifício-sede, sua estrutura racional, com uma relação de custos *versus* benefícios altamente favorável, vem permitindo e permitirá, ainda, por muitas décadas, mediante pequenas intervenções e articulações de suas divisórias móveis, atender com segurança, conforto e racionalidade a todas as demandas a que se destina. Na linha do que aconteceu nos EUA, o edifício malgrado ter muita dignidade, não ostenta pinturas de valor elevado.

6.4.4 A segmentação de mercado e a aliança contínua com as instituições do ensino superior

A primeira segmentação do mercado dos contabilistas brasileiros ocorreu nos anos 1970 com o desenvolvimento do mercado de capitais e as reformas no sistema financeiro (Niyama & Silva, 2005; Rodrigues *et al.*, 2012). A Lei de Mercados de Capitais criou a figura do auditor independente e, em 1971, foi criado o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IAIB). Em 1º. de julho de 1982, o IAIB passou a utilizar a sigla IBRACON e possui como principais objetivos (Silva e Martins, 2006):

- a) fixar os princípios contábeis, as normas de Contabilidade e as normas e procedimentos de auditoria, perícias etc.;
- b) zelar pela observância do Código de Ética Profissional do Contabilista;
- c) zelar pela observância dos princípios legais que regem o exercício da profissão de contabilista;
- d) assegurar o prestígio e defender os direitos e prerrogativas dos contadores;
- e) fomentar, desenvolver e divulgar conhecimentos técnicos e científicos relativos à Contabilidade; e
- f) manter relações com instituições congêneres no exterior, visando, entre outros assuntos de interesse geral, a troca de informações sobre a evolução das normas técnicas e éticas relativas ao exercício da atividade contábil.

Com esta lei, a profissão começou outra etapa. Para Bacci (2002, p.134) “a nova lei veio consagrar a adoção do sistema contábil americano com algumas contribuições brasileiras de relevância, sendo algumas práticas essencialmente nacionais como a correção monetária”. As principais contribuições da nova lei foram (Rodrigues *et al.*, 2012):

- a) introdução da reavaliação a valor de mercado;
- b) criação da reserva de lucros a realizar;
- c) separação entre Contabilidade comercial e fiscal;
- d) aperfeiçoamento da classificação das contas do balanço, sendo as contas do activo classificadas por ordem decrescente de liquidez como nos EUA;
- e) consolidação das demonstrações financeiras de um mesmo grupo, ou de investimentos em empresas consideradas controladas;
- f) introdução do método da equivalência patrimonial na avaliação dos investimentos financeiros; e
- g) criação das demonstrações das mutações patrimoniais e das origens e aplicações de recursos.

Após a Lei 6404/76, o Balanço Geral das empresas possuiria maior número de peças, como indicado no Quadro 16.

2 Relatórios	Relatório do Conselho de Administração ou Relatório da Diretoria Notas Explicativas	Art. 133 Art. 176 §4 e §5
4 ou 5 Demonstrações Financeiras (Art. 176)	Balanço Patrimonial Demonstração do Resultado do Exercício Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Art. 178 a 182 Art. 186 Art. 186 Art. 188
2 Pareceres	Parecer do Conselho Fiscal Parecer dos Auditores Independentes, se for o caso	Art. 188 Art. 133

Quadro 16 - Relatórios, demonstrações e pareceres pela Lei das S.A.

Fonte: Teles (1989, p. 52).

A profissão de auditor foi regulamentada, em 1972, pela Resolução nº 220 do Banco Central (BACEN). Tal resolução é oriunda de uma proposta elaborada pelo IBRACON, que também deu fruto a duas circulares do BACEN, a nº 178 e a nº 179. Esse conjunto de normas determinava, segundo Andrade (2003): a obrigatoriedade de auditoria das demonstrações contábeis das sociedades com ações negociadas na bolsa (esta circular tornou a expressão “Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites” oficial no Brasil); as regras relativas ao registro dos auditores independentes junto ao Banco Central (apenas os contadores podiam ser registrados); e as Normas Gerais de Auditoria e Princípios e Normas de Contabilidade.

Seguindo as tendências estadunidenses, no mesmo ano foi criada a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) regulamentada pela Lei nº 6385/76. A CVM tem como objetivos (Silva & Martins, 2006):

- a) assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados de bolsa e de balcão;
- b) proteger os titulares de valores mobiliários contra emissões irregulares e atos ilegais de administradores e acionistas controladores de companhias ou de administradores de carteira de valores mobiliários;
- c) evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulação destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço de valores mobiliários negociados no mercado;
- d) assegurar o acesso do público a informações sobre valores mobiliários negociados e às companhias que os tenham emitido;
- e) assegurar a observância de práticas comerciais equitativas no mercado de valores mobiliários;
- f) estimular a formação de poupança e a sua aplicação em valores mobiliários; e
- g) promover a expansão e o funcionamento eficiente e regular do mercado de ações e estimular as aplicações em ações do capital social das companhias abertas.

Em 1977, o Decreto-lei 1598 adaptou as regras do imposto sobre a renda à nova lei das sociedades por ações. Por causa desta lei, e dada a tradição do Brasil de seguir as regras fiscais, a lei das sociedades por ações deixou reflexos em todas as empresas (Rodrigues *et al.*, 2012).

A Resolução 321, de 1972, da CVM só havia aprovado procedimentos e normas de auditoria. Em 1981, o CFC emitiu a Resolução nº 529/81, que disciplina as Normas Brasileiras de Contabilidade e, também, foi emitida a Resolução nº 530/81, que estabelece os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Em 1993, a Resolução nº 530/81 foi revogada, sendo substituída pela Resolução nº 750/93 (Schmidt, 1996). As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) foram classificadas como técnicas e profissionais. As normas técnicas forneciam conceitos de Contabilidade e um conjunto de regras ou critérios de Contabilidade; as normas profissionais estabeleciam procedimentos de índole profissional (regras de conduta). A adoção destas normas era obrigatória, em conformidade com o artigo 3º da Resolução CFC 529-81, ao assinalar que o desrespeito era uma violação material do Código de Ética do Profissional de Contabilidade. A NBC Técnica nº1 estabeleceu, pela primeira vez no Brasil, os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Estes princípios foram considerados necessários a fim de harmonizar os princípios contábeis vigentes no Brasil (Rodrigues *et al.*, 2012)

Os cuidados com a formação contábil sempre estiveram presentes nas ações do CFC; como se encontra em diversas edições da Revista Brasileira de Contabilidade, publicação da instituição, ao referir a ideia de que a valorização do profissional contábil é expressa como relacionada com o processo contínuo de formação deste:

Conscientiza-se o contabilista da real necessidade de aperfeiçoar os seus conhecimentos, a fim de que possa responder ao desafio da Contabilidade do futuro. E isto vem de encontro à campanha de valorização profissional que vem sendo encetada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 1977, p. 21).

Percebe-se nas ações do CFC sempre uma aproximação pelas instituições de ensino. Por exemplo, como consta em relatório da Presidência do CFC (1975), em junho de 1974, o CFC convocou professores universitários de várias faculdades para uma reunião com a Presidência da instituição:

Com a opinião abalizada de todos os professores presentes, numa fase nova que iniciamos no CFC, de portas abertas pudemos aumentar os nossos conhecimentos e colher subsídios para um dos pontos fundamentais do anteprojeto, qual seja: a área do ensino. (CFC, 1975, p. 10).

Com vista a garantir a qualificação dos auditores, em virtude de uma preocupação do CFC em elevar o nível técnico e científico do contador brasileiro da área da Auditoria Independente, por meio do cumprimento, obrigatório, da educação continuada. surgiu em

2003 o Exame de Qualificação Técnica para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), instituído pela NBC PA 13(R1), que é um dos requisitos para a inscrição do Contador no CNAI, com vistas à atuação na área da Auditoria Independente.

No final do século XX e princípio do século XXI, o Brasil e o Mundo abriam caminhos de Modernidade. Conquanto a complexidade da atividade profissional e do profissional de Contabilidade, como não poderia deixar de ser, enfrentar cada vez maiores desafios, como agentes do desenvolvimento econômico, o ensino da Contabilidade não se desenvolvia a um ritmo que permitisse valorizar a profissão. Assim, de acordo com José Maria Martins, em entrevista gravada ao CFC (2006),

Quando assumimos a Presidência no primeiro mandato do Conselho Federal de Contabilidade, em 25 de Janeiro de 1994, o mundo vivia uma transformação nas últimas duas décadas daquele século, caracterizada pela rapidez das mudanças de todas as áreas do conhecimento humano, puxada pelo avanço tecnológico e pela adaptação no comportamento humano em busca de uma melhoria dos aspectos social e econômico.

Como não poderia deixar de ser, os profissionais de Contabilidade, como agentes do desenvolvimento econômico, estavam inseridos nesse contexto. A nossa maior preocupação estava voltada para a área de educação, principalmente com foco na Pós-Graduação para os professores dos cursos de Ciências Contábeis e para a implementação de um grande programa de educação continuada, no qual se incluíam os seguintes aspectos:

- Envolvimento das instituições de Ensino Superior, compreendendo as Universidades e as Faculdades que, na época, abrigavam mais de 230 cursos de Ciências Contábeis no Brasil.
- Levantamento das necessidades de cursos de atualização técnica para todos os profissionais de Contabilidade registrados nos Conselhos Regionais.
- Atualização do currículo do curso de Ciências Contábeis, tarefa a mim confiada como coordenador do Grupo de Trabalho, e na época vice-presidente do CFC. Essa missão foi fundamental para atualização dos conteúdos programáticos das IES (Universidades e Faculdades, cuja implantação se deu a partir de 1993 e 1994).

O apoio concedido à especialização como pós-graduação pelo CFC foi outra marca na gestão de Alcedino Barbosa. Assim, em entrevista ao CFC (2006), declarou:

O CFC é o único conselho de classe a apoiar financeiramente seus profissionais para a realização dessas especializações e também a primeira profissão brasileira e implementar o programa de Educação Profissional Continuada de forma obrigatória.

Também o ex-presidente Martônio Coelho asseverou, quando questionado sobre as parcerias mais importantes estabelecidas quando era Presidente do CFC no período de 2004 a 2005, que:

Diria que as instituições de ensino nos vários estados da Federação foram fundamentais, considerando a prioridade que tivemos na Educação, tanto na busca da viabilização da inserção dos técnicos em Contabilidade no Terceiro Grau, como na questão da titulação, principalmente dos profissionais da Contabilidade que militam no magistério, ocasião em que buscamos, por meio de convênios, viabilizar vários cursos de pós-graduação lato e stricto sensu. Em relação a personalidades, gostaria de lembrar alguns parlamentares com quem tivemos uma aproximação maior: Deputados – Átila Lira, do Piauí, e Arnaldo Faria de Sá, de São Paulo; Senadores – Artur Virgílio, do Amazonas, e Patrícia Saboya, do Ceará.

Tal como salientado por Larson (1977, 31-39), as associações profissionais dedicam também um grande esforço na “produção de produtores”, quer por via da formação teórica, quer prática. As profissões legitimam o monopólio, demonstrando um elevado *standard* de treinamento, que tem sido melhorado com qualificações educativas, consideradas importantes.

6.4.5 As alterações na regulamentação contábil e a luta pelo credenciamento da profissão no patamar universitário: a exigência do exame e da formação continuada

Na tradição britânica, os homens vestem fatos azuis e cinzentos e as mulheres não vestem calças (MacDonald, 1995). Um grande cuidado existe no sentido de desempenhar um trabalho correto pelas pessoas certas, que vestem as roupas certas. É disto que é feito o profissionalismo. E se for assim, se mostrar conhecimento e confiança, justifica o monopólio (MacDonald, 1989).

Desde 1960 que na Inglaterra a profissão só podia ser executada por graduados. Ao mesmo tempo, o crescimento no volume e na complexidade da legislação que governa a jurisdição da Contabilidade e os exames que avaliam este conhecimento tornaram-se progressivamente mais difíceis. O exame fará a seleção dos profissionais e prevê-se desta maneira um crescimento na qualidade e na extensão dos conhecimentos dos profissionais. Como veremos no Brasil, a exigência do exame de suficiência e do requisito mínimo de bacharelado em Ciências Contábeis também fizeram parte do processo de aumentar a credibilidade da profissão. Haveria de ser um processo longo e complexo.

Com os anos, a regulamentação trazida pelo Decreto-Lei 9295/46 passou por algumas alterações, como as implementadas pelos Decretos-Lei 9710, de 3 de setembro de 1946, e

1040, de 21 de outubro de 1969. Apesar da complexidade crescente da profissão, que se observou na década de 1970, no Brasil, o ensino universitário não era requerido ao profissional de Contabilidade, ao contrário do que acontecia noutras profissões. Com o desenvolvimento da profissão e a modernização das relações da classe contábil com a sociedade, contadores, técnicos em Contabilidade e empresários da área passaram a pleitear a modernização da principal legislação profissional.

Desde 1962 temos reclamado, cada vez com maior insistência, a necessidade de sua reforma, para o que o Conselho Federal de Contabilidade já encaminhou ao Ministério do Trabalho dois ante-projetos e diversos memoriais. Enquanto todas as leis das demais profissões, inclusive a dos engenheiros, que nos serviu de paradigma, foram atualizadas, atendendo às necessidades reclamadas pela evolução dos respectivos órgãos, a dos Conselhos de Contabilidade permanece imobilizada, uma espécie de ontem no hoje que já se vai tornando amanhã. (CFC, 1974, p. 9).

Com a reforma do ensino pela Lei 5692, de 1971, a filosofia da reformulação do ensino médio, mediante diretrizes e normas flexíveis, ajustadas ao quadro de imensas diversidades regionais deste País continental, rompeu com o precedente constituído pelos cursos técnicos em Contabilidade. Como resultado dessa nova estrutura, o profissional de nível médio surge, à luz de concepção diversa, como executor-associado ao profissional universitário, sob cuja orientação e supervisão deve trabalhar. Consequentemente, não lhe seriam reconhecidas quaisquer prerrogativas em sentido autônomo, salvo as que lhe possam ser concedidas naquela condição de auxiliar-executivo do profissional superior. Argumenta Ynel Camargo, contudo, em entrevista ao CFC (2006):

Enquanto no âmbito das outras profissões a nova concepção pode ser aplicada pacificamente, sem maiores problemas, dentro da Contabilidade há terríveis obstáculos a superar. É que já existem, e com longa precedência histórica, profissionais em nível médio com prerrogativas praticamente equivalentes às asseguradas ao Contador.

Precisávamos aproveitar a oportunidade aberta com a reforma do ensino para corrigir o desvio que a Contabilidade sofreu no Brasil, colocando-a, predominantemente, no estuário do nível superior, tendo este adequado para dar vazão à complexidade que a qualifica “ad substantia”.

Infelizmente, em que pese a grande luta desenvolvida nesse sentido pelo Conselho Federal de Contabilidade, isto não foi possível, pois ao grande número de profissionais de nível médio junta-se um não menos expressivo número de escolas de comércio, que a isso se opunham “ferozmente”. De um lado, tem-se a força do poder econômico! Registra-se, de outra parte, o poder da tradição! Já em 1905 tínhamos a Academia de Comércio do Rio de Janeiro e, em São Paulo, o tradicional Colégio Álvares Penteado, dentre outros respeitáveis estabelecimentos do gênero que poderiam ser citados.

Também Koliver, ex-presidente do CRCRS, em entrevista gravada ao CFC (2006), considerou que o maior problema da profissão tinha sido a dicotomia entre técnicos de

Contabilidade e contadores, que “deveria ter sido resolvida há muito tempo, como o fez a Argentina com os chamados Peritos Mercantiles, evitando-se os problemas afirmados ao longo do tempo em nosso País”. Considerou, ainda:

A meu ver, não existe hoje nenhuma vantagem na existência das duas categorias profissionais na área da Contabilidade, porquanto, permanecendo em vigor o DL 9.295 as diferenças em termos de prerrogativas praticamente se resumem à auditoria, as perícias e avaliações. O Técnico em Contabilidade pode ser o responsável pelas demonstrações contábeis de grandes empresas ou de grupos econômicos, como acontece em alguns casos. O único caminho para a solução do problema está na mudança da lei, com o provisionamento dos Técnicos e eliminação do curso correspondente.

Segundo o entrevistado José Serafim Abrantes, ex-presidente do CFC, a profissão estava muito desgastada em meados da década de 1980, levando a um sentimento de baixa autoestima e desvalorização desses profissionais. Esse desgaste haveria de se prolongar até ao início do século XXI, quando a profissão conseguiu que fosse exigido que apenas os que detivessem credenciais de ensino superior em Ciências Contábeis e passassem no exame poderiam ter acesso ao exercício profissional.

Até 2005, o Plenário do CFC era composto por 15 membros, com igual número de suplentes, conforme estabelecido no Decreto-Lei 1040, de 21 de outubro de 1969. Com o presidente Lula da Silva, após ampla campanha no Congresso Nacional para aumentar a representatividade dos entes federativos no seu Plenário, o CFC finalmente obteve vitória em 2005, sancionada que foi a Lei 11160, alterando parte do Decreto-Lei 1040/69, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 1º O Conselho Federal de Contabilidade – CFC será constituído por 1 (um) representante efetivo de cada Conselho Regional de Contabilidade – CRC, e respectivo suplente, eleitos para um mandato de 4 anos, com renovação a cada biênio.

É importante destacar também o fato de que, além do aumento no número de representantes, a Lei 11160/05 estabeleceu que a renovação na composição do Plenário seja feita de forma alternada, o que possibilita a continuidade dos trabalhos sem que haja perda de tempo motivada pela interrupção conjunta dos mandatos dos conselheiros. Dessa forma, esta Lei da Representatividade, especialmente, veio ao encontro de umas das aspirações democráticas mais legítimas do CFC.

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 11638, que reformulou a parte contábil da Lei das Sociedades por Ações (Lei 6404, de 15 de dezembro de 1976), visando a 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.

No Brasil, a convergência com as normas internacionais de Contabilidade teve seu marco legal com a promulgação dessa legislação, que determinou, de forma explícita, a adoção dos padrões internacionais de Contabilidade no arcabouço normativo brasileiro. Por processo de convergência entende-se a alteração das normas contábeis brasileiras, com a adoção gradativa dos padrões emitidos pelo International Accounting Standard Board (IASB), conhecidos como International Financial Reporting Standards (IFRS), que estão sendo adotados por cerca de 100 países, incluindo os países da Comunidade Europeia (Almeida & Moran, 2005).

As normas emitidas pelo IASB denotam diferenças substanciais das normas em vigor até 31 de dezembro de 2007, pois possuem como referencial para sua formulação o sistema jurídico consuetudinário, já que priorizam a essência sobre a forma, o julgamento da realidade econômica e têm por objetivo a transparência para o investidor, trazendo profundas transformações na Contabilidade, no perfil de seus profissionais e no seu currículo disciplinar.

Em outubro de 2005, a CVM emitiu a Deliberação nº 488 que havia de começar o processo de convergência das normas brasileiras com as normas internacionais de Contabilidade. O art. 177, §5, determinava que as normas desenvolvidas pela CVM deveriam ser desenvolvidas em linha com as normas internacionais de Contabilidade adotadas nos maiores mercados de capitais internacionais. Apesar de esta deliberação se aplicar apenas às empresas cotadas, teve repercussões nas outras empresas, como destacado por Czesnat *et al.* (2010, p. 23):

Foram-se os tempos em que cada país podia limitar-se ao próprio sistema contábil para conduzir seus negócios. As relações entre as empresas e seus *stakeholders* se internacionalizaram e geraram a necessidade de que as nações harmonizem seus sistemas e suas normas contábeis. Esta, no entanto, não é uma tarefa fácil; será preciso transpor barreiras impostas pelas diferenças culturais, legais, econômicas, históricas e profissionais, e pelo grau de desenvolvimento de cada país.

Sobre os benefícios desse movimento de harmonização, assinalam Riccio e Sakata (2004, p. 36):

Acredita-se que a crescente harmonização dos princípios contábeis internacionais induz à consequente formação de um profissional de Contabilidade com características similares nos diferentes países. Para que isso aconteça, entendem os autores que a educação formal dos contadores, no mundo, deve convergir para os mesmos conjuntos de conhecimentos, harmonizados e globalizados, exceção feita ao conjunto de conhecimento específicos de cada país, como história e cultura local. Assim, entende-se que quanto maior for a similaridade entre o currículo adotado por um certo país e o currículo internacional, tanto maior será a evidência de harmonização na educação contábil desse país.

Juntamente com estas mudanças na legislação contábil, o Conselho Federal de Contabilidade decidiu criar o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), mediante a Resolução CFC 1.055 de outubro de 2005. O CPC tem como missão preparar normas e pronunciamentos sobre procedimentos contábeis e de divulgação, tomando em consideração a convergência das normas contábeis brasileiras com as normas internacionais (Rodrigues *et al.*, 2012).

Além do CFC, integram o CPC outros organismos, com dois representantes cada: ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas; APIMEC - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais; BMF & BOVESPA – Bolsa de Valores de S. Paulo; IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil; FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Participam também, como observadores sem direito a voto, elementos do Governo (Secretaria da Receita Federal e Fazenda), a Superintendência de Seguros Privados, a Federação Brasileira de Bancos – FEDRABAN e a Confederação Nacional da Indústria – CNI) (Rodrigues *et al.*, 2012).

Tal como havia acontecido em Portugal, onde a adoção das normas internacionais de Contabilidade adaptadas (Sistema de Normalização Contabilístico), foi negociada pela profissão para incrementar o estatuto profissional de Câmara para Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (Guerreiro *et al.*, 2014), também no Brasil, a profissão haveria de aproveitar a oportunidade para negociar com o Governo uma modificação no Decreto-Lei 9295/46. Assim, após esse avanço ocorrido na Lei societária brasileira, o CFC argumentou que se tornava imprescindível também uma atualização na Lei de regência da profissão contábil, a qual, conforme já comentado, foi um grande marco do século XX, já datava de mais de 64 anos e necessitava modernizar as suas regras e assegurar mais qualificação aos profissionais contábeis que teriam de usar normas mais complexas.

A relação colaborativa que a profissão tem com o Estado brasileiro permitiu a negociação de algumas concessões durante a mudança para as normas internacionais “dinâmica profissão-estado” (Chua & Poullaos, 2002, p. 438). Assim, no dia 22 de maio de 2006, quando foi assinada a Portaria CFC nº 44, instituindo uma comissão nacional para reformular o Decreto-Lei 9295/46, deu-se início a um processo considerado um marco histórico para o Sistema CFC/CRCs: o texto da lei de regência da profissão contábil seria submetido a uma atualização e comportaria as reformas necessárias ao desempenho profissional nos dias atuais.

A primeira minuta do anteprojeto, denominada versão 01, foi disponibilizada à sociedade por meio de audiência pública, no período de 1º de dezembro de 2006 a 19 de janeiro de 2007. Contadores, técnicos em Contabilidade e demais interessados puderam conhecer a proposta e apresentar as suas sugestões que, posteriormente, foram analisadas pelas comissões estaduais e pela nacional. Fruto do persistente esforço da gestão participativa, o processo de reforma da lei de regência da profissão entrou em 2007 incorporando o saldo das discussões e, mais uma vez, após elaboração de nova minuta — a versão 02 — foi aberta uma audiência pública, ocorrida de 10 de maio a 15 de junho de 2008. Com as novas sugestões, o anteprojeto foi arrematado pela comissão nacional e submetido ao Plenário do CFC.

Desta forma, no dia 11 de junho de 2010, foi sancionada a Lei 12249 que dentre outras coisas, alterou diversos dispositivos constantes do Decreto-Lei 9295, de 1946, regulador da profissão contábil. Dentre as principais mudanças trazidas pela aprovação da nova legislação, destacam-se:

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 (Art.76).

Esse artigo é considerado por diversos estudiosos da Ciência Contábil como de grande relevância, pois, ao mesmo tempo em que assegura ao CFC competência normativa,⁶ deixa clara também, a necessidade de uma atualização constante no exercício da profissão. Quanto à instituição do exame de suficiência como prerequisite para o registro de profissionais nos

⁶ Apesar de o CFC emitir normas de Contabilidade, havia a dúvida sobre se teria essa capacidade, dado que a lei que regulamentou a profissão em 1946 apenas falava de competências de registro e fiscalização.

conselhos de Contabilidade – condição indispensável para atuar na área – é uma forma de resguardar o mercado aos mais capacitados e, conseqüentemente, preservar a sociedade que se utiliza dos serviços contábeis. Sobre a importância do exame de suficiência, Lino Martins Silva, professor e auditor, em entrevista gravada no CFC (2006), considerou quando questionado sobre a maior conquista da profissão:

A principal conquista é o exame profissional periódico pois qualquer profissão somente será valorizada com o abandono do aspecto cartorial e que parte do falso princípio de que uma vez formado o profissional estará permanentemente atualizado. Trata-se de um cartorialismo que vem das nossas raízes que precisa ser removido pelas novas gerações.

Outro ponto que merece destaque na nova legislação diz respeito à extinção do registro da categoria de técnicos em Contabilidade. A Lei aprovada assegura os direitos adquiridos a todos os registrados, porém só admite o registro a esse profissional, detentor de nível médio, até 1 de junho de 2015. Com esta lei, a detenção do ensino universitário é a única forma de entrar na profissão.

A nova Lei estabeleceu também novas penalidades para os que não cumprirem as regras ou para casos de comprovada incapacidade técnica, crimes econômicos e tributários ou condutas indevidas. As penas variam desde pagamentos de multas, passando por suspensão do exercício da profissão, até cassação do exercício profissional, quando comprovada a incapacidade técnica no desempenho da função, falsificação de documentos, crime contra a ordem econômica e tributária, produção de falsa prova de qualquer dos requisitos para registro profissional e apropriação indevida de valores de clientes confiados à sua guarda quando comprovada incapacidade técnica de natureza grave. Em razão das mudanças ocorridas na legislação, percebe-se uma ampliação das competências conferidas ao Conselho Federal de Contabilidade, que ficou bem mais fortalecido, podendo exercer o papel de regulador do fazer contábil em todo o Território Brasileiro.

6.4.6 Os desafios atuais da profissão

O contexto atual de mudanças no cenário político-econômico e sociocultural no Brasil demanda, do profissional da área contábil, ciência e compreensão das alterações ocorrentes no

âmbito da prática profissional; não somente em consequência da adoção e da convergência das normas internacionais de Contabilidade, como também da instabilidade e mudanças advindas com a reorganização dos processos produtivos. Estar ciente das mudanças não é suficiente para garantir intervenções que possibilitem compreender os avanços que sucedem no âmbito da Ciência Contábil e da profissão com dimensões para a prática social (Laffin & Portella, 2014).

A profissão da Contabilidade é bem sucedida e atingiu em larga medida os objetivos a que se propôs: detêm hoje o monopólio na maior parte dos serviços de Contabilidade, como auditoria, fiscalização, consultoria, insolvência etc., e melhorou o seu estatuto social. A Contabilidade foi a primeira profissão a operar de forma multinacional (MacDonald, 1995). O aparecimento de corporações mundiais levou ao desencadeamento de projetos profissionais na área da Contabilidade. Eliseu Martins, Professor na Universidade de São Paulo, em entrevista gravada no CFC (2006), disse:

Hoje o mundo demanda um profissional que nem o Curso Superior consegue suprir adequadamente, imagine o de nível médio. Talvez no passado o curso técnico tenha cumprido um papel extraordinário, mas hoje não cabe mais a não ser para formação de auxiliares, mas não mais de profissionais que possam agir, responsabilizar-se, assinar como profissional liberal.

[...]

mas a globalização vai levando o mundo à figura de um profissional com formação conceitual muito forte, dominador de línguas e com capacidade de se adaptar facilmente a cada ambiente cultural diferente.

Também o ex-Presidente Juneman, em entrevista gravada ao CFC (2006), considerou que a educação e a formação contínua permanecerá tendo um papel fundamental na profissão da Contabilidade:

Por se tratar de uma profissão de grande importância para o País, haja vista lidar com patrimônio de instituições, entidades e empresas de todo o tipo, tamanho e expressão econômica e social, bem como lidar com dados relevantes para a economia, entendo que o futuro nos seja favorável, necessitando, para tanto, que o CFC continue a incentivar a educação continuada, cada vez em nível mais elevado. Somente dessa maneira, seremos conhecidos e reconhecidos pela comunidade brasileira.

O mesmo posicionamento foi observado na entrevista gravada pelo ex-presidente do CFC, Ynel Camargo (CFC, 2006):

Ademais, o CFC estimula e promove Convenções e Congressos Nacionais de Contabilistas e de Contabilidade; patrocina a participação em eventos internacionais; e ainda executa seu Programa de Educação Continuada, através do Sistema CFC/CRCs, de modo a manter os profissionais brasileiros sintonizados com os avanços científicos e com as práticas contábeis nacionais e internacionais.

Em complemento a essa formação promovida pelos conselhos, mediante inúmeros eventos e conferências, o Sistema CFC/CRCs buscou elevar o nível de ensino das Ciências Contábeis por intermédio da assinatura de convênios com diversas instituições de ensino superior, como a Universidade Federal do Ceará (UFC), a Estácio de Sá do Rio de Janeiro e a PUC de São Paulo, que resultaram na criação de vários cursos de especialização na área contábil. Somados à criação do exame de suficiência, esses programas de educação continuada são apontados como fundamentais para o crescimento e valorização dos profissionais contábeis, como narrado pelo ex-presidente do CRC-SP, José Serafim Abrantes:

A nós, Contabilistas, interessa, hoje, valorizar a profissão contábil. E, se o sistema de ensino não se revela instrumento bastante para a habilitação profissional, cabe a nós criarmos instrumentos de qualificação e avaliação. Nesse sentido, as opções do Sistema CFC/CRCs têm recaído sobre dois instrumentos: e Educação Continuada e o Exame de Suficiência (CFC, 2001, p. 71).

O CFC entende que a formação continuada acadêmica é requisito fundamental para a educação integral do profissional da Contabilidade. Partindo dessa premissa, em 1994, o CFC instituiu o Programa Excelência na Contabilidade, que tem como proposta intensificar a realização de cursos de pós-graduação *lato* e, principalmente, *stricto sensu* em Contabilidade, participando financeiramente de projetos específicos direcionados a essa finalidade, mediante convênios firmados com instituições de ensino superior recomendadas pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES).

Regulamentado pela Resolução CFC n.º 883/00, o Programa Excelência na Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade nasceu com o propósito de se formar profissionais da Contabilidade nas modalidades *lato* e *stricto sensu*, em razão de uma carência identificada no mercado. A proposta é a oferta de apoio financeiro para a realização de cursos na área da Contabilidade. Os projetos são oriundos dos CRCs, que, em parceria com a instituição de ensino, encaminham a proposta ao Conselho Federal de Contabilidade para fins de análise. O percentual aprovado para o curso incide na redução das mensalidades dos alunos contadores registrados, a regulares em Conselho Regional de Contabilidade.

Além deste Programa, o CFC instituiu, em 2002, o Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC), que tem o intuito de manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos e profissionais, as habilidades e as competências indispensáveis à qualidade e ao pleno

atendimento às normas que regem o exercício da atividade de auditoria independente. O Programa está vinculado ao Exame de Qualificação Técnica e ao Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC), considerando que os candidatos aprovados no exame devem cumprir a carga horária para poderem submeter-se a exame.

Preocupado com a qualidade do ensino ofertado pelas IES, o Conselho Federal de Contabilidade celebrou com a Sesu/MEC, em 2009, um termo de colaboração técnica com vistas à participação do CFC nos processos de autorização, reconhecimento e renovação de conhecimento dos cursos superiores na área de Ciências Contábeis. Desde sua implantação, a Comissão, composta por mestres e doutores, instituída para análise dos processos distribuídos ao CFC, emitiu 450 pareceres que foram disponibilizados no sistema e-MEC.

O CFC organiza ainda o Encontro Nacional de Coordenadores de Cursos de Ciências Contábeis, que tem como objetivo a interação do perfil desejado para o futuro profissional de Contabilidade com as Instituições de Ensino Superior, em face às inovações introduzidas pela legislação e diretrizes curriculares.

Uma profissão tem de cooperar com instituições do ensino superior. Ambas são importantes na definição de um projeto profissional. Além destes atores, uma profissão terá também de lidar com o público, com a sua clientela potencial, de forma a maximizar os seus rendimentos e estatuto social. De acordo com Edwards (2000), a profissão contábil na Austrália e na Nova Zelândia está a viver a fase da diferenciação do mercado, havendo a passagem da Contabilidade como prestadora de serviços, para a Contabilidade como indústria, que é atribuída a uma grande alteração na ideologia do Estado e na estrutura social, caracterizada por desregulação, competição e gerencialismo. Também se verificam a criação de vários tipos de membros e um marketing ativo. No Brasil, ao contrário do que se passa em Portugal, onde a OTOC criou vários colégios de especialidade, a segmentação que se fará no futuro será apenas entre contadores e auditores independentes. Tal como acontece em Portugal, no Brasil existe um marketing ativo na projeção da profissão, não só por meio da Revista Brasileira de Contabilidade, que já existe desde 1912, mas também utilizando-se de outros mecanismos de divulgação.

6.5 Discussão: CFC e educação contábil

Neste capítulo são respondidas às perguntas de investigação: como foi criado e como evoluiu ao longo dos anos o sistema CFC/CRCs; como tem evoluído a preocupação deste organismo profissional com a formação dos seus membros? Por que a formação adequada dos seus membros é importante?

Usando uma perspectiva interpretativa, baseada na Sociologia das Profissões, os dados recolhidos permitem verificar que a regulamentação da profissão e a criação do sistema CFC/CRCs surgiram em consequência de um intenso desejo dos profissionais. O seu aparecimento está fortemente associado ao aparecimento de legislação que cria o bacharelado em Ciências Contábeis. Apesar disso, o projeto profissional incluiu membros que só tinham experiência prática (guarda-livros) e um diploma do ensino médio (técnicos de Contabilidade).

No Brasil, na tradição europeia-continental, a criação do sistema CFC/CRCs e a regulamentação da profissão fizeram-se por considerável intervenção do Estado (Larson, 1990; Chua e Poullaos, 2002; Sciulli, 2005). Na criação do CFC, o Estado teve que “acomodar” os rivais (guarda-livros e técnicos de Contabilidade) (MacDonald, 1995), seja pela escassez de graduados pelo ensino superior, seja por interesses instaladas ao patamar do ensino comercial. Tal como argumentado por Larson (1977), o projeto profissional só se implementou quando se criou um corpo de conhecimento suficientemente abstrato (bacharelado em Ciências Contábeis e Atuariais), conjugado pelo desenvolvimento econômico e social e pela ideologia do Presidente Vargas. Apesar da ascensão da educação formal, o projeto profissional provoca apenas uma uniformização mínima entre os seus membros.

Tal como salientado por Uche (2002), a relação do Estado com a profissão é complexa. As profissões são interativas e a análise da evolução das profissões requer o estudo das interações com a “estrutura de classes da sociedade, e sobretudo, o Estado” (Rodrigues, 1997, p.50). A categoria dos guarda-livros juntou-se à categorias dos técnicos de Contabilidade, na década de 1950, debaixo do governo de Juscelino Kubitscheck. A ligação entre a profissão e o

Estado era tão intensa que só em 1969 (decreto-lei 1040), a profissão teve capacidade de eleger o seu líder, sendo até esta data nomeado pelo Governo.

Os profissionais, contudo, continuavam a aspirar às credenciais e ao prestígio associado a um diploma universitário (Selander, 1990). A manutenção desta categoria até a 2015, de acordo com a evidência recolhida, desprestigiou a profissão e decorreu dos *lobbies* poderosos relacionados com as escolas profissionais de ensino médio, que reclamavam o seu papel histórico na formação da profissão no início do século XX (por exemplo, a Academia de Comércio do Rio de Janeiro e o tradicional Colégio Álvares Penteado, nas palavras de Ynel Camargo).

Só recentemente o sistema CFC/CRCs cumpriu o objetivo de assegurar que os membros fossem selecionados e treinados na forma julgada apropriada, de maneira a estandardizar o exercício da profissão a um nível universitário (MacDonald, 1995). O controle do *input* educacional faz-se agora por via de um curso universitário em Ciências Contábeis e um exame de suficiência. Tal como MacDonald (1995) sugere, só agora, após cumprido este objetivo, o sistema CFC/CRCs e os entrevistados consideram que o objetivo da respeitabilidade foi cumprido. De acordo com MacDonald (1995) só agora os subobjetivos da profissão contábil no Brasil se concretizaram:

- acomodou os interesses rivais, legitimando as suas práticas;
- assegurou que os seus membros foram selecionados e treinados de forma a estandardizar o exercício da profissão;
- controla o “*input* educacional”, existindo uma comissão do CFC que trabalha diretamente com o MEC subsidiando seus pareceres sobre os cursos de Ciências Contábeis; e
- como cumpriu com os três subobjetivos conseguiu o último sub-objetivo: construiu a respeitabilidade.

Tal como aconteceu em Portugal (Guerreiro *et al.*, 2014), também no Brasil, a profissão beneficiou-se com o movimento que se verificou no sentido da adoção das normas internacionais de Contabilidade. Em Portugal, a profissão atingiu o estuto máximo (Ordem), e,

no Brasil, a profissão estabeleceu sua respeitabilidade garantindo que após 2015, só detentores de um diploma de ensino superior podem acessar à profissão, havendo ainda que fazer um exame. O CFC ganhou ainda de forma inequívoca o direito de preparar as normas profissionais e técnicas que os seus membros devem usar e o direito de exigir formação continuada.

Tal como argumentado por Siegrist (1990), no Brasil, a profissão terminou o processo pelo qual se transformou de uma mera ocupação numa profissão: é uma profissão acadêmica; está limitada àqueles que passam no exame, e obtêm o bacharelado em Ciências Contábeis; define o âmbito da prática profissional, emana normas e valores para os seus membros e luta pelo reconhecimento geral dos seus conceitos fundamentais. A evolução no sentido da respeitabilidade e da exigência do ensino superior como forma de integrar a profissão aconteceu no governo de Lula da Silva, no contexto da adoção das normas internacionais de Contabilidade.

Apesar de todos os progressos verificados, importa ainda responder à pergunta: como se deu a criação e evolução do Sistema CFC/CRCs ao longo dos anos, principalmente no que se refere à preocupação deste organismo profissional com a formação adequada de seus membros? A análise dos documentos encontrados no arquivo do CFC e das entrevistas gravadas demonstram que o CFC mantém alguma preocupação com a formação dos seus membros, dado que a proliferação das IES e dos cursos de Ciências Contábeis não foi acompanhada de uma evolução qualitativa. Ao contrário do que aconteceu noutras profissões baseadas noutros cursos superiores (como, por exemplo, a Medicina), as universidades detêm um número muito baixo de doutores e mestres em Contabilidade e o nível de pesquisa na área também é baixo. Ora, a “produção de produtores” depende de um bom ensino e de uma boa pesquisa, as profissões dependem do progresso da base cognitiva e, tal como salientado por Larson (1977), só com a ascensão das instituições de educação formal podem as profissões garantir à sociedade profissionais qualificados. Consoante expresso nas entrevistas, o fato de, no Brasil, o número de mestres e doutores em Contabilidade ser ínfimo, é desprestigiante para a profissão, dado que, quando comparada com outros ofícios se percebe ainda um menor prestígio.

Por esta razão, o CFC deve ser das poucas associações profissionais do Mundo a subsidiar formação pós-graduada aos seus membros, investindo um valor substancial dos seus recursos no sentido de aumentar o número de mestres em Contabilidade entre os seus membros. De acordo com o ex-presidente Alcedino Gomes, o CFC se tornou “o único conselho de classe a apoiar financeiramente os seus profissionais para a realização dessas especializações”. O CFC acredita ainda que os baixos níveis de aprovação no exame são consequência da baixa de qualidade de algumas IES e de alguns cursos, que detêm um número muito insignificante de mestres e doutores em Contabilidade. Assim, de acordo com o ex-presidente José Martônio, a abertura de maior número de cursos de mestrado e doutorado levará a maior desenvolvimento da pesquisa da ciência contábil, fato esse que consolidará cada vez mais o conhecimento na área e a profissão.

CAPÍTULO 7 - ANÁLISE DOS RESULTADOS DO EXAME DE SUFICIÊNCIA DO CFC

Com base em dados fornecidos pelo CFC, neste capítulo, começa-se por fazer uma análise descritiva dos dados históricos semestrais globais relativos ao Exame de Suficiência. Em seguida será procedida uma análise de conglomerados nas unidades federativas. Por último, os dados relativos ao segundo semestre de 2012 serão analisados de forma detalhada, com vistas a verificar quais são os determinantes da aprovação no exame de suficiência.

7.1 Análise descritiva dos dados históricos

A apresentação da análise quantitativa dos dados coletados junto ao CFC, e que se referem aos resultados de todas as edições já realizadas do exame de suficiência, nos períodos de 2000 a 2004 e 2011 a 2012, foi dividida em três seções, cada um focado em uma técnica estatística realizada, sendo elas: Estatística descritiva, para apresentação de um panorama geral das edições do exame, tanto no contexto nacional, como no plano das regiões e unidades federativas; análise de conglomerados, para investigação acerca do desempenho específico das unidades federativas nas duas fases de aplicação do exame; e regressão logística, com o intuito de investigar possíveis fatores relacionados com o desempenho atingido pelas IES no exame.

Para a análise dos resultados das 14 edições do exame de suficiência no concerto nacional, foram agrupados os resultados individuais das regiões e unidades federativas em

conjunto único de dados. Como suporte nesses valores agrupados, realizou-se a análise descritiva desses dados, consoante Tabela 3.

Tabela 3 – Resultados da análise descritiva - Brasil.

	N	Amplitude	Mínimo	Máximo	Média	Desvio-Padrão	Variância
Aprovados	14	0,5974	0,2378	0,8352	0,535714	0,1567757	0,025
Reprovados	14	0,5593	0,1162	0,6755	0,405036	0,1506366	0,023
Ausentes	14	0,0406	0,0462	0,0868	0,059257	0,0106046	0,000
Casos válidos	14						

Com relação aos percentuais de aprovação em todas as edições do exame, os dados indicaram amplitude de quase 60% (amplitude = 0,5974), com valor mínimo de 23,78% e máximo de 83,52%. Aspecto interessante é que estes valores mínimo e máximo são relativos, respectivamente, às edições 2012.2 e 2000.1 do exame; ou seja, 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 desse fato, ressalta-se o grande nível de variação dos resultados em relação à média de aprovados nesse período (média = 0,5357), representados pelo desvio-padrão e variância dos dados.

Consequentemente, em termos de reprovação, essas características são similares, principalmente em relação à 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, é de se esperar que estes valores sejam novamente relativos à primeira e última edição do exame.

Em relação aos percentuais de desistência na realização do exame, representados pela variável “ausentes”, é importante destacar que este valor não foi superior a 10% em nenhuma das edições, ficando de 4,62% a 8,68%; contudo, cabe uma investigação posterior acerca dos aspectos relativos a essas desistências, especialmente porque a edição de maior ausência foi a última, de 2012.2. A Figura 5, explicita toda a evolução desses resultados ao longo das 14 edições do exame.

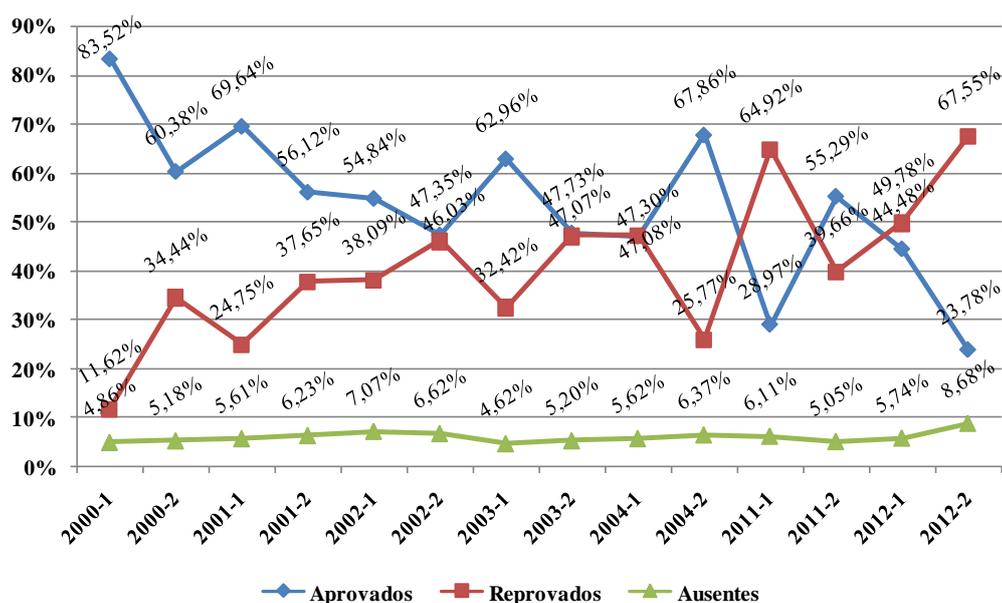


Figura 5 – Evolução dos resultados no exame de suficiência - Brasil.

Com relação à análise dos resultados dos exames no nível das regiões do País (Centro-Oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul)⁷, foram utilizados os mesmos procedimentos aplicados na análise do cenário nacional. Na Tabela 4, encontram-se resultados relativos aos percentuais de aprovação conforme região.

Tabela 4 – Resultados da análise descritiva - regiões.

	N	Amplitude	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	Variância
Centro-Oeste	14	0,6072	0,1700	0,7772	0,462475	0,1633768	0,027
Nordeste	14	0,6679	0,2132	0,8811	0,568645	0,1816585	0,033
Norte	14	0,7388	0,1015	0,8403	0,441483	0,1946340	0,038
Sudeste	14	0,5271	0,2761	0,8032	0,539728	0,1434990	0,021
Sul	14	0,5760	0,2930	0,8690	0,578427	0,1473243	0,022

⁷ Os estados que compõem o Centro-Oeste são: Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e o Distrito Federal. A região Norte abriga os seguintes estados: Acre, Amazonas, Amapá, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins. O Nordeste abrange Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Piauí, Pernambuco, Paraíba, Rio Grande do Norte e Sergipe. O Sul é composto por Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina. A região Sudeste abriga os estados do Espírito Santo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo.

Das cinco regiões que compõem todo o Território Nacional, observa-se que a região Norte foi a que mostrou maior variação nos níveis de aprovação no exame de suficiência (amplitude = 0,7388), obtendo o nível mínimo de aprovação na edição de 2012-2 (10,15%) e o máximo na edição de 2000-1 (84,03%). Em termos mais gerais, as regiões Sul e Nordeste indicam 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 nas primeiras edições foi alcançado pela região Nordeste que, na edição de 2000-1, obteve 88,11% de aprovação no exame. Na Figura 6 está a evolução desses resultados conforme região, ao longo das 14 edições do exame de suficiência do CFC.

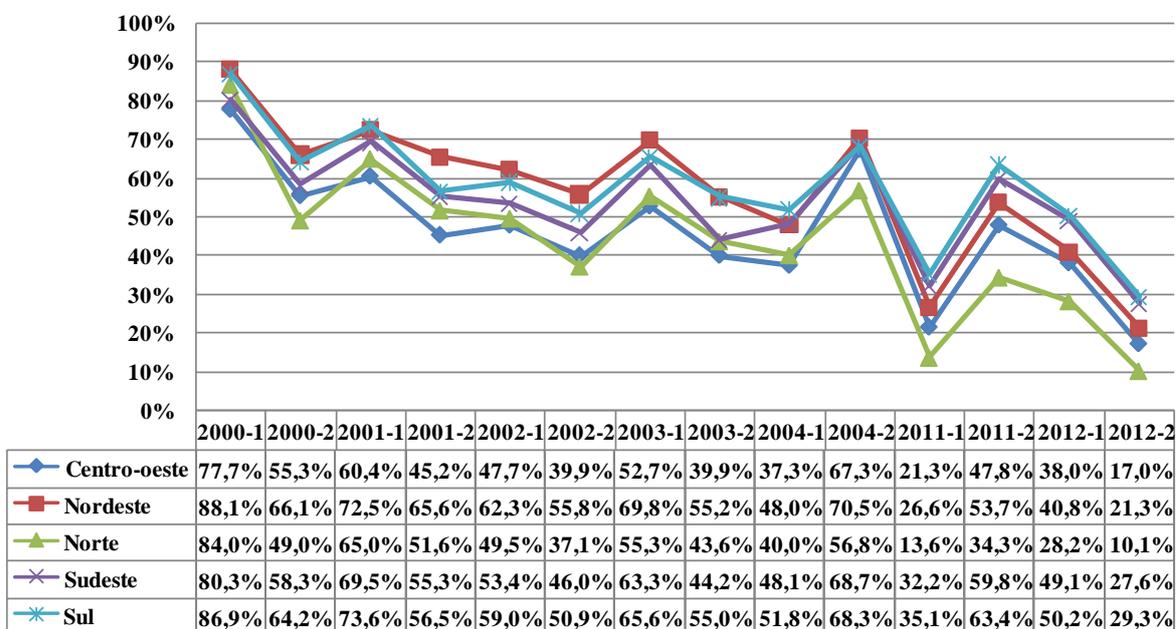


Figura 6 – Evolução dos Resultados no exame de suficiência - regiões.

Em termos gerais, é facilmente percebida uma tendência de queda nos níveis de aprovação ao longo das edições do exame. Como observado na Figura 6, e já apontado, a primeira edição do exame, de 2000-1, foi a que mostrou maiores níveis de aprovação, tanto em termos gerais, quanto pelas regiões. Em complemento, a última edição do exame, realizada no período de 2012-2, foi a que apontou os níveis de aprovação mais baixos.

Tendo em vista analisar se existem diferenças significativas entre os resultados das edições do exame de suficiência entre as regiões, utilizou-se o teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, o qual, conforme Corrar *et al.* (2009), deve ser utilizado para analisar a

igualdade entre as médias de vários conjuntos de dados. Ressalta-se que a opção por um teste não paramétrico deriva do tamanho reduzido da amostra de dados (14 para cada região, referentes à quantidade de edições do exame do CFC), não sendo, portanto, aconselhada a utilização de testes paramétricos. A Tabela 5 retrata os resultados desta análise.

Tabela 5 – Resumo de teste de hipóteses - regiões.

	Hipótese Nula	Teste	Sig.	Decisão
1	A distribuição de 2000.1 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de 2000.2 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de 2001.1 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de 2001.2 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.
5	A distribuição de 2002.1 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.
6	A distribuição de 2002.2 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.
7	A distribuição de 2003.1 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.
8	A distribuição de 2003.2 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.
9	A distribuição de 204.1 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.
10	A distribuição de 2004.2 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.
11	A distribuição de 2011.1 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.
12	A distribuição de 2011.2 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.
13	A distribuição de 2012.1 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.
14	A distribuição de 2012.2 é a mesma entre as categorias de Região.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,406	Reter a hipótese nula.

Nota: São exibidas significâncias assintóticas (bastante próximas). O nível de significância é 0,05.

Com suporte no resultados do teste de hipóteses, pode-se garantir que não foram encontradas diferenças significativas entre as médias dos resultados de cada região em nenhuma das edições do exame de suficiência. Assim, é possível refutar a Hipótese 5a: A aprovação dos candidatos difere significativamente entre regiões do Brasil.

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 6 expõe os resultados desta análise por unidade federativa (26 estados e Distrito Federal).

Tabela 6 – Resultados da análise descritiva - unidades federativas.

	N	Amplitude	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão	Variância
AC	11	0,9595	0,0405	1,0000	0,528753	0,4026493	0,162
AL	14	0,7460	0,1476	0,8936	0,532032	0,2112480	0,045
AM	14	0,6183	0,0996	0,7179	0,408814	0,1834616	0,034
AP	14	0,7342	0,0840	0,8182	0,405792	0,2208528	0,049
BA	14	0,7001	0,2148	0,9149	0,594953	0,1971394	0,039
CE	14	0,7000	0,2063	0,9063	0,624385	0,1878578	0,035
DF	14	0,6138	0,2634	0,8772	0,586098	0,1534840	0,024
ES	13	0,7449	0,2551	1,0000	0,509629	0,1946029	0,038
GO	14	0,6130	0,1727	0,7857	0,423218	0,1631117	0,027
MA	14	0,6749	0,1328	0,8077	0,498535	0,2280297	0,052
MG	14	0,5806	0,2844	0,8650	0,588376	0,1578909	0,025
MS	14	0,5540	0,1543	0,7083	0,389653	0,1641957	0,027
MT	11	0,5527	0,1140	0,6667	0,387131	0,1636688	0,027
PA	14	0,8003	0,0997	0,9000	0,454656	0,2108866	0,044
PB	14	0,6544	0,2123	0,8667	0,494619	0,1618578	0,026
PE	14	0,5698	0,2844	0,8542	0,591171	0,1531550	0,023
PI	14	0,8397	0,1603	1,0000	0,529912	0,2134860	0,046
PR	14	0,5575	0,2868	0,8443	0,549657	0,1408746	0,020
RJ	14	0,5309	0,3065	0,8374	0,563444	0,1372059	0,019
RN	14	0,5682	0,2175	0,7857	0,528487	0,1833273	0,034
RO	14	0,6409	0,1091	0,7500	0,427973	0,1704892	0,029
RR	14	0,8249	0,0842	0,9091	0,462025	0,2402746	0,058
RS	14	0,6172	0,3075	0,9247	0,617504	0,1659843	0,028
SC	14	0,5327	0,2887	0,8214	0,565780	0,1373401	0,019
SE	14	0,7143	0,2143	0,9286	0,692831	0,2235024	0,050
SP	14	0,4576	0,2664	0,7240	0,507485	0,1354791	0,018
TO	13	0,7831	0,1058	0,8889	0,472949	0,2223027	0,049

Legenda: AC:Acre; AL: Alagoas; AM: Amazonas; AP: Amapá; BA: Bahia; CE:Ceará; DF: Distrito Federal; ES: Espírito Santo; GO: Goiás; MA: Maranhão; MG: Minas Gerais; MS: Mato Grosso do Sul; MT: Mato Grosso; PA: Pará; PB: Paraíba; PE: Pernambuco; PI: Piauí; PR: Paraná; RJ: Rio de Janeiro; RN: Rio Grande do Norte; RO: Rondônia; RR: Roraima; RS: Rio Grande do Sul; SC: Santa Catarina; SE: Sergipe; SP: São Paulo; TO: Tocantins.

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 (amplitude = 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 nos 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%).

A representação gráfica da evolução desses resultados ao longo das edições do exame de suficiência do CFC é mostrada conforme nas Figuras 7, 8, 9, 10 e 11, que seguem.

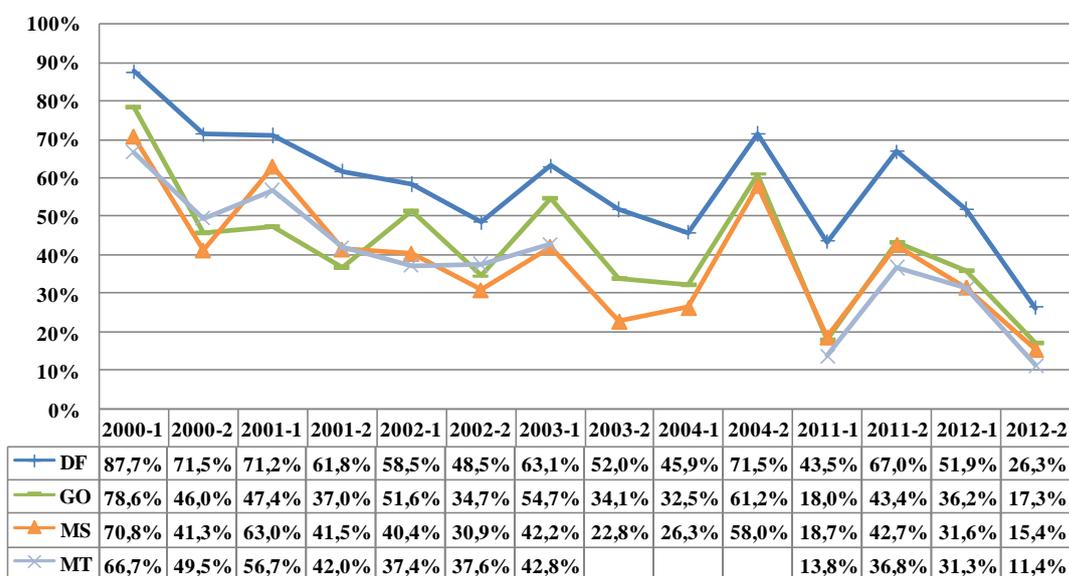


Figura 7 – Evolução dos resultados no exame de suficiência – UFs (Região Centro-Oeste).

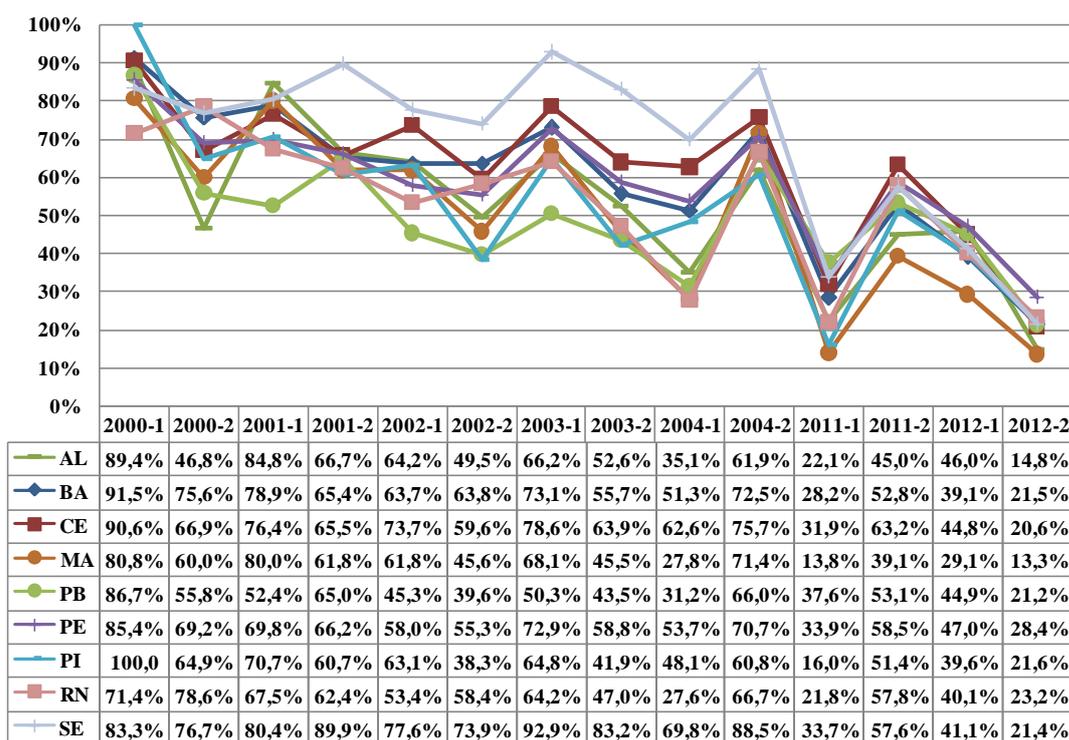


Figura 8 – Evolução dos resultados no exame de suficiência – UF (Região Nordeste).

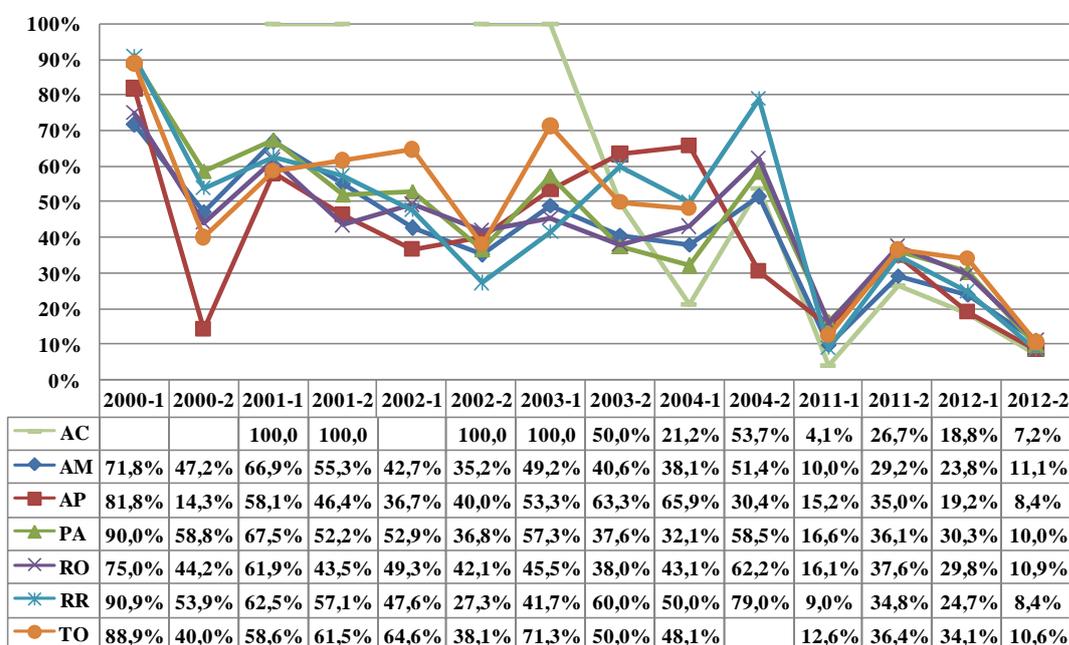


Figura 9 – Evolução dos resultados no exame de suficiência – UF (Região Norte).

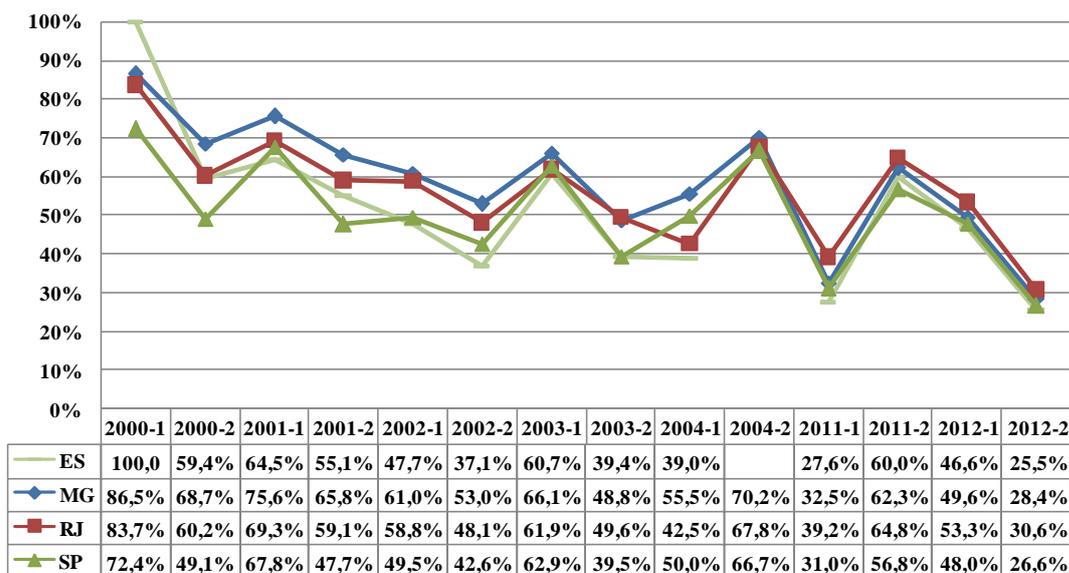


Figura 10 – Evolução dos resultados no exame de suficiência – UFs (Região Sudeste).

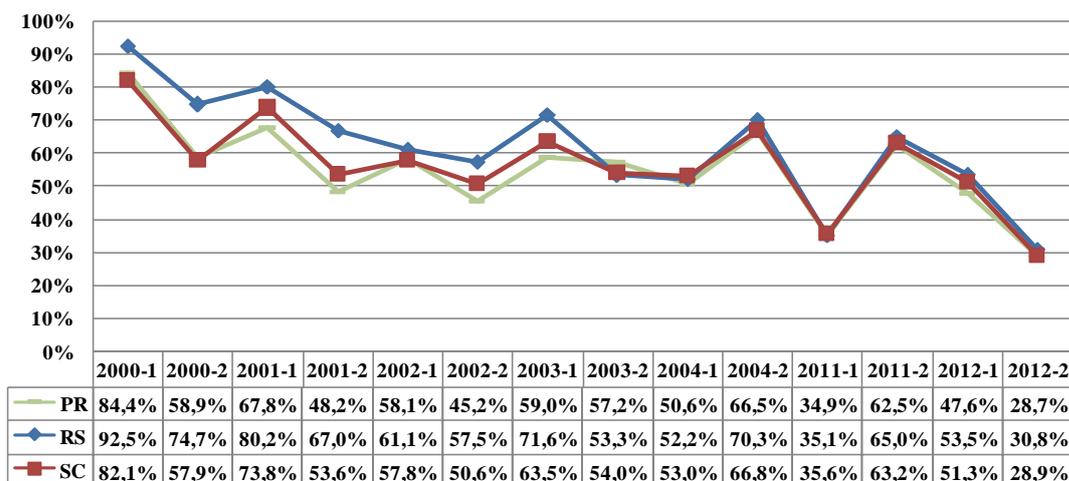


Figura 11 – Evolução dos resultados no exame de suficiência – UFs (Região Sul).

Com o objetivo de analisar se existem diferenças significativas entre os resultados das edições do exame de suficiência entre os estados do Brasil, também se utilizou do teste não paramétrico de Kruskal-Wallis. A Tabela 7 expressa os resultados desta análise.

Tabela 7 – Resumo de teste de hipóteses - estados.

	Hipótese Nula	Teste	Sig.	Decisão
1	A distribuição de 2000.1 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,462	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de 2000.2 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,462	Reter a hipótese nula.
3	A distribuição de 2001.1 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,463	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de 2001.2 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,463	Reter a hipótese nula.
5	A distribuição de 2002.1 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,462	Reter a hipótese nula.
6	A distribuição de 2002.2 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,463	Reter a hipótese nula.
7	A distribuição de 2003.1 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,463	Reter a hipótese nula.
8	A distribuição de 2003.2 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,462	Reter a hipótese nula.
9	A distribuição de 2004.1 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,462	Reter a hipótese nula.
10	A distribuição de 2004.2 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,461	Reter a hipótese nula.
11	A distribuição de 2011.1 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,463	Reter a hipótese nula.
12	A distribuição de 2011.2 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,463	Reter a hipótese nula.
13	A distribuição de 2012.1 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,463	Reter a hipótese nula.
14	A distribuição de 2012.2 é a mesma entre as categorias de Estados.	Teste de Kruskal-Wallis de amostras independentes	0,463	Reter a hipótese nula.

Nota: São exibidas significâncias assintóticas (bastante próximas). O nível de significância é 0,05.

Com apoio nos resultados do teste de hipóteses, é possível assinalar que não foram encontradas diferenças significativas entre as médias dos resultados de cada estado em nenhuma das edições do exame de suficiência. Assim, é possível refutar a Hipótese 5b: A aprovação dos candidatos difere significativamente entre estados do Brasil.

7.2 Análise de conglomerados nas unidades federativas

Visando a examinar as características particulares de cada região do País, no que diz respeito aos resultados dos exames de suficiência do CFC, na segunda fase da pesquisa quantitativa optou-se pela aplicação da técnica de análise de conglomerados. Os resultados foram considerados no nível das unidades federativas e as variáveis escolhidas para esta análise foram os percentuais de acerto em cada área de conhecimento, que constitui o exame de suficiência do CFC para os contadores, sendo elas: Auditoria Contábil; Contabilidade Pública; Contabilidade de Custos; Contabilidade Geral; Contabilidade Gerencial; Legislação e Ética Profissional; Língua Portuguesa; Matemática Financeira e Estatística; Noções de Direito; Perícia Contábil; Princípios e Normas; Teoria da Contabilidade.

A utilização dos percentuais de acertos em cada uma das áreas de conhecimento foi feita mediante cálculo das médias em dois períodos distintos: a primeira fase de aplicação do exame, dos anos de 2000 a 2004; e a segunda fase de aplicação do exame, de 2011 e 2012. Assim, a análise de conglomerados será aplicada para cada um dos dois períodos considerados, tendo em vista a possibilidade de observar mudanças no agrupamento dos casos entre os períodos. Verificou-se, ainda, até que ponto os resultados dos exames no primeiro período (2000 a 2004) seriam diferentes dos resultados dos exames no segundo período (2011-2012). Fazendo um teste não paramétrico de Kruskal-Wallis, verificou-se não haver diferenças estatisticamente significativas entre os resultados nos dois períodos.

Além disso, vale ressaltar, serão considerados todos os 26 estados e o Distrito Federal, que compõem o Território Nacional. Não serão observados problemas em relação à representatividade da amostra, já que os casos observados fazem referência não a uma amostra de casos, mas a toda população. A seguir são exibidas as análises estatísticas aplicadas em cada um dos períodos considerados.

7.2.1 Análise de conglomerados: primeira fase de aplicação do exame (2000-2004)

Nesta seção, analisaram-se os padrões de agrupamento, usando-se as médias de aprovações em cada área de conhecimento como variáveis independentes, relativas à primeira fase do exame (2000 a 2004). Inicialmente, a fim de verificar possíveis problemas de multicolinearidade entre as variáveis independentes, o que poderia afetar os resultados de agrupamento dos casos, optou-se pela realização de uma análise de correlação entre elas, conforme consta na Tabela 8.

Tabela 8 – Análise de correlação das variáveis no período 2000-2004.

		AUDI	CSOC	CUST	GERA	GERE	PUBL	LEGI	MATE	DIRE	PERI	PORT	PRIN	TEOC
AUDI	Pearson Corr.	1	,057	,637	,769	,726	,556	,631	,751	,484	,570	,481	,721	,518
	Sig. (2-tailed)		,780	,000	,000	,000	,003	,000	,000	,011	,002	,011	,000	,006
CSOC	Pearson Corr.	,057	1	-,049	,113	-,113	,413	,203	-,179	,375	,482	,044	,329	,373
	Sig. (2-tailed)	,780		,808	,573	,574	,032	,310	,373	,054	,011	,826	,093	,055
CUST	Pearson Corr.	,637	-,049	1	,898	,919	,412	,482	,740	,302	,224	,342	,610	,397
	Sig. (2-tailed)	,000	,808		,000	,000	,033	,011	,000	,125	,261	,080	,001	,040
GERA	Pearson Corr.	,769	,113	,898	1	,862	,579	,688	,752	,488	,477	,421	,778	,477
	Sig. (2-tailed)	,000	,573	,000		,000	,002	,000	,000	,010	,012	,029	,000	,012
GERE	Pearson Corr.	,726	-,113	,919	,862	1	,471	,484	,760	,325	,194	,500	,614	,374
	Sig. (2-tailed)	,000	,574	,000	,000		,013	,011	,000	,098	,332	,008	,001	,055
PUBL	Pearson Corr.	,556	,413	,412	,579	,471	1	,586	,494	,541	,349	,524	,632	,378
	Sig. (2-tailed)	,003	,032	,033	,002	,013		,001	,009	,004	,074	,005	,000	,052
LEGI	Pearson Corr.	,631	,203	,482	,688	,484	,586	1	,702	,547	,569	,723	,874	,650
	Sig. (2-tailed)	,000	,310	,011	,000	,011	,001		,000	,003	,002	,000	,000	,000
MATE	Pearson Corr.	,751	-,179	,740	,752	,760	,494	,702	1	,493	,293	,616	,685	,328
	Sig. (2-tailed)	,000	,373	,000	,000	,000	,009	,000		,009	,139	,001	,000	,095
DIRE	Pearson Corr.	,484	,375	,302	,488	,325	,541	,547	,493	1	,428	,517	,643	,380
	Sig. (2-tailed)	,011	,054	,125	,010	,098	,004	,003	,009		,026	,006	,000	,051
PERI	Pearson Corr.	,570	,482	,224	,477	,194	,349	,569	,293	,428	1	,094	,644	,585
	Sig. (2-tailed)	,002	,011	,261	,012	,332	,074	,002	,139	,026		,642	,000	,001
PORT	Pearson Corr.	,481	,044	,342	,421	,500	,524	,723	,616	,517	,094	1	,671	,490
	Sig. (2-tailed)	,011	,826	,080	,029	,008	,005	,000	,001	,006	,642		,000	,010
PRIN	Pearson Corr.	,721	,329	,610	,778	,614	,632	,874	,685	,643	,644	,671	1	,784
	Sig. (2-tailed)	,000	,093	,001	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000
TEOC	Pearson Corr.	,518	,373	,397	,477	,374	,378	,650	,328	,380	,585	,490	,784	1
	Sig. (2-tailed)	,006	,055	,040	,012	,055	,052	,000	,095	,051	,001	,010	,000	

Legenda: Audi: auditoria contábil; Publ: Contabilidade pública; Cust: Contabilidade de custos; Gera: Contabilidade geral; Gere: Contabilidade gerencial; Legi: legislação e ética profissional; Port: língua portuguesa; Mate: matemática financeira e estatística; Dire: noções de direito; Peri: perícia contábil; Prin: princípios e normas; Teoc: teoria da Contabilidade.

Com suporte na análise dos resultados da correlação entre as variáveis escolhidas para este estudo, observa-se que são esses níveis de correlação em geral, baixos ou aceitáveis para o pressuposto de ausência de multicolinearidade entre essas variáveis. As exceções foram as correlações entre as variáveis GERA e CUST (0,898), GERE e CUST (0,919), GERE e GERA (0,862), PRIN e LEGI (0,874). Assim, apesar destes coeficientes demonstram esta intensiva relação, como são poucos os casos em que este aspecto foi observado, optou-se pela não exclusão de nenhuma das variáveis.

Em decorrência das suas vantagens, optou-se pela utilização do critério hierárquico de agrupamento *complete linkage* (vizinho mais distante), baseado na distância máxima entre os casos dentro de cada grupo. Sua vantagem, conforme apontam Corrar *et al.*, (2009), está em eliminar o problema da cadeia ou corrente prolongada, presente quando os objetos estão pobremente estruturados, formando longas cadeias com todos dados. Assim, a sua utilização aumenta a probabilidade de se obterem grupos mais equilibrados e menos dissimilares.

Para a primeira análise, estabeleceu-se um intervalo de número de grupos aceitáveis com um mínimo de dois grupos e um máximo de cinco. Os resultados da primeira solução são mostrados na Tabela 9.

Tabela 9 – Tabela de aglomeração do primeiro agrupamento (2000-2004).

Etapa	Combinação de Grupos		Coeficientes	Etapa de Inserção no Grupo		Próxima Etapa
	Grupo 1	Grupo 2		Grupo 1	Grupo 2	
1	13	21	0,002	0	0	6
2	19	20	0,003	0	0	13
3	14	15	0,003	0	0	12
4	5	6	0,004	0	0	19
5	7	10	0,004	0	0	14
6	13	17	0,004	1	0	13
7	16	25	0,004	0	0	8
8	16	24	0,006	7	0	21
9	2	27	0,006	0	0	15
10	9	12	0,007	0	0	11
11	9	22	0,007	10	0	18
12	8	14	0,010	0	3	15
13	13	19	0,010	6	2	19
14	7	23	0,012	5	0	20
15	2	8	0,014	9	12	16
16	2	4	0,016	15	0	21
17	3	11	0,016	0	0	18
18	3	9	0,024	17	11	22
19	5	13	0,024	4	13	20
20	5	7	0,030	19	14	25
21	2	16	0,033	16	8	22
22	2	3	0,038	21	18	23
23	2	18	0,045	22	0	26
24	1	26	0,077	0	0	25
25	1	5	0,089	24	20	26
26	1	2	0,204	25	23	0

Com base nos critérios estabelecidos anteriormente, a primeira análise agruparia as observações em dois grupos, sendo eles:

Grupo 1 (12 casos): AC, BA, CE, DF, MA, MG, PE, RJ, RN, RS, RR, SE;

Grupo 2 (15 casos): AL, AP, AM, ES, GO, MT, MS, PA, PB, PR, PI, RO, SC, SP, TO.

A escolha da quantidade de dois grupos se deu mediante aplicação de um critério de parada simples, que considera os valores dos coeficientes entre as etapas, identificando

momentos de elevação súbita. Percebe-se, que da etapa 25 para a etapa 26, houve maior aumento deste coeficiente (0,089 para 0,204). Assim, a parada é indicada no estado anterior a este aumento (etapa 25), onde a solução é de apenas dois grupos. Processando uma análise de variância dos grupos (ANOVA) para verificar se existem diferenças significativas entre as variáveis, todas registraram níveis de significância inferiores a 0,05. Dessa forma, não se mostra necessária um novo processamento dos dados com variáveis diversificadas.

Interpretando os dois grupos encontrados, observa-se que a solução bipartida privilegia razoavelmente as diferenças entre os grupos, tendo em vista as distâncias entre os dois grupos. Essa distância pode ser observada no dendograma, da Figura 12, onde se pode verificar que o Grupo 1 teve a sua interação com uma distância reescalonada de 11, enquanto o Grupo 2 teve uma distância de 6.

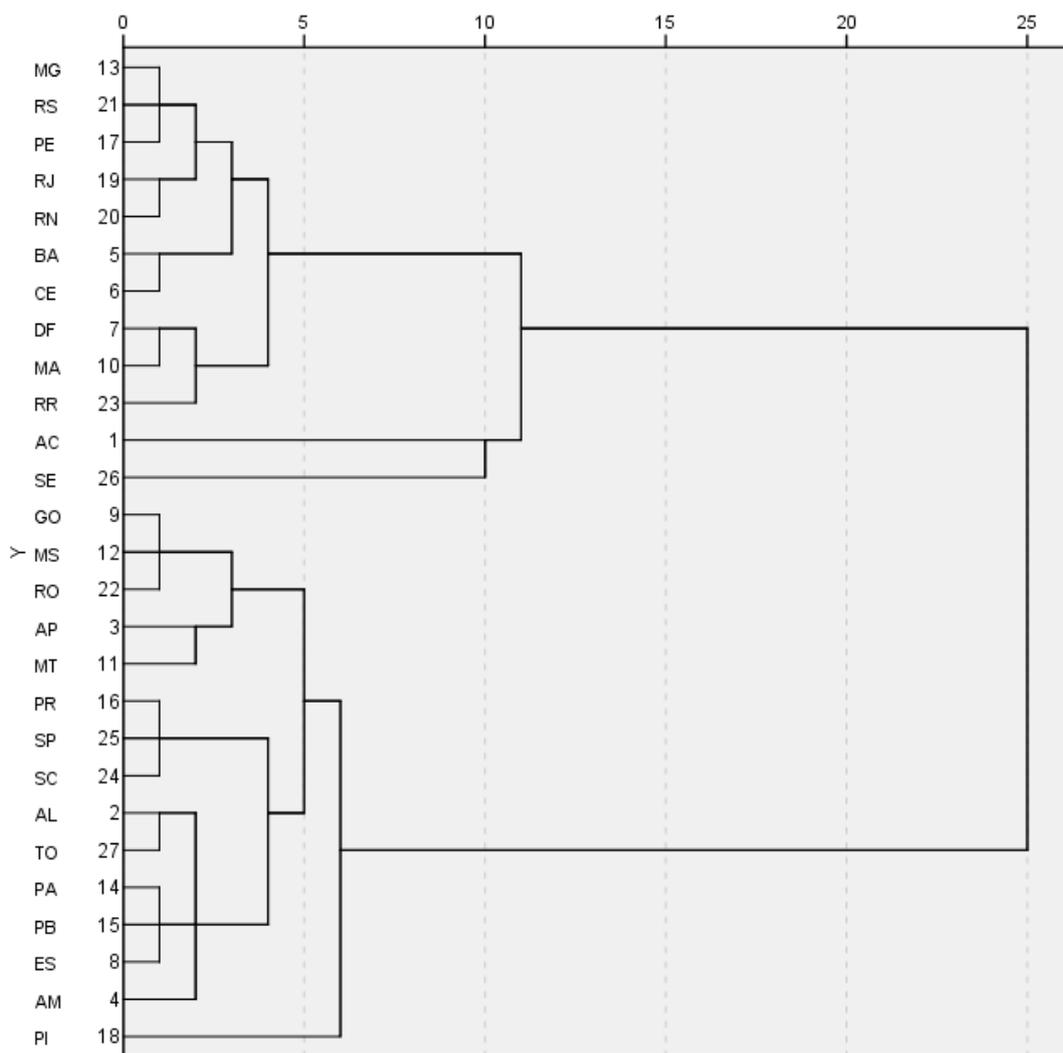


Figura 12 – Dendrograma (2000-2004)

O gráfico da Figura 13, onde são expressas as médias de cada variável para os dois grupos permite visualizar as diferenças entre ambos. Essa diferença, conforme observado, relaciona-se mais com os resultados obtidos pelas unidades federativas em cada área de conhecimento do exame de suficiência do que com diferenças de padrões de resultados, já que as variações de resultados entre as variáveis são praticamente as mesmas, ficando o Grupo 1 com resultados superiores ao Grupo 2 em todas as áreas de conhecimento.

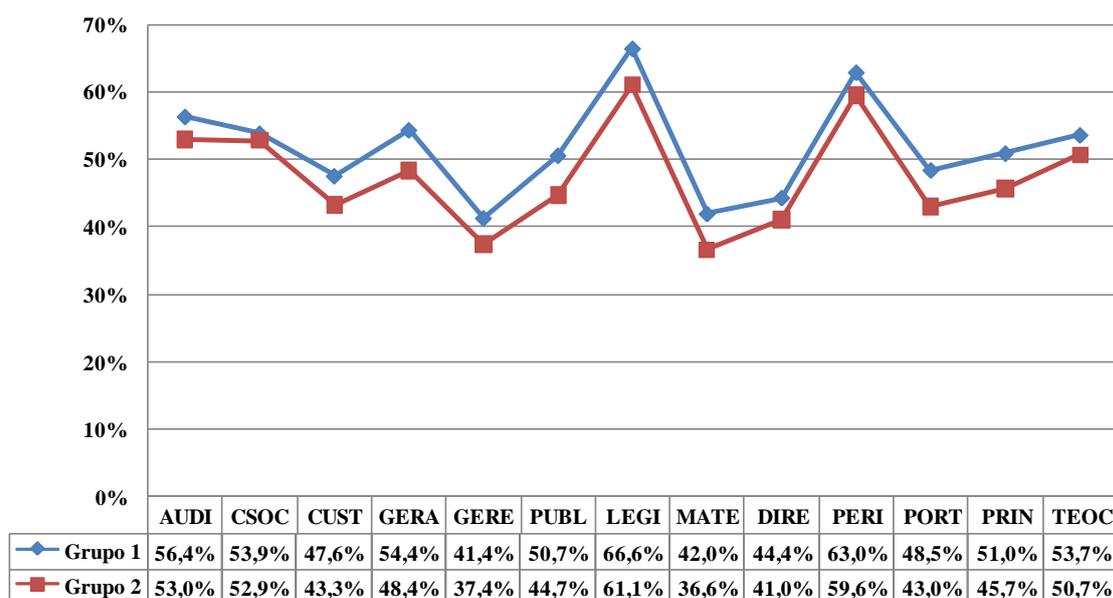


Figura 13 – Diagrama de perfis das médias dos grupos (2000-2004).

7.2.2 Análise de conglomerados: segunda fase de aplicação do exame (2011-2012)

Tendo em vista observar alterações nos padrões de agrupamento dos casos na nova fase de aplicação do exame, aplicaram-se os mesmos procedimentos relativos à análise de conglomerados utilizados na investigação acerca da primeira fase e aplicação do exame (2000-2004) antes da sua suspensão. Desse modo, nesta seção, foram utilizadas as médias de aprovações em cada área de conhecimento por unidade federativa (estado), nas quatro edições do exame de suficiência, aplicadas no período de 2011 a 2012. Na Tabela 10 verifica-se que a percentagem de aprovação não varia muito por conteúdo do exame.

Tabela 10- Percentagem de aprovação por conteúdo.

Assunto	2011.1	2011.2	2012.1	2012.2
Auditoria Contábil	41,3	62,4	48,4	44,1
Contabilidade Aplicada ao Setor Público	57,2	46,0	54,1	46,0
Contabilidade de Custos	34,7	55,7	55,7	38,9
Contabilidade Geral	48,3	42,9	36,0	36,8
Contabilidade Gerencial/Controladoria	37,9	63,9	35,0	42,3
Legislação e Ética Profissional	32,9	52,5	46,8	64,9
Língua Portuguesa	39,3	47,7	48,4	36,8
Matemática Financeira e Estatística	30,2	43,2	58,1	43,9
Noções de Direito	37,3	55,0	37,7	46,6
Perícia Contábil	50,2	75,0	78,7	63,4
Princípios e Normas	55,0	39,1	39,6	26,1
Teoria da Contabilidade	47,9	34,0	58,3	35,8

No primeiro momento, objetivando respeitar o pressuposto da ausência de multicolinearidade entre as variáveis, o que poderia afetar os resultados de agrupamento dos casos, realizou-se a análise de correlação entre as variáveis, conforme consta na Tabela 10.

Tabela 10 – Análise de correlação das variáveis no período 2011-2012.

		AUDI	CUST	GERA	GERE	PUBL	LEGI	MATE	DIRE	PERI	PORT	PRIN	TEOC
AUDI	Pearson Correlation	1	,850	,897	,878	,911	,834	,810	,773	,787	,887	,856	,853
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
CUST	Pearson Correlation	,850	1	,977	,976	,911	,705	,935	,744	,723	,774	,878	,891
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
GERA	Pearson Correlation	,897	,977	1	,981	,914	,744	,924	,743	,742	,839	,911	,918
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
GERE	Pearson Correlation	,878	,976	,981	1	,911	,759	,912	,711	,737	,825	,871	,904
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
PUBL	Pearson Correlation	,911	,911	,914	,911	1	,769	,859	,830	,749	,866	,859	,893
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
LEGI	Pearson Correlation	,834	,705	,744	,759	,769	1	,691	,567	,850	,792	,784	,809
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,002	,000	,000	,000	,000
MATE	Pearson Correlation	,810	,935	,924	,912	,859	,691	1	,710	,713	,761	,820	,819

	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	
DIRE	Pearson Correlation	,773	,744	,743	,711	,830	,567	,710	1	,575	,721	,676	,652
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,002	,000		,002	,000	,000	,000
PERI	Pearson Correlation	,787	,723	,742	,737	,749	,850	,713	,575	1	,794	,694	,731
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,002		,000	,000	,000
PORT	Pearson Correlation	,887	,774	,839	,825	,866	,792	,761	,721	,794	1	,804	,854
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000	,000
PRIN	Pearson Correlation	,856	,878	,911	,871	,859	,784	,820	,676	,694	,804	1	,914
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000		,000
TEOC	Pearson Correlation	,853	,891	,918	,904	,893	,809	,819	,652	,731	,854	,914	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	

Legenda: Audi: auditoria contábil; Publ: Contabilidade pública; Cust: Contabilidade de custos; Gera: Contabilidade geral; Gere: Contabilidade gerencial; Legi: legislação e ética profissional; Port: língua portuguesa; Mate: matemática financeira e estatística; Dire: noções de direito; Peri: perícia contábil; Prin: princípios e normas; Teoc: teoria da Contabilidade.

Diferentemente do observado no período anterior, a análise da correlação apontou vários coeficientes de intensiva relação entre as variáveis. Como se sabe, porém, que cada uma dessas variáveis representa uma área de conhecimento que compõe o exame de suficiência, optou-se pela manutenção de todas as variáveis exibidas. Ressalta-se que a variável CSOC, relativa ao percentual de acerto nas questões da área de conhecimentos sociais, não é utilizada na segunda fase da análise de conglomerados por não fazer mais parte do escopo do exame de suficiência.

Assim como na análise anterior, se utilizou o critério hierárquico de agrupamento *complete linkage* (vizinho mais distante), estabelecendo-se também um intervalo de número de grupos aceitáveis com um mínimo de dois grupos e um máximo de cinco. Os resultados da primeira solução para o período 2011-2012 estão expressos na Tabela 11.

Tabela 11 – Tabela de aglomeração do primeiro agrupamento (2011-2012).

Etapa	Combinação de Grupos		Coeficientes	Etapa de Inserção no Grupo		Proxima Etapa
	Grupo 1	Grupo 2		Grupo 1	Grupo 2	
1	18	24	0,001	0	0	4
2	6	16	0,001	0	0	5
3	9	12	0,001	0	0	19
4	11	18	0,002	0	1	8
5	6	8	0,002	2	0	17
6	15	20	0,002	0	0	15
7	13	21	0,002	0	0	9
8	11	26	0,002	4	0	17
9	13	27	0,003	7	0	16
10	7	19	0,004	0	0	13
11	5	17	0,004	0	0	20
12	10	14	0,004	0	0	16
13	7	23	0,005	10	0	23
14	3	22	0,005	0	0	18
15	2	15	0,005	0	6	20
16	10	13	0,007	12	9	19
17	6	11	0,007	5	8	21
18	1	3	0,007	0	14	22
19	9	10	0,008	3	16	24
20	2	5	0,009	15	11	25
21	6	25	0,012	17	0	23
22	1	4	0,013	18	0	24
23	6	7	0,021	21	13	25
24	1	9	0,024	22	19	26
25	2	6	0,041	20	23	26
26	1	2	0,148	24	25	0

Com suporte nos critérios estabelecidos, a primeira análise agruparia as observações em dois grupos, sendo eles:

Grupo 1 (16 casos): AL, BA, CE, DF, ES, MT, PB, PR, PE, PI, RJ, RN, RR, SC, SP, SE;

Grupo 2 (11 casos): AC, AP, AM, GO, MA, MS, MG, PA, RS, RO, TO.

A escolha pela quantidade de dois grupos se deu pela aplicação do mesmo critério de parada simples, utilizado anteriormente. Neste caso, da etapa 25 para a etapa 26, houve

novamente o maior aumento deste coeficiente (0,041 para 0,148). Assim, a parada é indicada no estado anterior a este aumento (etapa 25), onde a solução é de apenas dois grupos. Processando uma análise de variância dos grupos (ANOVA) para verificar se existem diferenças significativas entre as variáveis, todas revelaram níveis de significância inferiores a 0,05, significando que todas as variáveis são importantes e não devem ser desprezadas, não sendo necessário novo processamento dos dados com variáveis diversas ou com a remoção das variáveis com correlações elevadas, porque influenciam na composição dos grupos.

Interpretando os dois grupos encontrados, observa-se que a solução bipartida beneficia razoavelmente as diferenças entre os grupos, tendo em vista as distâncias entre os dois grupos. Essa distância pode ser observada no dendograma, constante da Figura 14, onde se pode verificar que o Grupo 1 teve a sua interação com uma distância reescalada de 7, enquanto o Grupo 2 teve uma distância de 4.

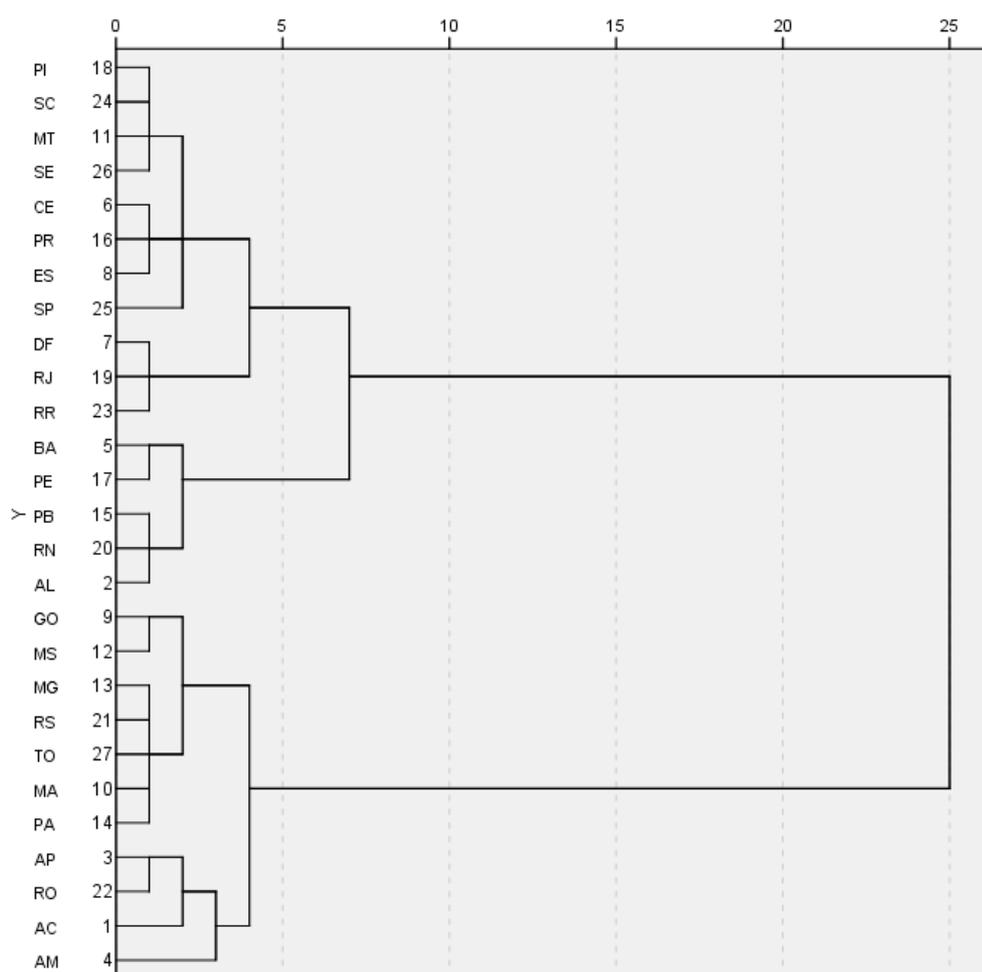


Figura 14 – Dendograma (2011-2012).

Finalmente, o gráfico da Figura 15, onde estão expostas as médias de cada variável para os dois grupos permite visualizar as diferenças entre ambos. Essa diferença, assim como observado no primeiro período de aplicação do exame, relaciona-se mais com os resultados obtidos pelas unidades federativas em cada área de conhecimento do exame de suficiência do que em diferenças de padrões de resultados, já que as variações de resultados entre as variáveis são praticamente as mesmas, ficando o Grupo 1 com resultados superiores ao Grupo 2 em todas as áreas de conhecimento.

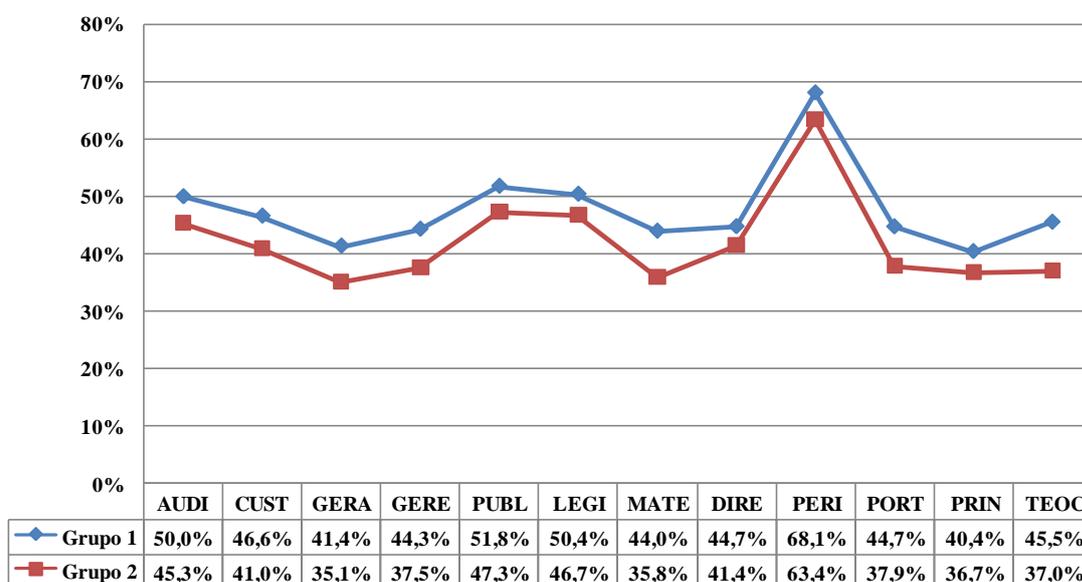


Figura 15 – Diagrama de perfis das médias dos grupos (2011-2012).

7.2.3 Interpretação, classificação e perfis dos grupos

Uma vez aplicada a técnica de análise de conglomerados nos dois períodos de emprego do exame de suficiência do CFC (2000-2004 e 2011-2012), foi possível apontar dois grupos em cada um dos períodos. O Quadro 17 traz a composição de cada um dos grupos encontrados.

Período 2000-2004		Período 2011-2012	
Grupo 1 (12 casos)	Grupo 2 (15 casos)	Grupo 1 (16 casos)	Grupo 2 (11 casos)
01 - Acre	02 - Alagoas	02 - Alagoas	01 - Acre
05 - Bahia	03 - Amapá	05 - Bahia	03 - Amapá
06 - Ceará	04 - Amazonas	06 - Ceará	04 - Amazonas
07 - Distrito Federal	08 - Espírito Santo	07 - Distrito Federal	09 - Goiás
10 - Maranhão	09 - Goiás	08 - Espírito Santo	10 - Maranhão
13 - Minas Gerais	11 - Mato Grosso	11 - Mato Grosso	12 - Mato Grosso do Sul
17 - Pernambuco	12 - Mato Grosso do Sul	15 - Paraíba	13 - Minas Gerais
19 - Rio de Janeiro	14 - Pará	16 - Paraná	14 - Pará
20 - Rio Grande do Norte	15 - Paraíba	17 - Pernambuco	21 - Rio Grande do Sul
21 - Rio Grande do Sul	16 - Paraná	18 - Piauí	22 - Rondônia
23 - Roraima	18 - Piauí	19 - Rio de Janeiro	27 - Tocantins
26 - Sergipe	22 - Rondônia	20 - Rio Grande do Norte	
	24 - Santa Catarina	23 - Roraima	
	25 - São Paulo	24 - Santa Catarina	
	27 - Tocantins	25 - São Paulo	
		26 - Sergipe	

Quadro 17 - Classificação das unidades federativas.

Como já observado, as unidades federativas integrantes do Grupo 1 são as que obtiveram um conjunto de médias superiores, quando comparadas às unidades que compõem o Grupo 2. Assim, podem ser percebidas algumas mudanças entre os dois períodos analisados, bem como unidades que permaneceram no mesmo grupo em ambos os períodos. O Quadro 18, porta uma classificação dessas unidades com base na sua alocação e movimentação nos grupos entre os dois períodos comparados.

Comportamento nos grupos	Unidades Federativas
Integrante do Grupo 1 nos dois períodos	05 - Bahia 06 - Ceará 07 - Distrito Federal 26 - Sergipe 23 - Roraima 17 - Pernambuco 19 - Rio de Janeiro 20 - Rio Grande do Norte
Integrante do Grupo 2 nos dois períodos	03 - Amapá 04 - Amazonas 09 - Goiás 12 - Mato Grosso do Sul 14 - Pará 22 - Rondônia 27 - Tocantins
Migrou do Grupo 1 para o Grupo 2	01 - Acre 10 - Maranhão 13 - Minas Gerais 21 - Rio Grande do Sul
Migrou do Grupo 2 para o Grupo 1	02 - Alagoas 08 - Espírito Santo 11 - Mato Grosso 15 - Paraíba 16 - Paraná 18 - Piauí 24 - Santa Catarina 25 - São Paulo

Quadro 18 - Comportamento das UFs nos períodos 2000-2004 e 2011-2012.

Reconhecendo o Grupo 1 como caracterizado pelas unidades federativas com maiores percentuais de acerto nas questões relativas às diversas áreas de conhecimento que compõem o exame de suficiência do CFC, os casos incluídos neste grupo nos dois períodos comparados são exatamente aqueles que não só explicam este desempenho superior nas primeiras dez edições do exame como mantiveram este nível de acerto nas últimas quatro edições. Ressalta-se, que neste grupo, formado por oito unidades federativas, cinco são da região Nordeste do Brasil (Bahia, Ceará, Sergipe, Pernambuco e Rio Grande do Norte). Já o conjunto de unidades federativas alocadas no Grupo 2, caracterizado como de menor desempenho relativo ao percentual de acertos no exame do CFC, em ambos os períodos analisados, podem ser assinaladas como aquelas que denotam um nível de acerto inferior, sendo esses estados integrantes das regiões Norte (Amapá, Amazonas, Pará, Rondônia e Tocantins) e Centro-Oeste (Goiás e Mato Grosso do Sul).

Ademais, foram observados estados que, no período de 2000-2004, eram integrantes do Grupo 1, mas que, no período de 2011-2012, foram transferidos para o Grupo 2. Esses estados, caracterizados por um decréscimo no percentual de acertos no exame de suficiência do CFC, foram Acre, Maranhão, Minas Gerais e Rio Grande do Sul. Por fim, houve estados que compunham o Grupo 2, de menor percentual de acertos, no período 2000-2004, e que foram alocados no Grupo 1, de maior percentual de acertos, no período 2011-2012, indicando uma melhoria no seu desempenho. São os Estados de Alagoas, Espírito Santo, Mato Grosso, Paraíba, Paraná, Piauí, Santa Catarina e São Paulo.

Sobre essas alterações dos componentes de cada grupo entre os dois períodos, vale destacar, contudo, o fato de que, como apontado na fase de análise descritiva dos resultados dos exames de suficiência, houve redução geral do desempenho das UFs ao longo das edições do exame. Assim, esse aumento ou redução de desempenho dos períodos 2000-2004 e 2011-2012, que influenciou na composição dos grupos, é uma variável relativa que considera os resultados dos casos entre si; ou seja, para os estados que migraram do Grupo 2 para o Grupo 1, essa melhoria de desempenho é apenas relativa ao desempenho dos demais estados. Já para os estados que migraram do Grupo 1 para o Grupo 2, considera-se que esta redução no seu desempenho foi não apenas relativa aos demais estados, mas de forma geral.

7.3 Análise dos determinantes dos resultados no exame de suficiência (segundo exame do ano de 2012)

Na última etapa da fase quantitativa da pesquisa, que se concentra na investigação acerca de quais variáveis estão relacionadas com a aprovação no exame de suficiência do CFC no Brasil, será utilizada a técnica estatística de regressão logística, sendo usados como dados os resultados do exame de suficiência do 2º semestre de 2012. Para tanto, tem-se como variável

dependente do modelo a variável binária Resultados do Exame, que classifica as pessoas da amostra em aprovados ou reprovados.

Como variáveis independentes, foram selecionadas 11 variáveis que representam os três tipos de variáveis que, se acredita, têm influência na formação dos estudantes ao longo do curso e, conseqüentemente, podem afetar os resultados nos exames. As variáveis independentes foram classificadas como ambientais (institucionais e econômicas) e individuais. São essas variáveis: o índice geral de cursos (IGC), o conceito institucional (CI), o conceito preliminar de curso (CPC) e o conceito de curso (CC), os percentuais de mestres (MEST) e de doutores (DOUT) presentes no curso, que representam o grupo das variáveis institucionais; o PIB da região (PIBR) e do estados (PIBE) onde as IES estão localizadas, que representam o grupo das variáveis econômicas; e, por fim, a pontuação média dos alunos no exame nacional de desempenho dos estudantes (ENADE), a idade (IDA) e o gênero (GEN) dos alunos, que representam o grupo das variáveis individuais.

Dessa forma, com suporte nas informações referentes a essas variáveis independentes, colhidas no portal do Ministério da Educação (MEC), no Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas (IBGE) e no próprio Conselho Federal de Contabilidade (CFC), obteve-se amostra formada por 2.295 candidatos, num total de 31.999 inscritos, distribuída por todo o Território Nacional, que participaram da edição do exame de suficiência 2012.2. O critério para a composição dessa amostra deu-se, exclusivamente, pela disponibilidade das informações referentes às variáveis independentes no portal do MEC e do IBGE. Assim, foram selecionados para compor a amostra apenas os candidatos cujas IES tivessem todas as informações disponíveis no que se refere aos indicadores de IGC, CI, CPC, CC, quantidade de mestres e doutores etc. Dado não ter sido possível fazer estes à representatividade da amostra por falta de informação, os resultados não podem ser generalizados para a população, devendo apenas ser extrapolados para a amostra.

7.3.1. Análise descritiva

A Tabela 12 mostra as estatísticas descritivas para todas as variáveis independentes.

Como se pode observar desde a Tabela 12, o valor médio do IGC é 2,122 e do CPC é 1,9, o que revela valores abaixo do mínimo necessário. O valor médio do CI é 3,658, e do CC é 3,41, mais altos e mais aceitáveis. A percentagem de mestres é de 47,1%, mas há instituições que não têm qualquer docente com o título de mestre. O número médio de doutores é apenas 5,9% e o valor máximo desta variável é 70% (o que contrasta com as universidades portuguesas onde a percentagem de doutores é quase 100%). O valor médio do ENADE é 2,037 o que também revela um resultado insuficiente. A idade média dos candidatos ronda os 29 anos.

Tabela 12 – Estatística descritiva das variáveis numéricas independentes.

	N	Amplitude	Mínimo	Máximo	Média	Desvio	Variância
IGC	2295	3,0	1,3	4,4	2,122	0,4066	0,165
CI	2295	2,0	3,0	5,0	3,658	0,6735	0,454
CPC	2295	3,7	0,8	4,6	1,917	0,5676	0,322
CC	2295	3,0	2,0	5,0	3,417	0,6855	0,470
MEST	2295	1,0	0,0	1,0	0,471	0,1949	0,038
DOUT	2295	0,7	0,0	0,7	0,059	0,0925	0,009
PIBR	2295	1,89E9	2,02E8	2,09E9	1,0250E9	8,01831E8	6,429E17
PIBE	2295	1,23E9	22060000,0	1,25E9	3,4631E8	4,17697E8	1,745E17
ENADE	2295	4,0	0,4	4,5	2,037	0,7286	0,531
IDA	2295	43	20	63	28,99	7,294	53,207

Legenda: IGC: índice geral de cursos; CI: conceito institucional; CPC: conceito preliminar de curso; CC: conceito de curso; MEST: percentuais de mestres; DOUT: percentuais de doutores; PIBR: PIB da região (PIBR); PIBE: PIB dos estados; ENADE: pontuação média dos candidatos no exame nacional de desempenho dos estudantes; IDA: idade dos candidatos (IDA); GEN: gênero dos candidatos.

Na tabela 13, encontra-se a frequência da variável Gênero.

Tabela 13 – Frequência da variável categórica independente gênero.

	Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Valid Mulheres	1355	59,0	59,0	59,0
Homens	940	41,0	41,0	100,0
Total	2295	100,0	100,0	

Assim, a coluna de frequências aponta uma predominância de mulheres na amostra (1.355 ou 59,04% de mulheres e 940 ou 40,96% de homens).

7.3.2 Análise de correlação

Antes da aplicação da análise de regressão, convém se aplicar um teste de correlação entre as variáveis do modelo. Em razão da presença de variáveis categóricas, optou-se pela utilização da análise de correlação de Spearman, cujos resultados seguem na Tabela 14.

Tabela 14 – Análise de correlação.

		RESULT	IGC	CI	CPC	CC	MEST	DOUT	PIBR	PIBE	ENADE	IDA	GEN
RESULT	Coefic.	1,000	0,135**	0,027	0,144**	0,017	0,104**	0,078**	0,098**	0,092**	0,096**	-0,087**	0,075**
	Sig.		0,000	0,190	0,000	0,410	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	N	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295
IGC	Coefic.	0,135**	1,000	0,263**	0,701**	0,102**	0,606**	0,358**	0,294**	0,225**	0,436**	0,016	-0,043
	Sig.	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,440	0,038
	N	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295
CI	Coefic.	0,027	0,263**	1,000	0,365**	0,222**	0,370**	0,054**	-0,118**	-0,152**	0,252**	-0,036	-0,034
	Sig.	0,190	0,000		0,000	0,000	0,000	0,010	0,000	0,000	0,000	0,083	0,100
	N	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295
CPC	Coefic.	0,144**	0,701**	0,365**	1,000	0,102**	0,756**	0,540**	0,370**	0,425**	0,272**	0,038	-0,055**
	Sig.	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,067	0,009
	N	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295
CC	Coefic.	0,017	0,102**	0,222**	0,102**	1,000	0,013	-0,200**	-0,313**	-0,200**	0,106**	0,015	-0,058**
	Sig.	0,410	0,000	0,000	0,000		0,542	0,000	0,000	0,000	0,000	0,480	0,005
	N	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295
MEST	Coefic.	0,104**	0,606**	0,370**	0,756**	0,013	1,000	0,499**	0,214**	0,205**	0,219**	0,043	-0,053*
	Sig.	0,000	0,000	0,000	0,000	0,542		0,000	0,000	0,000	0,000	0,038	0,011
	N	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295
DOUT	Coefic.	0,078**	0,358**	0,054**	0,540**	-0,200**	0,499**	1,000	0,380**	0,446**	-0,116**	0,004	-0,010
	Sig.	0,000	0,000	0,010	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,852	0,620
	N	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295
PIBR	Coefic.	0,098**	0,294**	-0,118**	0,370**	-0,313**	0,214**	0,380**	1,000	0,803**	0,085**	0,012	-0,017
	Sig.	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,559	0,420
	N	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295
PIBE	Coefic.	0,092**	0,225**	-0,152**	0,425**	-0,200**	0,205**	0,446**	0,803**	1,000	-0,054**	-0,001	-0,004
	Sig.	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000		0,009	0,977	0,841
	N	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295
ENADE	Coefic.	0,096**	0,436**	0,252**	0,272**	0,106**	0,219**	-0,116**	0,085**	-0,054**	1,000	-0,0046	-0,008
	Sig.	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,009		0,028	0,716
	N	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295
IDA	Coefic.	-0,087**	0,016	-0,036	0,038	0,015	0,043	0,004	0,012	-0,001	-0,046	1,000	0,005
	Sig.	0,000	0,440	0,083	0,067	0,480	0,038	0,852	0,559	0,977	0,028		0,826
	N	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295
GEN	Coefic.	0,075**	-0,043	-0,034	-0,055**	-0,058**	-0,053*	-0,010	-0,017	-0,004	-0,008	0,005	1,000
	Sig.	0,000	0,038	0,100	0,009	0,005	0,011	0,620	0,420	0,841	0,716	0,826	
	N	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295	2295

** Correlação é significativa a 1% (2-tailed).

* Correlação é significativa a 5% (2-tailed).

Com amparo na apreciação dos coeficientes de correlação mostrados na primeira linha da Tabela 12, que fazem referência à relação entre a variável dicotômica dependente

(resultados do exame) com as variáveis independentes do modelo, é possível observar o grau de relação entre estas últimas e a primeira. Assim, no concernente ao grupo das variáveis ambientais (IGC, CI, CPC, CC, MEST e DOUT), considera-se que apenas as variáveis CI – Conceito Institucional e CC – Conceito de Curso, não indicam relação significativa com a variável dependente. Dentro das demais variáveis que apontaram significância nessa relação, destacam-se as variáveis CPC e IGC como as de relação mais forte (-0,144 e -0,135, respectivamente), apesar de que, para todas essas variáveis, a relação identificada, mesmo sendo significativa, ou seja, representando o comportamento da população, mostrou-se fraca, já que foram todas menores do que 0,5.

Além disso, ressalta-se que o sinal positivo dos coeficientes evidencia uma relação positiva com a variável dicotômica de valor 1, no caso, referente à aprovação dos candidatos. Sendo assim, pode-se afirmar que um aumento do valor das variáveis independentes aumenta a incidência de casos de aprovação no exame. Neste sentido, um crescimento do valor das variáveis independentes IGC, CPC, MEST e DOUT aumentaria o número de casos de aprovados no exame de suficiência, sendo, portanto, este o sentido da relação entre as variáveis ambientais e a variável de resultado do exame. Relativamente às variáveis individuais, o ENADE e o GEN estão correlacionados positivamente com a aprovação no exame, enquanto a idade está correlacionada negativamente.

Entre as variáveis independentes com correlações elevadas (mais de 40%), há CPC e IGC (0,701), MEST e IGC (0,606), DOUT e CPC (0,54), MEST e CPC (0,756), ENADE e IGC (0,436). Curiosamente, as correlações baixam significativamente quando se considera o CC, sendo mesmo a correlação entre DOUT e CC significativa e negativa. Também o PIB está correlacionado positivamente com o CPC e negativamente com o CC. A análise descritiva demonstra que os valores mínimos e máximos da variável CC são maiores do que os das variáveis CPC, o que pode significar que a avaliação *in loco* é mais favorável do que a avaliação preliminar, não sendo dada tanta relevância à percentagem de doutores.

Deste modo, não são passíveis de refutação as hipóteses relacionadas com essas variáveis, devendo ser, portanto, mantidas. São elas:

Hipótese 1a: A aprovação do candidato no exame de suficiência está correlacionada positivamente com o índice geral de cursos da IES.

Hipótese 2a: A aprovação do candidato no exame de suficiência está correlacionada positivamente com o conceito preliminar do curso.

Estes resultados estão de acordo com Marts *et al.* (1988), Grant *et al.* (2002), Boone *et al.*, (2006), Howell & Heshiger (2006) e Barilla *et al.* (2008), que provaram também uma relação positiva entre a conceituação das IES e os resultados dos exames; e a acreditação dos cursos e os resultados dos exames.

Hipótese 3a: A aprovação do candidato no exame de suficiência está correlacionada positivamente com a percentagem de mestres.

Hipótese 3b: A aprovação do candidato no exame de suficiência está correlacionada positivamente com a percentagem de doutores.

Embora não existam no concerto internacional estudos empíricos relacionados com estas duas variáveis específicas, Boone *et al.* (2006) encontraram alguma evidência de que as taxas de aprovação no exame CPA estão positivamente relacionadas com a produtividade científica dos professores. E também Bell *et al.* (1993) e Howell e Heshiger (2006) revelam que professores com maior produtividade científica levam também a cursos e graduados mais bem avaliados. Assim, dado que são os mestres e doutores que têm mais capacidade para publicação esta relação positiva era também esperada.

Apenas as Hipóteses 1b e 2b, que apontavam uma relação positiva entre a taxa de aprovação dos candidatos e as variáveis CI e CC, respetivamente, não puderam ser mantidas, já que os coeficientes de correlação exibidos não foram significativos.

O fato de o CI incluir como variáveis as infraestruturas físicas, bibliotecas e política de pessoal (relativamente a professores titulados de carreira ou “professor horista”) como variáveis importantes fazem com que a avaliação seja diferente do IGC. Neste sentido, os resultados desta pesquisa revelam que estas variáveis, ainda que estejam positivamente associados à aprovação, não se explicam como determinantes. Relativamente à variável CC os

seus valores são mais favoráveis do que os da variável CPC, o que pode significar que estão inflacionados.

Quanto ao grupo de variáveis econômicas (PIBR e PIBE), os coeficientes de correlação evidenciam uma relação positiva e significativa entre elas e a variável dependente (0,098 e 0,092, respectivamente), mesmo que essa relação, assim como no caso das variáveis institucionais se mostre fraca, dado que os coeficientes são baixos. Da mesma forma, também o sinal positivo indica que um aumento do valor dessas variáveis levaria a uma redução no número de casos de reprovação no exame e, conseqüentemente, um aumento nos casos de aprovação. Assim, também devem ser mantidas as hipóteses relativas a essas variáveis.

Hipótese 4a: A aprovação do candidato no exame de suficiência está correlacionada positivamente com o PIB da região em que estudou.

Hipótese 4b: A aprovação do candidato no exame de suficiência está correlacionada positivamente com o PIB do estado em que estudou.

Comprova-se então que regiões ou estados com maior riqueza têm melhores resultados no exame de suficiência, confirmando-se os resultados de Blanden *et al.* (2007), ao acentuarem que os pais com maiores rendimentos têm filhos com maior sucesso, sugerindo ser necessário intervenção no sentido de melhorar as políticas com o objetivo de apoiar os estudantes de regiões e alunos mais pobres.

Por fim, quanto ao grupo de variáveis individuais (ENADE, IDA e GEN), todas também expressam coeficiente de correlação significativa em relação à variável dependente (0,096, -0,087 e 0,075). Da mesma forma como foi observado nas variáveis anteriores, o sinal positivo no coeficiente da variável ENADE indica que o seu aumento provocaria um crescimento no número de casos de aprovação. Já em relação à variável de idade (IDA), um sinal negativo indica que um aumento de seu valor aumentaria o número de casos de reprovação, diminuindo o quantitativo de aprovados.

Assim, pode-se afirmar que para esta amostra de estudantes, quanto maior a idade, maior o número de reprovados no exame. Finalmente, em relação à variável gênero (GEN), o

resultado do coeficiente de correlação indica relação positiva entre os casos de aprovação e gênero masculino, ou de reprovação e gênero feminino. Assim, pode-se asseverar que um aumento no número de homens provocaria um crescimento no total de aprovações, assim como um aumento no número de mulheres candidatas no exame aumentaria o total de casos de reprovação.

As hipóteses relativas às variáveis individuais podem, assim, ser mantidas, sendo elas:

Hipótese 6: A aprovação dos candidatos está correlacionada positivamente com o desempenho do candidato no exame nacional de desempenho dos estudantes (ENADE).

Tal como observado noutros estudos (Colbert & Murray, 1998; Grant *et al.*, 2002; Howell & Heshiger, 2006), também no Brasil se comprova que a capacidade dos estudantes avaliada com suporte em exames anteriores está relacionada positivamente com a passagem nos exames seguintes, ou seja, quanto maior é o resultado no exame do ENADE, maior a probabilidade de passagem no exame de suficiência, o que está de acordo com a observação de Eskew e Faley (1988, p. 138), de que “as classificações dos estudantes prevêm outras classificações”.

Hipótese 7: A aprovação dos candidatos está correlacionada com a idade.

Ao contrário de alguns estudos anteriores, em que quanto maiores forem a idade e a maturidade na profissão maior é a aprovação no exame (ver, por exemplo, Segall *et al.*, 2007), no Brasil acontece de serem os mais novos que passam com maior probabilidade no exame, o que decorre, provavelmente, do fato de estarem mais habituados a exames por terem concluído o bacharelado há menos tempo.

Hipótese 8: A aprovação dos candidatos está correlacionada com o gênero.

Apesar de um número crescente de mulheres seguir hoje a profissão contábil (Nelson *et al.*, 2002), tal como em alguns estudos prévios (Bagamery *et al.*, 2005) no Brasil foi encontrado um melhor desempenho masculino no exame de suficiência. Feita esta análise preliminar, a seguir são demonstradas análises relativas à elaboração do modelo de regressão logística com a

utilização de todas as variáveis apontadas anteriormente, sendo que a detecção de problemas de multicolinearidade pode levar à exclusão de algumas variáveis.

7.3.3 Codificação da variável dependente

O primeiro relatório fornecido é uma situação demonstrativa de todos os casos incluídos na análise (Tabela 15).

Tabela 15 – Resumo dos casos processados.

Casos não ponderados ^a		N	Porcentagem
	Incluído na análise	2295	100,0
Casos selecionados	Casos ausentes	0	0,0
	Total	2295	100,0
Casos não selecionados		0	0,0
Total		2295	100,0

a. Se a ponderação estiver em vigor, veja a tabela de classificação para o número total de casos.

Conforme o exposto, confirma-se a utilização de todos os casos da amostra, 2.295, na análise, sem a presença de nenhum dado com valor ausente. A codificação da variável dependente e a das variáveis categóricas utilizadas na pesquisa, no caso, a variável GEN, que se refere ao gênero dos candidatos, são mostrados nas Tabelas 16 e 17.

Tabela 16 – Codificação da variável dependente.

Valor original	Valor interno
APROVADO	1
REPROVADO	0

Tabela 17 – Codificação da variáveis categórica gênero.

		Frequência	Codificação de parâmetro
		(1)	
GEN	HOMEM	940	1,000
	MULHER	1355	0,000

Demonstram-se ainda as estatísticas descritivas para as variáveis dependente e independentes:

Tabela 18 – Estatísticas descritivas de todas as variáveis.

	Média	Desvio-padrão	N
RESULT	0,192	0,3941	2295
IGC	2,122	0,4066	2295
CI	3,658	0,6735	2295
CPC	1,917	0,5676	2295
CC	3,417	0,6855	2295
MEST	0,471	0,1949	2295
DOUT	0,059	0,0925	2295
PIBR	1,0250E9	8,01831E8	2295
PIBE	3,4631E8	4,17697E8	2295
ENADE	2,037	0,729	2295
IDA	28,99	7,294	2295
GEN	0,410	0,492	2295

Como se havia expressado antes, a codificação da variável dependente, que se refere ao resultado dos exames, foi codificada em 1 para os candidatos aprovados e 0 para os candidatos reprovados. Da mesma forma, a variável independente categórica GEN, que se refere ao gênero dos candidatos, foi codificado em 1 para homens e 0 para mulheres.

7.3.4 Testes estatísticos – Variáveis institucionais e econômicas (Fase 1)

Para a primeira etapa de análise do modelo de regressão logística, são utilizadas as variáveis institucionais e econômicas exibidas anteriormente: índice geral de cursos (IGC), conceito institucional (CI), conceito preliminar de curso (CPC) e conceito de curso (CC), percentuais de mestres (MEST) e de doutores (DOUT) presentes no curso, PIB da região (PIBR) e dos estados (PIBE) onde as IES estão localizadas. O modelo a testar expressa-se da seguinte forma:

$$\text{Resultado do Exame} = \beta_0 + \beta_1 \text{IGC} + \beta_2 \text{CI} + \beta_3 \text{CPC} + \beta_4 \text{CC} + \beta_5 \text{MEST} + \beta_6 \text{DOUT} + \beta_7 \text{PIBR} + \beta_8 \text{PIBE} + \varepsilon_i$$

Para evitar problemas de heteroscedasticidades, usaram-se os logaritmos das variáveis. Esta transformação facilita a interpretação dos dados e melhora a qualidade dos resultados, (La Rosa & Liberatore, 2014; Haniffa & Hudaib, 2006).

A Tabela seguinte (Tabela 19) traz os resultados do modelo de regressão logística para as variáveis ambientais (institucionais e econômicas).

Tabela 19 – Coeficientes das variáveis ambientais.

Modelo	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	t	Sig.	Estatísticas de colinearidade	
	B	Modelo padrão	Beta			Tolerância	VIF
(Constante)	-0,060	0,284		-0,213	0,832		
IGCLOG	0,375	0,187	0,073	2,006	0,045	0,310	3,229
CILOG	-0,196	0,118	-0,039	-1,656	0,098	0,752	1,329
CPCLOG	0,414	0,160	0,119	2,589	0,010	0,194	5,144
CCLOG	0,179	0,107	0,038	1,670	0,095	0,814	1,229
MEST	-0,097	0,066	-0,048	-1,460	0,144	0,386	2,591
DOUT	0,141	0,120	0,033	1,172	0,241	0,518	1,931
PIBRLOG	0,044	0,044	0,040	0,999	0,318	0,252	3,965
PIBELOG	0,007	0,034	0,008	0,191	0,848	0,249	4,013
ENADELOG	0,123	0,054	0,055	2,254	0,024	0,706	1,416
IDALOG	-0,296	0,082	-0,074	-3,591	0,000	0,985	1,016
GEN	0,070	0,016	0,087	4,258	0,000	0,991	1,009

O modelo é significativo ao nível de significância de 1%. Nas tabelas seguintes elabora-se um resumo do modelo. Observa-se um R quadrado ajustado baixo, o que é uma limitação no seu poder explicativo e que deve ser apontada. Esta limitação é partilhada por outros estudos prévios semelhantes como aconteceu, por exemplo, no estudo de Boone *et al.* (2006), em que obteve um valor à volta de 12%. O uso de dados secundários limita a capacidade de ajustamento do modelo.

Tabela 20 – Resumo do modelo (variáveis ambientais).

Modelo	R	R quadrado	R quadrado ajustado	Erro padrão da estimativa
1	0,235	0,055	0,051	0,3839

Tabela 21 – ANOVA (variáveis ambientais).

Modelo		Soma dos Quadrados	df	Quadrado Médio	F	Sig.
1	Regressão	19,709	11	1,792	12,155	,000
	Resíduos	336,549	2283	,147		
	Total	356,259	2294			

Dadas as elevadas correlações entre as variáveis CPC e IGC, MEST e CPC, calcularam-se os valores de Tolerance e VIF scores para cada variável para verificar se existem problemas de multicolineariedade (Gujarati, 1995). Apenas a variável CPCLOG apontou problemas, sendo retirada do modelo. O modelo a testar expressa-se da seguinte forma:

$$\text{Resultado do Exame} = \beta_0 + \beta_1 \text{IGC} + \beta_2 \text{CI} + \beta_3 \text{CC} + \beta_4 \text{MEST} + \beta_5 \text{DOUT} + \beta_6 \text{PIBR} + \beta_7 \text{PIBE} + \epsilon_i$$

Por fim, tem-se os valores de cada um dos coeficientes da variáveis do modelo, expostos na Tabela 22.

Tabela 22 – Variáveis na equação final (Fase 1).

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Etapa 1ª IGLOG	5,324	0,950	31,413	1	0,000	205,179
CILOG	-0,808	0,770	1,101	1	0,294	0,446
CCLOG	1,393	0,713	3,816	1	0,051	4,026
MEST	-0,179	0,410	0,190	1	0,663	0,836
DOUT	0,703	0,721	0,950	1	0,330	2,020
PIBRLOG	0,128	0,285	0,203	1	0,653	1,137
PIBELOG	0,233	0,200	1,356	1	0,244	1,263
Constante	-6,512	1,763	13,642	1	0,000	0,001

A Tabela 22 permite concluir que, quando as variáveis institucionais e económicas são tomadas simultaneamente, as variáveis IGLOG (1%) CCLOG (10%) são, somoente elas são significativas a um nível de significância elevado, mantendo-se os coeficientes positivos observados na análise bivariada de correlação. Isto significa que quando as variáveis institucionais e económicas são observadas em conjunto, a taxa de aprovação depende apenas do nível do IGC e do CC. Todas as outras variáveis perdem significância, dada a importância que

as variáveis IGC e CC assumem como variáveis explicativas do resultado do exame de suficiência.

Assim, as variáveis percentagens de mestres e doutores, talvez em razão dos seus valores pouco expressivos, e de estarem relacionadas com as variáveis anteriores, não têm significância. Também as variáveis relacionadas com o PIB perderam poder explicativo dado que na análise de correlações explicitavam uma relação mais fraca com a variável dependente. Assim, nesta primeira análise valida-se a hipótese 1a e, em menor medida, a hipótese 2b. Assim, o nosso estudo confirma que a aprovação nos exames depende positivamente do nível de conceituação das IES e dos cursos, tal como aconteceu nos estudos de Banilla *et al.* (2008), Boone *et al.* (2006), Grant *et al.* (2002) e Marts *et al.* (1998).

7.3.5 Testes estatísticos – Variáveis individuais (Fase 2)

Para a segunda etapa de análise do modelo de regressão logística, são utilizadas apenas as variáveis individuais antes mostradas: a nota do ENADE (ENADE), a idade (IDADE) e o gênero (GEN) dos candidatos ao teste. O modelo assume assim a seguinte expressão:

$$\text{Resultado do Exame} = \beta_0 + \beta_1 \text{ ENADE} + \beta_2 \text{ IDA} + \beta_3 \text{ GEN} + \varepsilon_i$$

O desempenho geral do modelo, conforme Tabela 23, é o que segue.

Tabela 23 – Resumo do modelo (Fase 2).

Etapa	-2 Log likelihood	R Quadrado Cox & Snell	R Quadrado Nagelkerke
1	2190,499 ^a	,024	,038

a. A estimação termina na interação 5 porque os parâmetros estimados mudaram para menos de 0,001.

Por fim, há os valores de cada um dos coeficientes das variáveis do modelo, expressos na Tabela 24, seguidos do modelo de regressão logística constituído com base nesses coeficientes.

Tabela 24 – Variáveis na equação final (Fase 2).

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Etapa 1 ^a ENADELOG	1,591	0,342	21,677	1	0,000	4,908
IDALOG	-1,983	0,580	11,702	1	0,001	0,138
GEN	-0,405	0,107	14,209	1	0,000	0,667
Constante	1,190	0,850	1,960	1	0,162	3,288

Assim, nos termos do modelo, verifica-se que todas as variáveis independentes são significativas, o que comprova, tal como observado anteriormente na análise bivariada de correlação, que o exame ENADE, a idade e o gênero são variáveis importantes na explicação do resultado do exame, sendo que quanto mais alto for o resultado do exame ENADE, mais provável é que o aluno passe no exame de suficiência. Os homens obtêm melhores resultados do que as mulheres e os candidatos mais jovens obtêm melhores resultados do que os mais velhos.

Validam-se assim as hipóteses 6, 7 e 8. Tal como salientado por Colbert e Murray (1998), Esquey e Faley (1998), Grant *et al.* (2002) e Howell e Heshizer (2006) as classificações anteriores dos alunos prevêem outras classificações. Ao contrário do resultado de Segall *et al.* (2007), no Brasil os candidatos mais novos obtêm melhores resultados. Tal resultado pode explicar-se pelo fato de, no Brasil, “mais Velho” não estar associado a mais habilitações acadêmicas. Valida-se também a hipótese 8 de que os homens têm melhor desempenho que as mulheres, como aconteceu no estudo de Bagamery *et al.* (2005).

7.3.6 Testes estatísticos – Todas as variáveis (Fase 3)

Para a terceira e última etapa de análise do modelo de regressão logística, são utilizadas todas as variáveis (institucionais, econômicas e individuais) mostradas anteriormente. Os coeficientes dos testes de Wald e do qui-quadrado são expressos nas Tabelas 36, 37 e 38. O modelo é exibido da seguinte forma:

Resultado do Exame = $\beta_0 + \beta_1 \text{IGC} + \beta_2 \text{CI} + \beta_3 \text{CC} + \beta_4 \text{MEST} + \beta_5 \text{DOUT} + \beta_6 \text{PIBR} + \beta_7 \text{PIBE} + \beta_8 \text{ENADE} + \beta_9 \text{IDA} + \beta_{10} \text{GEN} + \epsilon_i$

O desempenho geral do modelo, conforme Tabela 25, é o que segue.

Tabela 25 – Resumo do modelo (Fase 3).

Etapa	-2 Log likelihood	R Quadrado Cox & Snell	R Quadrado Nagelkerke
1	2126,853 ^a	0,051	0,081

a. A estimação termina na interação 5 porque os parâmetros estimados mudaram para menos de 0,001.

A Tabela seguinte encerra os resultados do modelo de regressão logística completo, considerando as variáveis institucionais, econômicas e individuais.

Tabela 26 – Modelo de regressão logística considerando as variáveis institucionais, econômicas e ambientais.

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Etapa 1 ^a IGLOG	4,313	1,024	17,729	1	0,000	74,699
CILOG	-1,238	0,797	2,414	1	0,120	0,290
CCLOG	1,557	0,713	4,764	1	0,029	4,744
MEST	0,010	0,409	0,001	1	0,980	1,010
DOUT	0,777	0,729	1,134	1	0,287	2,174
PIBRLOG	0,164	0,290	0,320	1	0,572	1,178
PIBELOG	0,270	0,209	1,667	1	0,197	1,310
ENADELOG	0,755	0,381	3,925	1	0,048	2,127
IDALOG	-2,004	0,596	11,288	1	0,001	0,135
GEN	-0,461	0,110	17,537	1	0,000	0,631
Constante	-3,806	1,934	3,874	1	0,049	0,022

Assim, os resultados obtidos com substrato no modelo completo permitem concluir que as variáveis que mais explicam o resultado do exame são as variáveis IGC, CC, ENADE, a IDA e GEN, que se revelam significativas. Isto significa que quer as variáveis individuais, quer as variáveis institucionais (nomeadamente as relacionadas com a qualidade dos cursos das IES, quer dos cursos em termos individuais) são importantes para explicar os resultados do exame de suficiência e devem ser consideradas em pesquisas neste âmbito.

7.3.7 Discussão dos resultados

Esta investigação confirma os resultados de Marts *et al.* (1988), Grant *et al.* (2002), Boone *et al.* (2006), Howell e Heshiger (2006) e Barilla *et al.* (2008) que também encontraram uma relação positiva e significativa entre a acreditação das IES e dos cursos e os resultado do exame CPA. As variáveis individuais revelaram-se também significativas, com destaque para a idade, quando era esperado um resultado diferente: no caso do Brasil, os mais jovens têm um desempenho melhor do que os mais velhos. Este resultado pode estar relacionado com o fato de estes candidatos estarem mais à vontade para fazer exames, uma vez que os fizeram até há pouco.

Ao nível das variáveis individuais, é de destacar em particular, o resultado do ENADE. Tal como o CFC argumenta, a qualidade do ensino no Brasil é baixa e tal se reflete nos resultados do ENADE, no exame de suficiência e na qualidade dos profissionais. Este resultado está de acordo com Colbert e Murray (1998), Grant *et al.* (2002) e Howell e Heshiger (2006) para quem a passagem no exame CPA está relacionada com as classificações prévias dos alunos. Neste estudo, não foi possível considerar um conjunto de variáveis usadas noutros estudos, já que o CFC não as recolhe e a informação não existe. Tal como referem Boone *et al.* (2006), os alunos que vão fazer o exame pela primeira vez exibem taxas de reprovação mais altas do que os que fazem pela segunda ou mais vezes. De acordo com a literatura existe um efeito aprendizagem, sendo que os alunos que fazem exame pela primeira vez têm uma taxa de reprovação mais alta. Este dado seria importante que fosse recolhido pelo CFC.

Grant *et al.* (2002) concluíram que as notas de entrada na Universidade são o melhor preditor da passagem no exame CPA. Ora este indicador não é recolhido pelo CFC, da mesma forma que não é recolhida a classificação de final de curso. Deixa-se ficar como sugestão a recolha desta informação para depois ser confrontada com a nota do ENADE. No sentido de preparar os alunos para o exame da OTOC, várias IES oferecem cursos de preparação para o exame, onde os alunos resolvem os exames dos anos anteriores. Como recomendação, sugere-se também que o CFC ofereça esses cursos de preparação ou incentive as IES a fazê-lo. Nesse caso, seria interessante testar se, pelo fato de os alunos treinarem os exames dos anos anteriores nestes cursos de preparação, aumenta a taxa de aprovação.

CAPÍTULO 8 - CONCLUSÕES

8.1 Conclusões gerais

Nesta tese duas perguntas de investigação foram formuladas. Começa-se por perceber como o CFC foi criado e como a profissão foi regulamentada. Usando uma perspectiva interpretativa, baseada na Sociologia das Profissões, os dados recolhidos permitem concluir que a criação do sistema CFC/CRCs surgiu em consequência de intensa pretensão dos profissionais, do surgimento simultâneo do bacharelado em Ciências Contábeis e da intervenção do governo corporativista de Vargas, num contexto de desenvolvimento econômico. O projeto profissional que surgiu nesta altura haveria por “acomodar” todos os rivais, fazendo com que o nível de homegeneização dos membros fosse mínimo (incluía membros que só tinham experiência prática e um diploma do ensino médio). Esta heterogeneidade entre os membros mostrou-se complexa, dado que, apesar das distintas aptidões ao nível da educação executavam idênticas tarefas. A escassez de graduados em Contabilidade pelo ensino superior na época e os interesses instalados ao nível das escolas do ensino comercial justificam um projeto profissional tão heterogêneo.

Como consequência, a profissão lutou ao longo dos últimos pelo seu reconhecimento como profissão de nível universitário, para tentar garantir reconhecimento e prestígio semelhante ao de outras profissões no Brasil. De 1946 até 2010, a profissão contábil no Brasil haveria de lutar primeiro pela exclusão dos guarda-livros (contabilistas que só tinham experiência prática e que se juntaram à categoria de técnicos de Contabilidade) num outro período de forte crescimento econômico e por meio de uma relação com o Estado dinâmica e complexa, no governo do Presidente Kubitscheck. Só no governo de Lula da Silva, no contexto da adoção das normas internacionais de Contabilidade, a profissão haveria de obter o credenciamento ao nível universitário. A evidência empírica recolhida permite concluir que a manutenção desta categoria por um tão longo período desprestigiou a profissão.

Quando se observa hoje a profissão contábil no Brasil, conclui-se que o sistema CFC/CRCs passou do estatuto de ocupação para o estatuto de profissão e os depoimentos presentes nas entrevistas, disponibilizadas pelos CFC e realizadas junto a seis ex-presidentes e três renomados professores, consideram que o objetivo da respeitabilidade foi cumprido. Verificou-se ainda, que, tal como aconteceu em Portugal, também no Brasil, a profissão viu o seu estado melhorar com o movimento de globalização das normas de Contabilidade e relatório financeiro. O CFC ganhou não só o direito ao credenciamento no plano universitário, como também o direito a selecionar os melhores candidatos mediante um exame e, ainda, de forma inequívoca, passou a deter o direito de preparar as normas profissionais e técnicas e o direito de exigir formação continuada.

Apesar desta evolução positiva nos últimos anos, a preocupação deste organismo profissional com a formação dos seus membros continua a ser grande. A análise dos documentos encontrados no arquivo do CFC e das entrevistas gravadas demonstram que o CFC mantém alguma preocupação com a formação dos seus membros, dado que, nos últimos anos, se verificou uma proliferação das IES e dos cursos de Ciências Contábeis, que não foram acompanhadas de uma evolução qualitativa. Assim, a profissão continua a sentir que o progresso da “base cognitiva” da profissão é baixo (ao contrário de outras profissões, como, por exemplo, a Medicina), porquanto as IES detêm um número muito baixo de doutores e mestres em Contabilidade e o nível de pesquisa na área também é baixo, daí decorrendo um menor prestígio para esta área de conhecimento. Além disso, os mestres em Contabilidade estão concentrados na região Sudeste do País, especialmente no Estado de São Paulo. Com exceção dos Estados do Paraná e Santa Catarina, onde há dispersão de mestres em cidades do interior, nos demais estados, onde há mestres, estes estão concentrados nas capitais e respectivas regiões metropolitanas.

A preocupação é de tal forma importante que, de acordo com um dos entrevistados, o CFC é o único conselho de classe profissional no Brasil a apoiar financeiramente os seus profissionais para a realização de pós-graduações, e, tanto quanto se sabe, esta preocupação não existe também em outras associações no plano mundial. Assim, de acordo com o ex-presidente José Martônio, só com a abertura de maior número de cursos de mestrado e

doutorado poderá haver maior desenvolvimento da pesquisa da Ciência Contábil, fato esse que consolidará cada vez mais o conhecimento na área e a profissão.

Relativamente à segunda etapa de investigação, os resultados da pesquisa revelam que não há diferenças estatisticamente significativas entre as médias obtidas no exame de suficiência entre as regiões (Centro-Oeste, Nordeste, Norte, Sudeste e Sul), ou seja, a taxa de aprovação nos exames não difere significativamente entre as regiões do Brasil. Este resultado imediatamente indicou que as variáveis percentagem de mestres e doutores não se ia mostrar muito significativa, talvez também porque o seu nível é muito baixo. Da mesma forma, e consistentemente, não foram encontradas diferenças estatisticamente significativas entre as médias dos resultados do exame de suficiência entre estados, significando que a taxa de aprovação dos candidatos não difere significativamente entre estados do Brasil. Contudo, uma análise de conglomerados ao nível das unidades federativas (estados) entre a taxa de aprovação em cada uma das áreas de conhecimento que compõe o exame na primeira fase (2000 a 2004) e segunda fase (2011 a 2012) permitiu verificar que, enquanto alguns estados mantiveram o seu posicionamento, algumas melhorias e alguns desempenhos menos bons foram verificados em alguns estados.

A formação ao nível da pós-graduação na aprovação dos docentes das IES mostrou-se correlacionada positivamente com a taxa de aprovação dos candidatos no exame do CFC. Numa análise multivariada, contudo, estas variáveis perderam força em razão talvez, do fato de estarem incorporadas noutras variáveis que se mostraram significativas, como o IGC e o CC. Além destas variáveis que se revelaram positivamente relacionadas com a taxa de aprovação também os resultados do exame ENADE, o gênero e a idade se mostraram significativas. O resultado do ENADE é particularmente importante já que reforça as preocupações do CFC sobre a proliferação de IES e de cursos e do baixo desempenho que algumas IES apresentam notadamente por possuírem um nível baixo de mestre e doutores, um nível elevado de professores horistas e uma investimento em pesquisa muito baixo.

8.2. Contributos do estudo realizado

8.2.1. Para o meio acadêmico

Esta tese exprime vários contributos. Em primeiro lugar, traz uma aplicação da Sociologia das Profissões para a compreensão do fenómeno da criação e regulamentação da profissão no Brasil, levantando novas fontes de arquivo e expandido desta maneira o conhecimento do fenómeno da Sociologia das Profissões. Analisa ainda o desenvolvimento da profissão ao longo dos anos e evidencia o papel da credenciação universitária e da pesquisa na constituição da credibilidade de uma profissão.

Em segundo lugar, esta tese exprime pela primeira vez, os dados dos exames de suficiência e os determinantes da taxa de aprovação no exame. Com este estudo, alarga-se o conhecimento dos fatores explicativos do sucesso nos exames de acesso às profissões, acrescentando conhecimento sobre um contexto inexplorado pela literatura, dominada por estudos nos países anglo-americanos. Quanto se sabe, este é o primeiro estudo sobre os fatores explicativos da taxa de aprovação no exame de suficiência.

Sendo assim, espera-se que esta investigação possa favorecer outros estudos sobre o desempenho dos contadores brasileiros no exame do CFC, que possam proporcionar explicações adicionais que ajudem a melhorar o ensino da Contabilidade no Brasil e a qualificação dos profissionais de Contabilidade.

8.2.2 Para a profissão e para os profissionais

Este estudo tem interesse para o CFC e para os profissionais de Contabilidade no Brasil e no plano mundial. Em primeiro lugar, ele proporciona ao CFC uma análise histórica interpretativa do seu passado, e de todas as lutas que travou no sentido de passar de uma “ocupação” para uma “profissão”, com credenciamento no patamar universitário. Mostra ainda que apesar de o CFC já ter conseguido resultados muito positivos no aumento da credibilidade

da profissão no Brasil, continua a lutar pela qualificação dos seus profissionais, o que neste momento também exige progresso da “base cognitiva” da profissão que está ainda em níveis muito baixos. Este estudo proporciona ainda ao CFC a primeira análise dos resultados de suficiência, mostrando, de uma forma clara, tal como advoga o CFC, que a qualidade das IES, dos cursos, dos alunos (medida pelo ENADE), e de uma forma geral do ensino da Contabilidade são o “input educacional” fundamental da qualidade do profissional de Contabilidade.

Esta investigação contribui ainda para o CFC com a sugestão de algumas variáveis que podem ser recolhidas no momento do exame de suficiência e que podem ser usadas em estudos futuros. Como recomendação para o CFC, pode ser apontada a necessidade de recolher mais dados sobre os candidatos, mormente as classificações obtidas pelos candidatos no ensino pré-universitário e na graduação ou eventual pós-graduação. Vários estudos internacionais apontam esta variável como uma das mais importantes determinantes do sucesso dos alunos no exame de acesso à profissão, já que boas classificações indiciam uma boa aprendizagem e uma boa motivação para o sucesso.

Além disso, várias recomendações podem ser retiradas desta pesquisa e ser endereçadas ao CFC e ao sistema de ensino. A literatura internacional reconhece a importância dos cursos de preparação para os exames de suficiência para o sucesso na aprovação. Assim, as IES brasileiras podem contribuir para aumentar as taxas de aprovação no exame de suficiências, apoiando os candidatos, ofertando este tipo de cursos de preparação. Os profissionais de Contabilidade brasileiros poderão também ter interesse neste estudo, em primeiro lugar para entenderem e interpretarem melhor a sua profissão e, em segundo lugar, para lutar por melhores condições de ensino que permitam a melhor qualificação do profissional de Contabilidade.

8.3 Limitações do estudo

Este estudo padece de algumas limitações, algumas relacionadas com as metodologias de investigação e outras com os dados usados. Em relação ao estudo histórico interpretativo, apontam-se como limitações a subjetividade do método e da teoria. A escolha da Sociologia das Profissões para “iluminar” os resultados pareceu-nos correta, dado o fenômeno em análise, mas outro pesquisador poderia escolher outra teoria. Como argumentado por Covalski *et al.* (1993), diversas perspectivas podem ser usadas, não sendo nunca possível escolher a teoria campeã. A Sociologia das Profissões parece adequada por se ter como objetivo interpretar a criação e evolução da profissão contábil no Brasil e por já ter sido usada em outros contextos (por exemplo, MacDonald, 1995; Annisette, 2000; Uche, 2002).

Também os dados empregados foram escolhidos por parecerem os mais importantes, mas em um estudo histórico, é sempre possível que alguns dados tenham desaparecido ou não se tenham encontrado. Também a subjetividade relacionada com a escolha dos dados deve ser considerada. Como evidenciado por Fleishmann *et al.* (1996), a escolha de dados históricos e a evidência oral a serem analisadas são uma consequência do julgamento subjetivo do pesquisador. Também o fato de as entrevistas terem sido feitas pelo CFC faz com que estes dados tenham que ser considerados secundários. Esta subjetividade, contudo, não pode ser evitada em estudos históricos, e é reconhecida pelos pesquisadores que acreditam que o mundo é construído socialmente e subjetivo (Chua, 1986; Covalski & Dirsmith, 1990) e a profissão contábil do Brasil deve ser estudada no seu contexto econômico e social.

Como limitações do estudo quantitativo, devem apontar-se, por um lado, o fato de ser um estudo não representativo da população, dado que a necessidade de ter os dados referentes a todas as variáveis fez com que se perdessem muitas observações. Ainda como limitação deve se apontar o baixo coeficiente de ajustamento que resulta de se haver usado dados secundários, o que significa que se torna necessário apostar no levantamento de mais dados que produzam modelos com maior ajustamento do que o obtido com o modelo logístico adotado nesta tese.

8.4 Pistas para investigação futura

As limitações de uma pesquisa constituem, muitas vezes, pistas para investigação futura. Assim, importa analisar os fatores explicativos da taxa de aprovação no exame de suficiência, usando mais variáveis independentes e em amostras diferentes. Isso permitirá reforçar os resultados obtidos nesta tese ou alargar os resultados, obtendo uma visão mais completa do fenômeno em análise. Aceita-se o fato de que este estudo tem várias limitações, como as que decorrem dos dados usados não terem sido recolhidos de propósito para esta pesquisa. Assim, como os dados nunca tinham sido trabalhados até agora, como dito no ponto anterior, variáveis que são consideradas importantes na literatura internacional como explicativas do sucesso no exame não puderam ser aplicadas nesta tese por não estarem disponíveis. Dessa forma, investigações futuras podem explorar o mesmo tema com a incorporação de outras variáveis não incluídas nesta pesquisa, como o número de horas dos cursos de formação, ou a participação dos candidatos em cursos de preparação para o exame.

Nesta tese, começou-se a fazer um esforço científico importante no sentido de reaver eventos cruciais para o desenvolvimento da profissão contábil no Brasil, tendo como foco a educação e o credenciamento da profissão. Mais estudos, porém, deverão ser feitos que permitam-se saber com detalhes outros aspectos da profissão, usando outro tipo de dados, subordinada a objetivos diversos. Os estudos relacionados com a profissão sempre são apaixonantes e, por isso, a descoberta se torna cada vez mais necessária.

FONTES DE ARQUIVO

Biblioteca da Câmara dos Deputados. (1891). *Colecção das Leis do Brazil de 1808 - Índice das cartas de lei, alvarás, decretos e cartas régias*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional. Disponível em <http://www.camara.gov.br/Internet/InfDoc/conteudo/Colecoes/Legislacao/Legimp-A1.pdf>. Acesso em Maio de 2013.

Biblioteca da Câmara dos Deputados. (1891). *Colecção das Leis do Brazil de 1809 - Índice das cartas de lei, alvarás, decretos e cartas régias*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional. Disponível em <http://www.camara.gov.br/Internet/InfDoc/conteudo/Colecoes/Legislacao/Legimp-A3.pdf>. Acesso em Maio de 2013.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1969). *Ata da 451ª Reunião do Conselho Federal de Contabilidade realizada em 21 de março de 1969*.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1970). *Ata da 469ª Reunião do Conselho Federal de Contabilidade realizada em 26 de junho de 1970*.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1970). *Ata da 470ª Reunião do Conselho Federal de Contabilidade realizada em 14 de agosto de 1970*.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1971). *Revista Brasileira de Contabilidade*, 1(1).

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1972). *Revista Brasileira de Contabilidade*, 2(3).

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1973). *Relatório da Presidência 1970-1973*. Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1973). *Revista Brasileira de Contabilidade*, 3(6).

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1974). *Ata da 515ª Reunião do Conselho Federal de Contabilidade realizada em 22 de novembro de 1974.*

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1974). *Revista Brasileira de Contabilidade*, 4(11).

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1974). *Revista Brasileira de Contabilidade*, 4(9).

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1975). *Relatório da Presidência 1974-1975.* Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1975). *Revista Brasileira de Contabilidade*, 5(12).

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1975). *Revista Brasileira de Contabilidade*, 5(13).

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1976). *Revista Brasileira de Contabilidade*, 6(18).

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1977). *Revista Brasileira de Contabilidade*, 7(21).

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1985). *Relatório da Presidência 1982-1985.* Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1986). *Relatório da Presidência 1986.* Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1987). *Relatório da Presidência 1987.* Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1988). *Relatório da Presidência 1988.* Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1989). *Relatório da Presidência 1989.* Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1990). *Ata da 684ª Reunião do Conselho Federal de Contabilidade realizada em 16 de fevereiro de 1990.*

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1990). *Relatório de Atividades 1990.* Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1991). *Ata da 4ª Reunião Extraordinária do Conselho Federal de Contabilidade realizada em 24 de abril de 1991.*

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1991). *Ata da 694ª Reunião do Conselho Federal de Contabilidade realizada em 22 de março de 1991.*

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1991). *Ata da 696ª Reunião do Conselho Federal de Contabilidade realizada em 21 de junho de 1991.*

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1991). *Ata da 699ª Reunião do Conselho Federal de Contabilidade realizada em 19 de setembro de 1991.*

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1991). *Relatório da Presidência 1991.* Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1993). *Relatório da Presidência 1990-1993.* Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1993). *Relatório da Presidência 1990-1993.* Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1994). *Relatório da Presidência 1994.* Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1997). *Revista Brasileira de Contabilidade, 26(107).*

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1999). *Ata da 785ª Reunião do Conselho Federal de Contabilidade realizada em 25 de fevereiro de 1999.*

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1999). *Ata da 786ª Reunião do Conselho Federal de Contabilidade realizada em 18 de março de 1999.*

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1999). *Ata da 790ª Reunião do Conselho Federal de Contabilidade realizada em 26 de julho de 1999.*

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (1999). *Relatório da Presidência 1998-1999*. Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (2000). *Reunião do Conselho Federal de Contabilidade realizada em 20 de julho de 2000*.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (2001). *55 Anos de Criação dos Conselhos de Contabilidade*. Brasília: CFC.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (2001). *Relatório da Presidência 2000-2001*. Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (2004). *Relatório de Gestão do Exercício de 2004*. Rio de Janeiro.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (2014). *Portal do Conselho Federal de Contabilidade*. Disponível em <http://portalcfc.org.br/>. Acesso em 20 de Outubro de 2014.

Jornais

Correio da Manhã, 10 de Outubro de 1945, p.6, ed. 1250.

O Estado de S. Paulo, 18 de Maio de 1945, p.2, ed.21685.

O Estado de S. Paulo, 13 de Outubro de 1945, p.1, ed.23329.

Tribuna Popular, 7 de outubro de 1945, p.5, ed.120.

LEGISLAÇÃO

Decreto Federal Nº 1339 de 1905. Disponível em <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/214141.pdf>. Acesso em 10 de Novembro de 2013.

Decreto Imperial Nº 4475 de 1870. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-4475-18-fevereiro-1870-552838-publicacaooriginal-70394-pe.html>. Acesso em 10 de Novembro de 2013.

Decreto Nº 17329 de 1926. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-17329-28-maio-1926-514068-republicacao-88142-pe.html>. Acesso em 10 de Novembro de 2013.

Decreto Nº 20158 de 1931. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20158-30-junho-1931-536778-norma-pe.html>. Acesso em 10 de Novembro de 2013.

Decreto Nº 4724-A de 1923. <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4724-23-agosto-1923-567781-publicacaooriginal-91137-pl.html>. Acesso em 10 de Novembro de 2013.

Decreto Nº 7988 de 1945. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-7988-22-setembro-1945-417334-norma-pe.html>. Acesso em 10 de Novembro de 2013.

Decreto-Lei Nº 200 de 1967. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm. Acesso em 10 de Novembro de 2013.

Lei 11638 de 2007. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em 10 de Novembro de 2013.

Lei Nº 10303 de 2001. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/port/atos/leis/lei10303.asp>. Acesso em 25 de Fevereiro de 2014.

Lei Nº 10861 de 2006. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.861.htm. Acesso em 2 de Maio de 2013.

Lei Nº 249 de 1995. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em 14 de Junho de 2013.

Lei Nº 3384 de 1958. Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1950-1959/lei-3384-28-abril-1958-354682-norma-pl.html>. Acesso em 5 de Abril de 2013.

Lei Nº 4024 de 1963. Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/topicos/11624404/artigo-30-da-lei-n-4024-de-20-de-dezembro-de-1961>. Acesso em 10 de Junho de 2013.

Lei Nº 4320 de de 1964. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em 5 de Maio de 2013.

Lei Nº 4357 de 1964. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm. Acesso em 9 de Junho de 2013.

Lei Nº 4728 de 1965. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4728.htm. Acesso em 6 de Outubro de 2013.

Lei Nº 6385 de 1976. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/port/atos/leis/6385.asp>. Acesso em 10 de maio de 2013.

Lei Nº 6404 de 1976. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em 14 de Maio de 2013.

BIBLIOGRAFIA

- Abbott, A. (1988). *The system of professions*. Chicago: University of Chicago Press.
- Allen, A., & Woodland, A. M. (2006). The 150-hour requirement and the number of CPA exam candidates, pass rates, and the number passing. *Issues in Accounting Education*, 21(3), 173-193.
- Almeida, M. E. B., & Moran, J. M. (Orgs). (2005). *Integração das Tecnologias na Educação: Salto para o Futuro*. Secretaria de Educação a Distância: Brasília, SEED. Disponível em <http://www.tvebrasil.com.br/salto>. Acesso em 15 de Maio de 2013.
- Andere, M. A., & Araújo, A. M. P. D. (2008). Aspectos da formação do professor de ensino superior de Ciências Contábeis: uma análise dos programas de pós-graduação. *Revista de Contabilidade e Finanças*, 19(48), 91-102.
- Andrade, G. A. (2003). Profissão Contábil no Brasil: primórdios, perspectivas e tendências. *Revista de Contabilidade do CRCSP*, 23, 20-32.
- Annisette, M. (2000). Imperialism and the professions: The education and certification of accountants in Trinidad and Tobago. *Accounting, Organizations and Society*, 25(7), 631–659.
- ANPCONT. (2014). Quantidade de mestres e doutores em Contabilidade. Disponível em <http://www.anpcont.com.br/site/materia.php?id=31> Acesso em 20 de Outubro de 2014.
- Araújo, M. G. A. (2002). *Um estudo sobre os motivos de satisfação e insatisfação dos alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará*. 165p. Dissertação (Mestrado em Controladoria de Contabilidade) – FEA/USP, São Paulo.

- Araújo, W., & Rodrigues, L. L. (2013). The Portuguese School of commerce and the transfer of accounting education technology to Brazil in the context of empire. In The 7th Accounting History International Conference, Sevilha, ES.
- Ashbaugh, D. L., & Thompson, A. F. (1993). Factors distinguishing exceptional performance on the uniform CPA exam. *Journal of Education for Business*, 68(6), 334-342.
- Bacci, J. (2002). *Estudo Exploratório sobre o Desenvolvimento Contábil Brasileiro - uma Contribuição ao Registro de sua Evolução Histórica*. 175p. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo.
- Bagamery, B. D., Lasik, J. J., & Nixon, D. R. (2005). Determinants for success on the ETS business major field exam for students in an undergraduate multisite regional university business program. *Journal of Education Business*, 81(1), 55-63.
- Bak, J. L. (1983). Cartels, cooperatives, and corporatism: Getúlio Vargas in Rio Grande do Sul on the eve of Brazil's 1930 revolution. *Hispanic American Historical Review*, 63(2), 255–275.
- Barilla, A. G., Jackson, R. E., Mooney, J. L. (2008). The CPA exam as a postcurriculum accreditation assessment. *Journal of Education Business*, 83(5), 270-274.
- Barreyro, G. B. (2008). De exames, rankings e mídia. *Avaliação*, 13(3), 863-868.
- Bell, T. B., Frecka, T. J., & Solomon, I. (1993). The relationship between research productivity and teaching effectiveness: empirical evidence for accounting educators. *Accounting Horizons*, 7, 33–49.
- Bielinski, A. C. (2000). Educação profissional no século XIX. Curso Comercial do Liceu de Artes e Ofícios: um estudo de caso. Disponível em <<http://www.senac.br/informativo/BTS/263/boltec263e.htm>>. Acesso em 29 de Abril de 2012.

- Birkett, W. & Evans, W. (2005). Theorising professionalization: a model for organising and understanding histories of the professionalising activities of occupational associations of accountants. *Accounting History*, 10(1), 99-127.
- Birkett, W. P. (1984). Regulation through the professions: the case of accounting. In R. Tomasic (Ed.), *Business regulation in Australia*. Sydney: CCH.
- Bittencourt, H. R., Casartelli, A. O., & Rodrigues, A. C. M. (2009). Sobre o índice geral de cursos (ICG). *Avaliação*, 14(3), 667-682.
- Blanden, J., Gregg, P., & Macmillan, L. (2007). Accounting for intergenerational income persistence: noncognitive skills, ability and education. *The Economic Journal*, 117, 43-60.
- Bolt-Lee, C., & Foster, S. (2003). The core competency framework: a new element in the continuing call for accounting education change in the United States. *Accounting Education: An International Journal*, 12(1), 33-47.
- Boone, J., Legoria, J., Seifert, D. L., & Stammerjohan, W. W. (2006). The associations among accounting program attributes, 150-hour status, and CPA exam pass rates. *Journal of Accounting Education*, 24, 202-215.
- Brito, E. Z. (2003). O campo historiográfico: entre o realismo e as representações. *Universitas FACE*, 1(1), 9-24.
- Brito, M. R. F. (2008). O SINAES e o ENADE: da concepção à implantação. *Avaliação*, 13(3), 841-850.
- Bruni, A. L. (2009). *SPSS aplicado à pesquisa acadêmica*. São Paulo: Atlas.
- Burrage, M., Jarausch, K. & Siegrist, H. (1990). An actor-based framework for the study of the professions. In M. Burrage & R. Torstendahl, (Eds), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions* (pp. 203-225). London: SAGE Publications.

- Camargo, Y. A. (1991). O ensino da Contabilidade e o futuro da profissão. *Revista CRCRS*, 20(66), 39-46.
- Carnegie, G. D., & Edwards, J. R. (2001). The construction of the professional accountant: the case of the Incorporated Institute of Accountants, Victoria, (1886). *Accounting, Organizations and Society*, 26, 301-325.
- Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (1996). Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(3), 7-39.
- Carnegie, G. D., & Napier, C. J. (2002). Exploring comparative international accounting history. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(5), 689-718.
- Carr, W., & Kemmis, S. (1986). *Becoming critical: education, knowledge, and action research*. London: University Press.
- Castanheira, A. M. P., Masson, T. J., & Miranda, L. F. (2010). Impacto dos indicadores gerados a partir do ENADE na avaliação dos cursos de engenharia. In XXXVIII Congresso Brasileiro de Educação em Engenharia, Fortaleza, CE.
- Cellard, A. (2008). A análise documental. In: J.Porpart *et al.* *A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos*. Petrópolis: Vozes.
- Chávez, S. R., & Pérez, J. J. E. (2012). *La formación académica sobre contabilidad de gestión en México: especial referencia a los contadores públicos*. Disponível em http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_1/Salvador%20Ruiz%20de%20Chavez%20y%20Jes%C3%BAs%20Escobedo.pdf. Acesso em 22 de Abril de 2014.
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, 41(4), 601-632.

- Chua, W.F. & Poullaos, C. (2002) The Empire Strikes Back? An Exploration of centre-periphery interaction between the ICAEW and accounting associations in the self-governing colonies of Australia, Canada and South Africa, 1880-1907. *Accounting, Organizations and Society*, 27: 409-445.
- Coelho, J. M. A. (1999). Exame de suficiência: um passo adiante. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 28(117), 17-19.
- Colbert, G., & Murray, D. (1998). The association between states' education requirements and CPA exam performance. *Research in Accounting Regulation*, 12, 93-108.
- Colbert, G., & Murray, D. (2003). The economic theory of regulation and sunset reviews of public accountancy laws: the role of political ideology. *Research in Accounting Regulation*, 16, 105-119.
- Collins, R. (1990). Market closure and the conflict theory of the professions. In M. Burrage & R. Torstendahl, (Eds), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions* (pp. 24-43). London: SAGE Publications.
- Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (2007). *Caderno analítico do exame de suficiência: histórico dos resultados*. Brasília: CFC.
- Conselho Federal de Contabilidade - CFC. (2009). *Perfil do contabilista brasileiro 2009*. Brasília: CFC.
- Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – CAPES. (2014). *Relação de cursos recomendados e reconhecidos*. Disponível em <http://conteudoweb.capes.gov.br/conteudoweb/ProjetoRelacaoCursosServlet?acao=pesquisarles&codigoArea=60200006&descricaoArea=&descricaoAreaConhecimento=ADMINISTRA%C7%C3O&descricaoAreaAvaliacao=ADMINISTRA%C7%C3O%2C+CI%CANCIAS+CONT%C1BEIS+E+TURISMO>. Acesso em 20 de Novembro de 2014.

- Corrar, L. J., Paulo, E., & Dias Filho, J. M. (2009). *Análise multivariada para os cursos de administração, ciência contábeis e economia*. São Paulo: Atlas.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1990). Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher: on using qualitative methods. *Accounting, Organizations and Society*, 15(6), 543-573.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Michelman, J. E. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 18(1), 65-80.
- Cumming, J., & Rankin, L. J. (1999). 150 hours: a look back. *Journal of Accountancy*, 187, 53–58.
- Cunha, J. V. A. (2007). *Doutores em Ciências Contábeis da FEA/USP: análise sob a ótica do capital humano*. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- Czesnat, A. O., Cunha, J. V. A., & Domingues, M. J. C. S. (2010). Análise comparativa entre os currículos dos cursos de Ciências Contábeis das universidades do estado de Santa Catarina listadas pelo MEC eo currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. *Gestão & Regionalidade*, 25(75), 22-30.
- Davidson, R. A. (2002). Relationship of study approach and exam performance. *Journal of Accounting Education*, 20, 29-44.
- De Rocchi, C. (2007). *Transferência Internacional de Tecnologia Contábil: Um Estudo Comparativo Numa Perspectiva Geográfico–Temporal*. Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina.
- Dias Sobrinho, J. (2002). *Universidade e Avaliação: entre a ética e o mercado*. Florianópolis: Insular.

- Dias Sobrinho, J. (2003). *Avaliação: políticas educacionais e reformas da educação superior*. São Paulo: Cortez.
- Donabedian, B. (1991). The economic rationales of CPA licensing. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(2), 85-103.
- Donelan, J. G., & Phillipich, K. L. (2001). Getting to 150 hours: a survey of CPA exam candidates. *The CPA Journal*, 71(8), 68–70.
- Doupnik, T. S. (1986). The evolution of financial statement indexation in Brazil. *Accounting Historians Journal*, 13(1), 1-18.
- Doupnik, T. S. (1996). Brazil: Inflation accounting. In *The History of Accounting – An International Encyclopedia*. Harden, CT: Garland Publishing.
- Doupnik, T. S., & Salter, S. B. (1997). *Advances in international accounting*. Washington: Jai Press.
- Dubar C., & Tripier, P. (1998). *Sociologie des professions*, Paris, Flammarion.
- Dyball, M. C., Poullaos, C., & Chua, W.F. (2007). Accounting and Empire: Professionalization - as - Resistance The Case of Philippines. *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 415-449.
- Edwards, J. R. (2001). Accounting regulation and the professionalisation process: an historical essay concerning the significance of P. H. Abbott. *Critical Perspectives on Accounting*, 12, 675–96.
- Eskew, R. K., & Faley, R. H. (1988). Some determinants of students performance in the first college-level financial accounting course. *The Accounting Review*, 63(1), 137-147.
- Faria, A. R. (2004). Relevância, conteúdo e metodologia na investigação histórica em Contabilidade. *Revista de Contabilidade e Comércio*, 60(237), 195-224.

- Fávero, L. P., Belfiore, P., Silva, F. L., & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Fernandes, G. V. (2005). Tributação e Escravidão: O Imposto da Meia Siza Sobre O Comércio de Escravos na Província de São Paulo (1809–1850). *Almanack Braziliense*, 2, 102-113.
- Fernandes, R., Pazello, E. T., Leitão, T. M. S. P., & Moriconi, G. M. (2009). *Avaliação de cursos na educação superior: a função e a mecânica do conceito preliminar de curso*. Brasília, DF: MEC, INEP.
- Fleischman, R. K., Mills, P. A., & Tyson, T. N. (1996b). A theoretical primer for evaluating and conducting historical research in accounting. *Accounting History*, 1(1), 55-75.
- Frauches, C. C. (2010). A avaliação do ensino superior: obstáculos, desafios e oportunidades na gestão. In S. S. Colombo & P. A. G. Cardim (Orgs). *Nos bastidores da educação brasileira: a gestão vista por dentro*. Porto Alegre: Artmed.
- Freidson, E. (1986). *Professional powers: A study of the institutionalization of formal knowledge*. Chicago: The University of Chicago Press.
- Gil, A. C. (2010). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas.
- Godoy, A. S. (1995). Pesquisa qualitativa – Tipos fundamentais. *Revista de Administração de Empresas*, 35(3), 20-29.
- Goldman, P. (1994). Searching For History in Organizational Theory: Comment on Kieser. *Organization Science*, 5(4), 621-623.
- Gomes, D., & Rodrigues, L.L. (2010). Investigação em História da Contabilidade. In *Contabilidade e Controlo da Gestão, Teoria, Metodologia e Prática*, Lisboa: Escolar Editora.
- Gomes, J. S. (1978). A profissão contábil no Brasil: uma visão crítica. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 27, 6-13.

Gonçalves, C. M. (2008). Análise sociológica das profissões: principais eixos de desenvolvimento, *Sociologia*, 17/18, 177-223.

Gonçalves, M. Â. (2010). Bosquejo duma sucinta história da Contabilidade em Portugal até a fundação da primeira escola de comércio e Contabilidade (1759). *Revista Universo Contábil*, 6(4), 89-103.

Gramling, L. J., & Rosman, A. J. (2013). The Ongoing Debate of and Direction for Future Research about the Impact of the 150-Hour Education Requirement on the Supply of Certified Public Accountants. *Issues in Accounting Education*, 28(3), 503-512.

Grant, C. T., Ciccotello, C. S., & Dickie, M. (2002). Barriers to professional entry: how effective is the 150-hour rule? *Journal of Accounting and Public Policy*, 21, 71-93.

Guerreiro M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (forthcoming). Institutional change of accounting systems: the adoption of a regime of adapted International Financial Reporting Standards in Portugal, *European Accounting Review*.

Gujarati, D. N. (1995). *Basic Econometrics*. New York: McGraw-Hill.

Hair Jr., J. F., Anderson, R. E., Tatham, R. L., & Black, W. C. (2006). *Análise multivariada de dados*. Porto Alegre: Bookman.

Hair Jr., J. F., Babin, B., Money, A. H., & Samouell, P. (2007). *Fundamentos de métodos de pesquisa em administração*. Porto Alegre: Bookman.

Haniffa, R., & Hudaib, M. (2006). Corporate governance structure and performance of Malaysian listed companies. *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(7-8), 1034-1062.

Helder, R. R. (2006). *Como fazer análise documental*. Porto: Universidade de Algarve.

Hermes, G. (1986). *O Bacharel em Ciências Contábeis*. Brasília: Senado Federal. Centro Gráfico.

Hopwood, A. G. (1983). On trying to study accounting in the contexts in which it operates. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3), 287-305.

Hopwood, A. G. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234.

Hopwood, A. G., & Miller, P. (Eds.) (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: University Press.

Howell C., & Heshizer B. (2006). AACSB accreditation and success on the uniform CPA exam. *Journal of Applied Business and Economics*, 6(3), 9-17.

Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira - INEP. (2008). *Sinopse Estatística da Educação Superior Graduação*. Disponível em www.inep.gov.br. Acesso em 15 de Maio de 2013.

International Federation of Accountants - IFAC. (2010). *Development and management of written examinations*. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/development-and-management.pdf>. Acesso em 23 de Junho de 2013.

Iudícibus, S. (1966). *Contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis*. São Paulo: FEA-USP.

Iudícibus, S. (1968). *Aspectos da avaliação de estoques a preços correntes*. São Paulo: FEA-USP.

Iudícibus, S. (2006). *Teoria da Contabilidade*, 8ª edição, São Paulo: Atlas.

Iudícibus, S., & Marion, J. C. (1986). As faculdades de Ciências Contábeis e a formação do contador. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 15(56), 50-56.

Johnson, T. (1972). *Professions and Power*. London: Macmillan.

- La Rosa, F., & Liberatore, G. (2014). Biopharmaceutical and chemical firms' R&D disclosure, and cost of equity: The impact of the regulatory regime. *European Management Journal*, 32(5), 806-820.
- Laffin, M., & Portella, A. (2014). Graduação em Ciências Contábeis a distância: dando início à discussão. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 7(3), 74-92.
- Larson, M. (1990). In the matter of experts and professionals, or how impossible it is to leave nothing unsaid. In R. Torstendahl & M. Burrage, (Eds), *The formation of professions: Knowledge, state and strategy*. London: SAGE Publications.
- Larson, M. S. (1977). *The Rise of Professionalism: A Sociological Analysis*. Berkeley: University of California Press.
- Lehfeld, N. A. S., Gabarra, M. H. C. , Costa, C., & Sousa, Y. T. C. S. (2010). Reflexões sobre o processo de autoavaliação institucional: o olhar de uma comissão própria de avaliação. *Avaliação*, 15(1), 177-194.
- Lima, L. C. (1997). O paradigma da educação contábil: políticas educativas e perspectivas gerencialistas no ensino superior em Portugal. *Revista Brasileira de Educação*, 4, 43-59.
- Lopes, A. C. T. (2010). A ascensão e queda do exame de suficiência do CFC. *Revista Contábil & Empresarial Fiscolegis*.
- Macdonald, K. M. (1995). *The sociology of the professions*. London: Sage Publications Ltd.
- MacDonald, K.M. (1984). Building respectability, *Sociology*, 23(1), 55-80.
- Machado, N. (1982). *O ensino de Contabilidade nos cursos de Ciências Contábeis na cidade de São Paulo*. Dissertação (Mestrado em Administração) – Escola de Administração de Empresas Ed São Paulo Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

- Machado, V. S. A., & Nova, S. P. D. C. C. (2009). Análise comparativa entre os conhecimentos desenvolvidos no curso de graduação em Contabilidade eo perfil do contador exigido pelo mercado de trabalho: uma pesquisa de campo sobre educação contábil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 2(1), 1-28.
- Madeira, G. J., Mendonca, K. F. C., & Abreu, S. M. (2003). A disciplina teoria da Contabilidade nos exames de suficiência e provão. *Contabilidade Vista & Revista*, 14(ed. Especial), 103-122.
- Marchelli, P. S. (2007). O sistema de avaliação externa dos padrões de qualidade da educação superior no Brasil: considerações sobre os indicadores. *Estudos em Avaliação Educacional*, 18(37), 189-216.
- Martins, C. B. (2000). O ensino superior brasileiro nos anos 90. *São Paulo em Perspectiva*, 14(1), 41-60.
- Martins, E. (1979). *Aspectos do lucro e da alavancagem financeira no Brasil*. São Paulo: FEA-USP.
- Martins, E., Ricardino, A., & Silva, A. (2006). Escola Politécnica: Possivelmente o Primeiro Curso Formal de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Revista de Contabilidade & Finanças USP*, 42, 113-122.
- Martins, H. G., Galdino, M. N. D., Rocha Arana, A. M. F., Oliveira, R. C. (2011). *Gestão participativa e qualidade no ensino: o caso do curso de Administração da Universidade do Grande Rio - Campus Magé*. Disponível em http://200.20.111.1/unidades_adm/cpa/downloads/art_gestao_participativa_e_qualidade_ensino_campus_mage.pdf. Acesso em 13 de Maio de 2013.
- Marts, J. R., Baker, J. D., & Garris, J. M. (1988). Success on the CPA examination in AACSB accredited and non-accredited schools. *Accounting Educators' Journal*, 1, 74–91.

- McKinstry, S. (1997). Status building: some reflections on the architectural history of chartered accountants' hall, London, 1889-1893, *Accounting, Organizations and Society*, 22(8), 779-798.
- MEC. (2012). *Sinopse da educação superior*. Disponível em <http://portal.inep.gov.br/superior-censosuperior-sinopse>. Acesso em 22 de Maio de 2014.
- Mendonça Neto, O. R., Cardoso, R. L., Riccio, E. L., & Sakata, M. C. (2008). A Contabilidade a serviço do nazismo: uma análise da utilização da Contabilidade como instrumento de exercício de poder. *R. Cont. Ufba*, 2(2), 4-14.
- Mertz, M. (1996), A Burguesia Industrial Gaúcha nos Anos 30: A Defesa da 'Representação das Classes' como Forma de Participação Política, *Ensaio FEE*, Porto Alegre, 17(2): 387-406.
- Miller, P., & Napier, C. (1993). Genealogies of calculation. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7/8), 631-647.
- Miller, P., Hopper, T., & Laughlin, R. (1991). The new accounting history: an introduction. *Accounting, Organizations and Society*, 16(5/6), 395-403.
- Minayo, M. C. S. (2007). *O desafio do conhecimento: pesquisa qualitativa em saúde*. 10. ed. São Paulo: Hucitec.
- Miranda, G. J., Nova, S. P. D. C. C., & Cornacchione Junior, E. B. (2014). Uma aplicação da técnica delphi no mapeamento das dimensões das qualificações docentes na área contábil. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 8(2), 142-158.
- Moraes Júnior, V. F., Vasconcelos, A. F., & do Monte, P. A. (2014). Perfil dos trabalhos publicados de 2004 a 2010 na área educação e pesquisa do congresso USP de controladoria e Contabilidade. *Revista Ambiente Contábil*, 6(2), 36-54.

- Moraes, R. O. (2009). *Mestres em Ciências Contábeis sob a ótica do capital humano*. São Paulo, 2009. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade de São Paulo.
- Musse, C. F. (2001). Universidade e comunicação, no cenário global: o caso da UFJF. In XXIII Congresso Brasileiro de Comunicação–Intercom. Campo Grande, MS.
- Napier, C. (1989). Research directions in accounting history. *British Accounting Review*, 21(3), 237-254.
- Napier, C. (2006). Accounts of change: 30 years of historical accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4/5), 445-507.
- Neu, D., & Graham, C. (2006). The Birth of a Nation: Accounting and Canada's First Nations, 1860–1900. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 47-76.
- Nix, P. E., & Nix, D. E. (1988). Differences in certified public accounting exam pass-fail rates among colleges and universities. *Journal of Education for Business*, 64(3), 101-105.
- Niyama, J. K., & Silva, C. A. T. (2005). Contabilidade e seu ambiente no Brasil. *Brazilian Business Review*, 2(1), 13-32.
- Niyama, J., & Silva, C. T. (2005). Contabilidade e Seu Ambiente no Brasil. *Brazilian Business Review*, 2(1), 13-32.
- Nossa, V. (1999a). *A necessidade de professores qualificados e atualizados para o ensino da Contabilidade*. In Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, SP.
- Nossa, V. (1999b). Formação do corpo docente dos cursos de graduação em Contabilidade no Brasil: uma análise crítica. *Caderno de Estudos da FIECAFI*, 21, 1-20.
- Nunes, E., Barroso, H. M., Fernandes, I., Albrecht, J., Pampanelli, L., & Carvalho, M. M. (2009). *Recredenciamento de universidades: conclusões preliminares, soluções recomendadas e*

dilemas regulatórios para o processo deliberativo do CNE. Rio de Janeiro: Observatório Universitário.

Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas - OTOC. *Regulamento de inscrição, estágio e exame profissionais*. Disponível em <http://www.otoc.pt/fotos/editor2/regulamentoatualizado.pdf>. Acesso em 20 de Maio de 2013.

Ott, E., & Barbosa, M. A. (2011). Uma contribuição à historiografia do ensino contábil no Estado do Rio Grande do Sul. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5(ed. Especial), 77-99.

Paolillo J.G. P., & Estes R. W.(1982). An Empirical Analysis of Career Choice Factors among Accountants, Attorneys, Engineers, and Physicians. *The Accounting Review*, 57(4), 785-793.

Peixoto, M. C. L. (2011). Avaliação institucional externa no SINAES: considerações sobre a prática recente. *Avaliação*, 16(1), 11-36.

Peleias, I. R., & Bacci, J. (2004). Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de Contabilidade. *Revista Administração On Line – FECAP*, 5(3), 39-54.

Peleias, I. R., Silva, G. P., Segreti, J. B., & Chiroto, A. R. (2007). Evolução do ensino da Contabilidade no Brasil: uma análise histórica. *R. Cont. Fin.*, (Ed. Especial), 19-32.

Pereira, C. J. (2012). O ENADE como indicador de qualidade é uma farsa. *Revista Científica UNIRB*, 3(4), 111-115.

Pereira-Neto A. (1995). A profissão médica em questão (1922): dimensão histórica e sociológica. *Cad Saúde Pública*, 11(4): 600-15.

- Pizzani, L., Silva, R. C., Bello, S. F., & Hayashi, M. C. (2012). A arte da pesquisa bibliográfica na busca do conhecimento. *Rev. Dig. Bibl. Ci. Inf.*, 10(1), 53-66.
- Polato, M. (2008). *A Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (Fecap) e o ensino comercial em S. Paulo (1902-1931)*. Dissertação de Mestrado em Educação: História, Política e Sociedade. Pontifícia Universidade Católica de S. Paulo.
- Post, J. E., & Andrews, P. N. (1982). Case research in corporation and society studies. In L. E. Preston (Ed.), *Research in corporate social performance and policy* (pp. 1-33), vol. 4. London: JAI Press.
- Preston, A., Cooper, D., Scarbrough, D.P., Chilton, R.C. (1995). Changes in the code of ethics of the U.S. accounting profession, 1917 and 1988: the continual quest for legitimation. *Accounting, Organizations and Society*, 20(6), 507-546.
- Previts, G. J., Parker, L. D., & Cofman, E. N. (1990b). Accounting historiography: subject matter and methodology. *Abacus*, 26(2), 136-158.
- Raghunandan, K., Read, W. J., & Brown, C. D. (2003). The 150-hour rule: does it improve CPA exam performance? *Managerial Auditing Journal*, 18(1), 31-38.
- Read, W. J., Raghunandan, K., & Brown, C. D. (2001). 150-Preparation improves CPA exam performance. *The CPA Journal*, 71, 30-33.
- Ricardino, A. (2000). Short Historic Retrospective of the Development of the Brazilian Accounting in the Axis Rio de Janeiro/São Paulo. 8th World Congress of Accounting Historians. Madrid, Spain.
- Ricardino, A., & Iudícibus, S. (2002). Primeira Lei das Sociedades Anônimas no Brasil. *Revista de Contabilidade & Finanças USP*, 29, 7-25.

- Riccio, E. L., & Sakata, M. C. G. (2004). Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(35), 35-44.
- Ristoff, D., & Giolo, J. (2006). O Sinaes como sistema. *Revista Brasileira de Pós-Graduação*, 3(6), 193-213.
- Roberts, R. W., & Kurtenbach, J. M. (1998). State regulation and professional accounting educational reforms: An empirical test of regulatory capture theory. *Journal of Accounting and Public Policy*, 17, 209-226.
- Rodrigues, A. A. (1985). A História da profissão contábil e das instituições de ensino, profissionais e culturais da Ciência Contábil no Brasil. *Revista do CRCRS*, 14(43), 34-52.
- Rodrigues, A. A. (1996). Cinquenta anos da Lei de regência da profissão contábil no Brasil. *Revista do CRCRS*, 25(86), 43-45.
- Rodrigues, L. L., & Gomes, D. (2002). Evolução da profissão dos técnicos de contas em Portugal: do Marquês do Pombal até aos nossos dias. *Jornal de Contabilidade*, 302, 131-141.
- Rodrigues, L. L., & Sangster A. (2013), The role of the State in the development of accounting in the Portuguese-Brazilian Empire: 1750-1822. *Accounting History Review*, 23(2), 161-184.
- Rodrigues, L. L., Gomes, D. & Craig, R.(2003), Corporatism, liberalism and the accounting profession in Portugal since 1755'. *Accounting Historians Journal*, 30(1), 95-128.
- Rodrigues, L. L., Gomes, D., & Craig, R. (2004). The Portuguese School of Commerce, 1759-1844: a reflection of the "Enlightenment". *Accounting History*, 9(3), 53-71.
- Rodrigues, L. L., Gomes, D., & Craig, R. (2007). State intervention in commercial education: The case of the Portuguese School of Commerce, 1759. *Accounting History*, 12(1), 55-85.

Rodrigues, L. L., Schmidt, P., Santos, J., & Fonseca, P. (2011), A research note on accounting in Brazil in the context of political, economic and social transformations, 1860 – 1964. *Accounting History*, 16(1), 111-123.

Rodrigues, L. L., Schmidt, P., Santos, J., & Fonseca, P. (2012), The origins of modern accounting in Brazil: Influences leading to the adoption of IFRS. *Research in Accounting Regulation*, 24, 15-24.

Rodrigues, M. L. (1997). *Sociologia das profissões*. Oeiras: Celta Editora.

Ryan, B., Scapens, R. e Theobald, M. (2002). *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*, 2.ª Ed., Thomson, London, UK.

Sá, A. L. (2008). *História geral da Contabilidade no Brasil*. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade.

Sá-Silva, J. R., Almeida, C. D., & Guindani, J. F. (2009). Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas. *Revista Brasileira de História & Ciências Sociais*, 1(1), 1-15.

Schmidt, P. (1996). *Uma Contribuição ao Estudo da História do Pensamento Contábil*. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

Schwartzman, S. (2008). O “conceito preliminar” e as boas práticas de avaliação do ensino superior. *Estudos Revista da Associação Brasileira de Mantenedoras de Ensino Superior*, 38, 9-32.

Sciulli, D. (2005). Continental Sociology of professions today: Conceptual contributions. *Current Sociology*, 53(6), 915-942.

- Segall, M., Gollhardt, L., & Morrell, J. S. (2007). The information systems analyst national assessment exam: factors of success. *Information Systems Education Journal*, 5(40), 3-12.
- Selander, S. (1990). Associative strategies in the process of professionalization: Professional strategies and scientification of occupations. In M. Burrage & R. Torstendahl, (Eds), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions*. London: SAGE Publications.
- Siegrist, H. (1990). Professionalization as a process: Patterns, progression and discontinuity. In M. Burrage & R. Torstendahl, (Eds), *Professions in theory and history: Rethinking the study of the professions*. London: SAGE Publications.
- Siegrist, H. (1990). Professionalization as a Process: Patterns, Progression and Discontinuity. In M. Burrage & R. Torstendahl (orgs.). *Profession, Theory and History: Rethinking the Study of the Professions*. Londres, Sage Publications.
- Silva, A. C. R., & Martins, W. T. S. (2006). *História do Pensamento Contábil – com Ênfase na História da Contabilidade Brasileira*. Curitiba: Juruá.
- Splitter, K., & Borba, J. A. (2014). Percepção de estudantes e professores universitários sobre a profissão do contador: um estudo baseado na teoria dos Estereótipos. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 8(2), 126-141.
- Taylor, V., & M. Rudnick. 2005. Accounting education: Designing a curriculum for the 21st century. *The Journal of American Academy of Business*, 2, 321-323.
- Teles, O. S. (1989). O aperfeiçoamento da Contabilidade frente ao desenvolvimento da economia brasileira. *Revista brasileira de Contabilidade*, 68, 16-19.
- Titard, P. L., & Russell, K. A. (1989). Factors affecting CPA examination success. *Accounting Horizons*, 3, 53-59.

- Toledo Filho, J. R. (1980). *A Evolução do Pensamento Contábil - Crítica de Alguns Aspectos Contábeis da Legislação Brasileira*. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- Torstendahl, R. (1990). Introduction: promotion and strategies of knowledge-bases groups. In R. Torstendahl & M. Burrage, (Eds), *The formation of professions: Knowledge, state and strategy* (pp. 1-10). London: SAGE Publications.
- Tuchman, G. (1994). Historical social science: methodologies, methods, and meanings. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln. *Handbook of qualitative research*. London: Sage.
- Uche, C. U. (2002). Professional Accounting Development in Nigeria: Threats from Inside and Outside, *Accounting, Organisations and Society*, 27(4-5): 471-496.
- Vargas, G. (1938). *A Nova Política do Brasil*. Rio de Janeiro: José Olympio Editora.
- Vargas, G. (1951). *Mensagem ao Congresso Nacional (1951–1954)*. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional
- Vasconcelos, N. V. C. D. (2010). Análise do sistema de avaliação da educação superior brasileira. In X Coloquio Internacional sobre Gestión Universitaria em América del Sur, Mar del Plata, Argentina.
- Vaz, R. (1922). O ensino comercial. *Revista Paulista de Contabilidade*, 1.
- Vergara, S. C. (2010). *Métodos de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas.
- Verhine, R. E., Dantas, L. M. V., & Soares, J. F. (2006). Do Provão ao ENADE: uma análise comparativa dos exames nacionais utilizados no Ensino Superior Brasileiro. *Ensaio: aval. pol. públ. Educ.*, 14(52), 291-310.
- Walker, S. P. (2004). The search for clues in accounting history. In C. Humprey, & B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research* (pp. 5-21). Amsterdam: Elsevier.

West, B. (1996). The professionalization of accounting: A review of recent historical research and its implications. *Accounting History*, 1(1), 77-102.

Willmott, H. (1986), Organising the Profession: A Theoretical and Historical Examination of the Development of the Major Accountancy Bodies in the UK. *Accounting, Organizations and Society*, 11 (6), 555-580.

Willmott, H. (1990). Serving the public interest? A critical analysis of a professional claim. In: D. J. Cooper and T. M. Hopper. *Critical Accounts*. Basingstoke: Macmillan.

Wyatt, A. R. (2004). accounting professionalism—they just don't get it! *Accounting Horizons*, 18(1), 45-53.

Yin, R. K. (2003; 2014). *Case Study Research: Design and Methods*, terceira e quinta edição, Thousand Oaks, CA: SAGE.

Young, S. (1991). Interest group politics and the licensing of public accountants. *The Accounting Review*, 66(4), 809-817.