

# FATORES EXPLICATIVOS DOS ÍNDICES DE APROVAÇÃO NO EXAME DE SUFICIÊNCIA CONTÁBIL

## *EXPLANATORY FACTORS OF THE APPROVAL INDICES IN ACCOUNTING SUFFICIENCY EXAM*

### **KÉLIM BERNARDES SPRENGER**

Doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). E-mail: [kelim.bs@hotmail.com](mailto:kelim.bs@hotmail.com)

### **CLÓVIS ANTÔNIO KRONBAUER**

Doutor em Contabilidade e Auditoria pela Universidad de Sevilla – España. Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis e do curso de graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). E-mail: [clovisk@unisinos.br](mailto:clovisk@unisinos.br)

### **ADALENE OLIVIA SILVESTRE**

Mestra em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). E-mail: [adasilvestre@gmail.com](mailto:adasilvestre@gmail.com)

### **EDUARDO RIBEIRO DE AZEVEDO**

Graduando em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). E-mail: [edu\\_azevedo05@hotmail.com](mailto:edu_azevedo05@hotmail.com)

### **TIAGO WICKSTROM ALVES**

Doutor em Economia pelo Programa de Pós-Graduação em Economia da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professor dos cursos de graduação, mestrado e doutorado da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). E-mail: [tw@unisinos.br](mailto:tw@unisinos.br)

---

Endereço: Av. Unisinos, 950, São Leopoldo - RS - CEP 93.022-750.

---

**Resumo:** Com o intuito de aferir a capacitação dos bacharéis em Ciências Contábeis prestes a exercer as funções atribuídas à profissão, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) regulamentou o Exame de Suficiência Contábil (ESC) como requisito para a obtenção do registro profissional. Diante do exposto, o presente estudo tem por objetivo identificar os fatores que melhor explicam o índice médio de aprovação no ESC por unidade federativa (UF) no período de 2011 a 2015. Inicialmente procedeu-se à uma análise dos índices médios de aprovação no ESC e, buscando verificar a existência de diferença estatística entre tais UF, foi aplicado o teste de ANOVA. Os fatores educacionais e socioeconômicos, como o Conceito Preliminar de Curso (CPC), o conceito obtido a partir do Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (Enade), o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (Ideb), bem como o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), o Produto Interno Bruto (PIB) e o Rendimento Médio pelo Trabalho, de cada UF foram submetidos à estatística descritiva e a testes de correlação. Também foi utilizado um modelo de regressão para atender ao objetivo do estudo. Os principais resultados indicam que o índice médio nacional de aprovação no ESC corresponde a 35%. Observou-se forte correlação entre o índice médio de aprovação no ESC, os fatores educacionais e as diferenças regionais. Ainda, a regressão apontou que os fatores que mais explicam o índice médio de aprovação no ESC são a composição do quadro docente por mestres e doutores, o IDH e a região geográfica na qual a UF está inserida.

**Palavras-chave:** Exame de suficiência contábil. Índice médio de aprovação. Fatores explicativos. Fatores educacionais. Fatores socioeconômicos.

**Abstract:** To assess the qualification of graduate in accounting that are ready to exercise their profession, the Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituted the accounting sufficiency exam as a requirement to obtain professional registration. In this context, this study aims to identify the factors that best explain the average approval rates in the ESC by federative unit (UF) in the period from 2011 to 2015. Initially, an analysis was made of the average approval

*rates in the ESC and, in order to verify the existence of a statistical difference between such UF, the ANOVA test was applied. Educational and socioeconomic factors, such as the Preliminary Course Concept (CPC), the concept obtained from the National Student Performance Examination (Enade), the Basic Education Development Index (Ideb), as well as the Human Development Index (IDH), the Gross Domestic Product (GDP) and the Average Income by Labor of each UF were submitted to descriptive statistics and to correlation tests. A regression model was also used to meet the general objective. The main results indicated that the national average approval rate of ESC corresponds to 35%. There was a strong correlation between the average approval rate of ESC with educational factors and regional differences. Furthermore, regression showed that the most explanatory factors of the average approval rate of ESC are the composition of the teaching staff by masters and doctors, the IDH) and the geographic region in which UF is inserted.*

**Keywords:** Accounting sufficiency exam. Average approval rates. Explanatory factors. educational factors. Socioeconomic factors.

## 1 INTRODUÇÃO

Os cursos de Ciências Contábeis vêm ganhando espaço no Brasil, pois conforme dados do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), em 2015 havia 1044 cursos ativos (INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA, 2015). Tal destaque pode ser atribuído ao desenvolvimento do cenário econômico e da profissão contábil.

Cabe ressaltar que, em um ambiente dinâmico, a concorrência no mercado de trabalho faz-se presente e valoriza a qualificação profissional. As profundas transformações decorrentes da convergência aos padrões internacionais de contabilidade exigiram das instituições de ensino uma educação de qualidade, que prepare os alunos para as mudanças da economia globalizada (BUGARIM *et al.*, 2014a). A complexidade das organizações e de suas operações exige profissionais cada vez mais capacitados para satisfazer as novas demandas (OLIVEIRA NETO; KUROTORI, 2009).

Como forma de aferir a capacitação dos estudantes de Ciências Contábeis prestes a exercer as funções atribuídas à profissão, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução CFC 853/99, regulamentou o Exame de Suficiência Contábil (ESC) como requisito para obtenção de Registro Profissional em Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Assim, o ESC é um instrumento destinado a comprovar conhecimentos gerais sobre os conteúdos desenvolvidos no curso. Bugarim *et al.* (2014a) acrescentam que o ESC é uma ferramenta utilizada pelo CFC para garantir à sociedade um profissional contábil de qualidade.

A aplicação do ESC tem chamado à atenção da classe contábil brasileira, pois os altos índices de reprovação têm se repetido desde o retorno do exame, em 2011. Contudo, percebe-se que o desempenho dos estudantes de Ciências Contábeis no ESC varia entre os estados federativos. Dessa forma, o presente estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa: Quais fatores melhor explicam o índice médio de aprovação no Exame de Suficiência Contábil por unidade federativa?

Assim, o estudo objetiva identificar os fatores que melhor explicam o índice médio de aprovação no ESC por unidade federativa (UF). Especificamente, apresenta um panorama geral dos resultados do ESC no Brasil, a fim de constatar as diferenças entre as unidades federativas, além de verificar a relação existente entre o índice de aprovação no ESC e fatores educacionais e socioeconômicos.

A relevância desta pesquisa está pautada em conhecer os fatores relacionados ao índice de desempenho no ESC, o que pode permitir melhor compreensão do atual contexto da área, bem como proporcionar discussões acerca do desenvolvimento da classe contábil e de ações para melhorar a qualidade do ensino contábil e os resultados do ESC. Esta pesquisa também visa a complementar a literatura precedente, como os estudos realizados por Peleias *et al.* (2007), Nascimento e Souza (2005), Diehl e Souza (2007), Bugarim *et al.* (2014a) e Bugarim *et al.* (2014b).

Inicialmente é apresentada a revisão de literatura que deu suporte à pesquisa. Em seguida, são descritos os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa e descrição da análise dos resultados. Ao final do estudo, são apresentadas as considerações sobre as evidências encontradas nessa pesquisa.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção são apresentados os aspectos que circundam o ensino da contabilidade no Brasil e o ESC. Além disso, são contemplados estudos precedentes e fatores educacionais e socioeconômicos que podem afetar o índice de aprovação, apresentando então as hipóteses formuladas.

## 2.1 ENSINO DA CONTABILIDADE NO BRASIL

No Brasil, os cursos de Ciências Contábeis são oferecidos oficialmente desde 1905. De acordo com Schmidt (2000), o Decreto Federal nº 1.339/1905 reconheceu os diplomas conferidos pela Academia de Comércio do Rio de Janeiro, estendendo tais disposições também à Escola Prática de Comércio de São Paulo. O mesmo Decreto, em seu art. 1º, § 1º, determinou a manutenção de dois cursos: um geral, habilitando para o exercício das funções de guarda-livros, perito judicial, além de empregos da Fazenda; e outro superior, habilitando cargos de agentes consulares, funcionários do Ministério das Relações Exteriores, atuários de companhias de seguros e chefes de contabilidade de estabelecimentos bancários e grandes empresas.

Em 1926, o Decreto nº 17.329 aprovou o regulamento dos estabelecimentos de ensino técnico comercial, reconhecidos pelo governo federal. Tal decreto determinava o período de duração dos cursos e as disciplinas abordadas. Com o Decreto nº 20.158/1931, o ensino comercial foi organizado em um curso propedêutico, cursos técnicos (secretário, guarda-livros, administrador-vendedor, atuário e perito-contador), superior de administração e finanças e, ainda, um curso elementar de auxiliar de comércio (BRASIL, 1931). O mesmo decreto também destacava como objetivo o regulamento da profissão de contador, instituindo o registro obrigatório dos certificados, além de submeter os guarda-livros práticos (que já exerciam a profissão) a exames de habilitação.

O ensino da contabilidade foi acompanhando as transformações da Ciência Contábil e desenvolvendo-se. Em 1945, por meio do Decreto-lei nº 7.988, foi estabelecido o ensino em grau superior de Ciências Contábeis e Atuariais, com duração de quatro anos, concedendo o título de Bacharel em Ciências Contábeis aos seus concluintes. Um ano mais tarde, surgiu o CFC e a Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (USP), que seria o primeiro núcleo de pesquisa em Contabilidade no Brasil (OLIVEIRA NETO, KUROTORI, 2009). Posteriormente, o Curso de Ciências Contábeis e Atuariais foi desmembrado, intitulado os graduados em Ciências Contábeis como Bacharéis nessa ciência.

A partir de 1996 houve uma rápida expansão dos cursos de contabilidade no Brasil. Conforme Nascimento e Souza (2005), de 1996 a 2002 foram criados 257 cursos, enquanto que, no período de 1973 a 1986, apenas 63 cursos foram criados. Conforme dados do INEP, em 2015 havia 1044 cursos de Ciências Contábeis no Brasil.

## 2.2 EXAME DE SUFICIÊNCIA CONTÁBIL

O Exame de Suficiência Contábil, de competência do CFC, foi instituído no Brasil por meio da Resolução CFC nº 853/99 como requisito para obtenção de registro profissional em CRC. De acordo com Oliveira Neto e Kurotori (2009), o ESC tinha como objetivo resguardar a qualidade dos serviços prestados aos seus usuários e o atendimento a um nível mínimo de conhecimento necessário ao desempenho das atribuições do contabilista. Conforme destacam Bugarim *et al.* (2014a), a instituição do exame constitui-se como uma tentativa do CFC de suprir algumas deficiências percebidas no ensino contábil, atendendo a uma necessidade de melhoria na qualidade dos serviços contábeis.

Quando da implantação do ESC, os seguintes aspectos foram considerados, conforme o Conselho Federal de Contabilidade (2007):

- a) O art. 12 do Decreto-Lei nº 9.295, 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 discussão da implantação do Exame de Suficiência durante anos nos eventos de Contabilidade como uma necessidade decorrente do interesse da classe de resguardar a qualidade dos serviços prestados aos seus usuários;
- d) O atendimento a um nível mínimo de conhecimento necessário ao desempenho das atribuições deferidas ao contabilista como objetivo do Exame de Suficiência;
- e) O exame de suficiência como requisito para obtenção de Registro Profissional em CRC se reveste da função de fiscalização do exercício profissional, em caráter preventivo; e
- f) O inciso XXXII do art. 17 do Estatuto dos Conselhos de Contabilidade (Resolução CFC nº 825/98), que declara que ao Conselho Federal de Contabilidade compete dispor sobre o Exame de Suficiência como requisito para a concessão de registro profissional.

Posteriormente, essa normativa foi alterada pela Resolução CFC nº 928/02, aprimorando os procedimentos do CFC e suprimindo certas deficiências da resolução anterior. Ainda em 2002, a Resolução CFC nº 853/99 voltou a ser alterada e houve a revogação da Resolução CFC nº 928/02. Em 2004, houve a expedição da Resolução CFC 994 que alterou o § 2º do art. 9º da Resolução CFC nº 853/99 no que tange à comissão de elaboração de provas.

O Conselho Federal de Contabilidade (2007) relatou ganhos da classe contábil com a inserção do ESC no Brasil, durante as aplicações entre 2000 a 2004, destacando que a avaliação prévia do profissional que entra no mercado de trabalho permite menor preocupação com seu comportamento quanto às irregularidades. No entanto, mesmo diante de benefícios advindos das edições do ESC, esse foi suspenso em 2005. Bugarim *et al.* (2014a) ressaltam que, como a instituição do exame do CFC não se deu mediante lei específica, mas apenas por meio de resoluções do próprio Conselho e outros atos normativos, entendeu-se que a sua obrigatoriedade era, desta forma, inconstitucional.

A partir da Lei nº 12.249/2010 e da Resolução CFC nº 1.301/2010, o ESC foi novamente instituído e amparado por lei, prevendo aplicação semestral e aprovação constituída pelo acerto de 50% das questões. De acordo com Kounrouzan (2011), a volta do ESC definiu parâmetros para avaliar se os profissionais estão recebendo a formação necessária para manter-se competitivos no mercado de trabalho.

## 2.3 ESTUDOS PRECEDENTES

Com relação ao ensino da contabilidade, Peleias *et al.* (2007) apresentaram a evolução deste no Brasil, realizando uma análise histórica e apresentando que algumas ocorrências econômicas, políticas e sociais afetaram o ensino contábil.

Nascimento e Souza (2005) também realizaram um estudo com objetivo de verificar a qualidade com que o ensino de Ciências Contábeis estava sendo praticado pelas instituições de ensino superior. De acordo com seus resultados, a maioria dos cursos não possuía qualidade suficiente, sendo que duas das causas desta ineficiência eram o inadequado regime de trabalho do corpo docente e o despreparo dos alunos para o curso superior.

Quanto à qualificação contábil, Diehl e Souza (2007) analisaram sob a ótica do mercado a validade e a qualificação dada às diversas formas de avaliação da capacitação do profissional contábil. Foram consideradas as avaliações efetuadas pelas IES, por órgãos reguladores da profissão, pelas autoridades governamentais do ensino e da certificação voluntária realizada por entidades não governamentais. Os autores elencaram como principais conclusões que a realização do ESC pelo CFC é uma necessidade, constatando que havia também necessidade de participação mais efetiva do CFC para assegurar ou induzir a existência de cursos e profissionais de qualidade e ainda apresentaram a utilidade da implantação de certificação profissional por organizações não governamentais como meio de assegurar a capacitação profissional de forma continuada.

Especificamente com relação ao ESC, Bugarim *et al.* (2014a) realizaram um estudo com objetivo de analisar o desempenho dos participantes nas diversas edições do exame, realizadas entre os anos de 2000 a 2004 e 2011 a 2012, utilizando-se dos percentuais de aprovação, reprovação e desistência. Os autores relatam que os resultados apresentaram um decréscimo significativo nos níveis de aprovação no exame do CFC, passando de 83,52% na sua primeira edição em 2000 para apenas 23,78% de aprovação em 2012. Assim, concluíram que os ensejos de que o ESC impulsionasse melhorias na qualidade dos cursos não se realizaram.

Novo estudo realizado por Bugarim *et al.* (2014b) analisou as características particulares dos conglomerados regionais em relação aos resultados apresentados no ESC. Os autores identificaram diferentes desempenhos entre os grupos, analisando os resultados não em termos de médias de acertos no ESC, mas considerando cada uma das áreas de conhecimento que o compõem.

## 2.4 FATORES EXPLICATIVOS E FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES

Conjectura-se que determinados fatores, tanto educacionais como socioeconômicos, podem estar relacionados aos índices médios de aprovação no ESC por UF, sendo abordados neste item os fatores selecionados para o estudo.

### 2.4.1 Fatores Educacionais

Nos últimos anos ocorreu uma pulverização de faculdades por todo o país, sendo que muitas delas expandiram sem respaldo para oferecer uma educação de qualidade e formar profissionais preparados para o mercado (KOUNROUZAN, 2011). A mesma autora acrescenta que as instituições de ensino possuem a

responsabilidade de administrar os conteúdos, contemplando toda a técnica, competência e habilidade necessárias ao profissional contábil e assegurando um ensino de qualidade. Para Nascimento (2005), é motivo de discussão se as instituições de ensino estão comprometidas e estruturadas para a construção do conhecimento, conciliando o acesso ao ensino à sua efetiva qualidade. Nesse contexto, acredita-se que a qualidade dos cursos de Ciências Contábeis pode estar relacionada ao desempenho apresentados pelos alunos no ESC.

Entre os fatores educacionais encontra-se o Conceito Preliminar de Curso (CPC), divulgado pelo INEP, que representa uma medida da qualidade dos cursos de educação superior. Tal indicador expressa a qualidade do curso com base na avaliação de desempenho de estudantes, corpo docente, infraestrutura, recursos didático-pedagógicos e demais insumos. É divulgado em números decimais de 0 a 5, sendo 5 a nota máxima e 0 a nota mínima, e para que o conceito seja considerado satisfatório, esse deve ser igual ou superior a 3. O CPC é calculado no ano seguinte ao da realização do Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE) (INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA, 2015).

Além das considerações feitas acerca das instituições de ensino, outro importante aspecto educacional a ser considerado refere-se ao papel do aluno de Ciências Contábeis. É fundamental que o aluno seja comprometido com a construção do seu conhecimento. De acordo com Kounrouzan (2011, p. 9), “A construção do saber somente é possível mediante a existência de uma interação mútua e interdependente entre o aluno e o objeto a ser aprendido”. Assim, a postura assumida pelo aluno no processo de aprendizado é de suma importância.

Nesse sentido, o ENADE, instituído por meio da Lei nº 10.861/2004, tem como objetivo medir o desempenho dos estudantes em relação aos conteúdos programáticos previstos nas diretrizes curriculares do respectivo curso de graduação e as habilidades e competências em sua formação (INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA, 2015). A partir dos resultados do ENADE também é calculado o Conceito ENADE, sendo esse um indicador de qualidade. O conceito obtido é uma variável contínua no intervalo entre 0 e 5, sendo 5 a nota máxima e 0 a nota mínima.

Ainda do ponto de vista educacional, o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) reflete a qualidade educacional do ensino fundamental e médio. Acredita-se que os anos de ensino que antecedem o ensino superior podem influenciar o desempenho futuro dos alunos. Esse índice compreende uma faixa de notas entre 0 e 10, sendo que a média 6 corresponde a um sistema educacional com qualidade comparável à dos países desenvolvidos.

#### 2.4.2 Fatores Socioeconômicos

Os indicadores econômicos representam informações sinalizadoras do comportamento de diferentes variáveis que compõem um sistema econômico de uma região (LOURENÇO; ROMERO, 2002). Os autores acrescentam que esses indicadores são fundamentais para propiciar compreensão da situação presente e delinear tendências, bem como para a tomada de decisão de agentes públicos e privados. Já os indicadores sociais representam instrumento de quantificação e de qualificação das condições de vida, da pobreza e de outras dimensões da realidade social (JANNUZZI, 2012). Diante disso, considerando que questões econômicas e sociais impactam na vida da população, foram considerados fatores socioeconômicos na tentativa de explicar o desempenho dos alunos no ESC.

Quanto aos fatores socioeconômicos, cabe ressaltar o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). De acordo com Lourenço e Romero (2002, p.37), o IDH “determina o nível de atendimento das necessidades humanas básicas”. Além disso, de acordo com os mesmos autores, o conceito de desenvolvimento humano contempla a melhoria das condições de vida da população, que não necessariamente crescem com a melhoria das condições econômicas. O IDH corresponde a uma medida composta de fatores de três dimensões do desenvolvimento humano: renda, longevidade e educação. O índice varia de 0 a 1 e quanto mais próximo de 1, maior o desenvolvimento humano. O IDH é divulgado pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD).

Outro importante fator é o Produto Interno Bruto (PIB) que “corresponde ao valor de mercado do fluxo de bens e serviços finais disponibilizados por uma economia, propiciando o acompanhamento de suas modificações e de seu curso conjuntural” (LOURENÇO; ROMERO, 2002). O PIB a preços correntes representa um dos mais importantes fatores de atividade econômica, sendo esse a soma de todos os serviços e bens produzidos em um período, divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Por fim, o rendimento médio dos trabalhadores também foi considerado nessa pesquisa. O Rendimento médio de todos os trabalhos, habitualmente recebido por mês, pelas pessoas de 14 anos ou mais de idade, representa um indicador socioeconômico, divulgado pelo IBGE por meio da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNADC).

### 2.4.3 Hipóteses

Diante da relevância do ESC para o exercício da profissão contábil e considerando o referencial teórico e os estudos empíricos citados, bem como os fatores educacionais e socioeconômicos que podem ter relação com o índice médio de aprovação no ESC, são propostas as seguintes hipóteses de pesquisa:

H1: Os fatores educacionais e socioeconômicos estão relacionados aos índices médios de aprovação no ESC por UF.

H2: Os fatores educacionais e socioeconômicos explicam os índices médios de aprovação no ESC por UF.

## 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a realização do estudo foram utilizadas as informações referentes ao número de aprovados e os respectivos percentuais de cada estado, em cada uma das duas edições realizadas anualmente do ESC. Sendo assim, a amostra de pesquisa compreende dez edições do ESC e o período de análise abrange os anos de aplicação do ESC instituído pela Lei nº 12.249/2010, ou seja, de 2011 a 2015. Os dados referentes ao desempenho no ESC foram extraídos do relatório de desempenho fornecido pelo CRC-RS.

Além dos dados coletados referentes ao índice médio de aprovação no ESC, foram coletados os fatores educacionais e socioeconômicos selecionados. Os fatores educacionais foram compostos de: CPC contínuo, quadro docente (expressa o percentual de professores com titulação de doutor ou mestre que atuam no ensino do curso de Ciências Contábeis) e conceito ENADE, todos referentes ao ano de 2012, que corresponde ao ano mais atual divulgado até o momento da realização desta pesquisa, sendo estes coletados por meio do sítio do INEP. Também foi considerado o IDEB ensino médio (EM) para compor os fatores educacionais, sendo este uma média dos anos de 2005, 2007, 2009 e 2011, com o intuito de verificar se há influência da educação básica no índice médio de aprovação no ESC. Tais dados também foram coletados por meio do site do INEP.

No que tange aos fatores socioeconômicos, o IDH foi coletado por meio do site do PNUD, tendo como base o ano de 2010, sendo esse o período mais atual divulgado. Quanto à participação no PIB a preços correntes, esse foi coletado do site do IBGE, de 2010 a 2013, sendo mensurada a média de participação no PIB de cada UF ao longo do período. Foi considerado nessa análise o rendimento médio mensal dos trabalhadores, coletados também por meio do sítio do IBGE, no período de 2012 a 2015.

Com relação ao tratamento e análise dos dados, inicialmente foi efetuada uma análise descritiva dos índices médios de aprovação no ESC por UF e por região, a fim de apresentar um panorama geral dos resultados no período analisado. Ainda, buscando evidenciar a existência de diferenças estatisticamente significativas nos índices médios de aprovação no ESC entre as UF, foi utilizado o método de *Análise of Variance* (ANOVA), fator único.

De forma a explorar os fatores educacionais e socioeconômicos, procedeu-se ao cálculo da estatística descritiva de cada um dos fatores selecionados por UF, apontando principalmente o valor médio, mínimo e máximo dessas variáveis.

Posteriormente, buscou-se averiguar se os fatores educacionais e socioeconômicos apresentavam relação com o índice médio de aprovação no ESC de cada UF, de forma a proceder ao aceite ou à rejeição de H1, por meio da aplicação da análise de correlação. Tal análise apresentou a força do relacionamento entre duas observações, indicando até que ponto os valores de uma variável estavam relacionados com o de outra (STEVENSON, 1981). Segundo Callegari-Jacques (2003, p. 90), o coeficiente de correlação pode ser assim avaliado:

- g) se  $0,00 < \rho^{\wedge} < 0,30$ , existe fraca correlação linear;
- h) se  $0,30 \leq \rho^{\wedge} < 0,60$ , existe moderada correlação linear;
- i) se  $0,60 \leq \rho^{\wedge} < 0,90$ , existe forte correlação linear;
- j) se  $0,90 \leq \rho^{\wedge} < 1,00$ , existe correlação linear muito forte.

Por fim, para testar H2, foi utilizado um modelo de regressão para apresentar o poder de explicação de cada um dos fatores na determinação do índice médio de aprovação no ESC por UF. Tais resultados são abordados na seção 4.4 e estimados através da Equação 1:

$$\begin{aligned} IMAESC_{it} = & \beta_0 + \beta_1(CPC_{it}) + \beta_2(QD_{it}) + \beta_3(CEC_{it}) + \beta_4(IDEB_{it}) + \beta_5(IDH_{it}) + \beta_6(PIB_{it}) \\ & + \beta_7(Rend_{it}) + \beta_8(Reg_{it}) + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (1)$$

Onde:

$IMAESC_{it}$  = índice médio de aprovação no ESC por UF  $i$  no período  $t$ ;  
 $CPC_{it}$  = CPC Contínuo da UF  $i$  no período  $t$ ;  
 $QD_{it}$  = participação de mestres e doutores no quadro docente da UF  $i$  no período  $t$ ;  
 $CEC_{it}$  = conceito ENADE Contínuo da UF  $i$  no período  $t$ ;  
 $IDEB_{it}$  = média do IDEB EM da UF  $i$  no período  $t$ ;  
 $IDH_{it}$  = IDH da UF  $i$  no período  $t$ ;  
 $PIB_{it}$  = participação média no PIB da UF  $i$  no período  $t$ ;  
 $Rend_{it}$  = rendimento médio mensal dos trabalhadores da UF  $i$  no período  $t$ ;  
 $Reg_{it}$  = região da UF  $i$  no período  $t$ ; e  
 $\varepsilon$  = erros da regressão.

Cabe salientar que a variável relacionada à região foi acrescentada ao modelo, pois conjectura-se que o conjunto de fatores de cada região influencia o índice médio de aprovação do ESC. A Equação 1 foi estimada por meio de análise de regressão múltipla e tem como método o *Least Squares* (Mínimos Quadrados). Esta regressão foi operacionalizada por meio do software *Econometric Views* (EViews), versão 7.1.

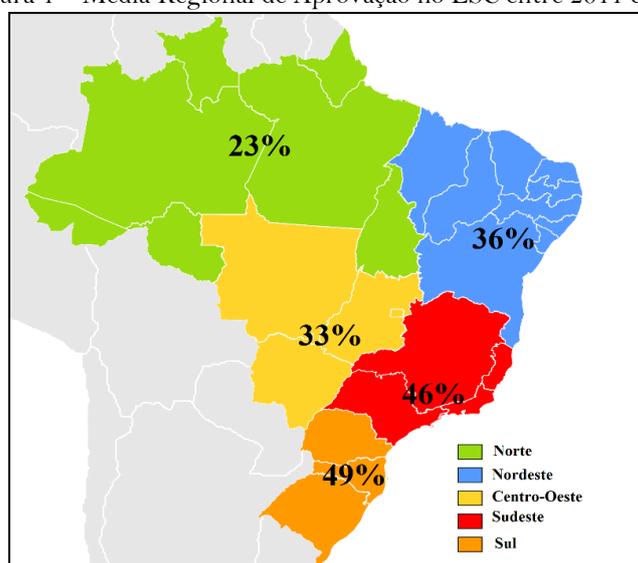
## 4 RESULTADOS

Apresenta-se inicialmente a análise dos índices médios de aprovação no ESC. Posteriormente, a estatística descritiva dos fatores educacionais e socioeconômicos, para então denotar a correlação entre estes. Por fim, são testadas as hipóteses e analisados os fatores que melhor explicam o índice médio de aprovação no ESC por UF.

### 4.1 ANÁLISE DO ÍNDICE DE APROVAÇÃO NO ESC

De posse do índice médio de aprovação no ESC, procedeu-se inicialmente à análise do mesmo no decorrer do período de 2011 a 2015, a nível regional, o que permitiu obter um panorama geral do ESC, conforme exposto na Figura 1:

Figura 1 – Média Regional de Aprovação no ESC entre 2011 e 2015

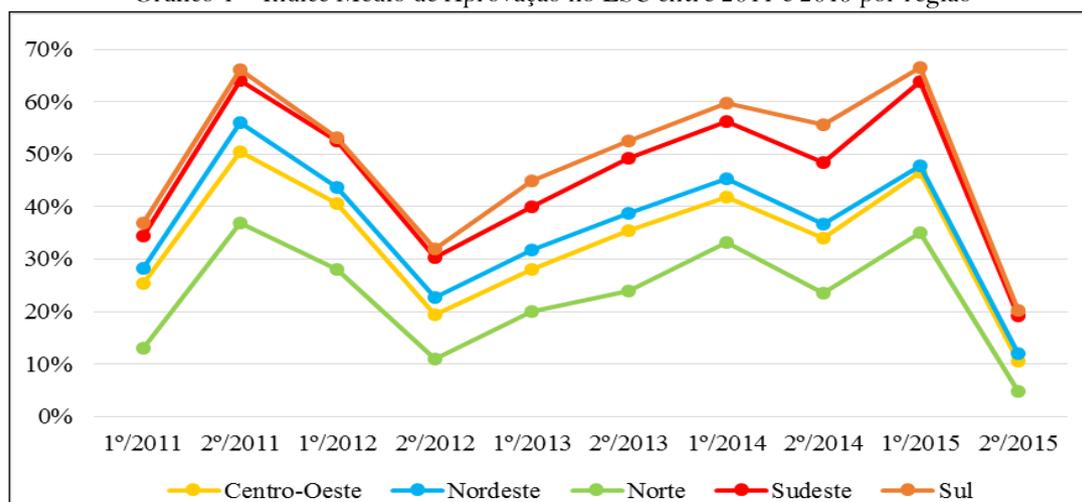


Fonte: Elaboração própria.

Por meio da Figura 1, nota-se que o índice médio de aprovação no ESC no país corresponde a 35%. Cabe ressaltar que, mesmo nas regiões Sul e Sudeste, onde houve maior percentual de aprovação no ESC, esse índice ainda está baixo. Nessas regiões, os aprovados no exame perfazem aproximadamente 50% dos participantes no período analisado, ou seja, mais da metade dos alunos que prestam o ESC são reprovados. Tais achados vão ao encontro dos resultados de pesquisas precedentes, corroborando principalmente com Nascimento e Souza (2005) e Bugarim et al. (2014a), pois no Brasil ainda há um alto índice de reprovação.

Tais índices médios de aprovação no ESC encontrados por região podem ser detalhados ao longo do período de análise, resultando no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Índice Médio de Aprovação no ESC entre 2011 e 2015 por região



Fonte: Elaboração própria.

O Gráfico 1 permite a constatação de certa similaridade de desempenho nas diferentes regiões em um mesmo período, ou seja, no período analisado o baixo desempenho das edições 1º/2011, 2º/2012, 2º/2014 e 2º/2015 foi verificado em todas as regiões. O mesmo comportamento é observado quando há maior índice de aprovação, pois as demais edições apresentaram aumento do índice de aprovação no ESC em todas as regiões.

De forma a detalhar os desempenhos auferidos, a Tabela 1 sintetiza o índice médio de aprovação por UF:

Tabela 1 – Índice de Aprovação no ESC - 2011 a 2015

Região	UF	1/2011	2/2011	1/2012	2/2012	1/2013	2/2013	1/2014	2/2014	1/2015	2/2015	Médi a
Centro-Oeste	DF	48%	71%	55%	29%	41%	49%	51%	43%	59%	21%	45%
	GO	19%	45%	38%	19%	30%	32%	39%	32%	45%	8%	31%
	MT	15%	41%	34%	13%	24%	28%	37%	28%	40%	5%	26%
	MS	20%	45%	34%	17%	18%	34%	40%	32%	43%	9%	30%
Nordeste	AL	24%	50%	48%	16%	28%	36%	43%	33%	43%	10%	32%
	BA	31%	56%	42%	24%	33%	38%	44%	35%	48%	8%	35%
	CE	34%	66%	47%	23%	40%	42%	54%	46%	54%	17%	41%
	MA	15%	41%	32%	15%	20%	28%	35%	26%	37%	6%	26%
	PB	38%	55%	47%	23%	33%	44%	48%	41%	54%	13%	39%
	PE	36%	63%	50%	31%	35%	44%	46%	43%	51%	16%	40%
	PI	17%	55%	42%	24%	31%	35%	44%	28%	41%	11%	32%
	RN	23%	59%	41%	25%	31%	37%	46%	39%	51%	12%	36%
	SE	36%	61%	44%	24%	34%	45%	49%	39%	52%	14%	40%
Norte	AC	5%	31%	22%	8%	16%	18%	27%	21%	30%	1%	18%
	AP	17%	39%	21%	10%	19%	28%	37%	21%	30%	5%	22%
	AM	11%	33%	27%	13%	18%	24%	29%	23%	34%	7%	22%
	PA	18%	38%	32%	11%	19%	25%	37%	21%	38%	5%	25%
	RO	18%	40%	32%	13%	26%	31%	39%	32%	40%	6%	28%
	RR	9%	38%	27%	10%	18%	19%	34%	25%	39%	4%	22%
	TO	13%	40%	36%	11%	23%	24%	30%	21%	34%	5%	24%
Sudeste	ES	29%	64%	50%	28%	39%	47%	56%	46%	64%	17%	45%
	M											46%
	G	34%	65%	52%	31%	41%	48%	56%	49%	64%	18%	
	RJ	42%	68%	57%	34%	43%	54%	60%	52%	67%	22%	50%
Sul	SP	33%	60%	51%	29%	38%	48%	54%	47%	62%	19%	44%
	PR	36%	65%	50%	31%	41%	51%	58%	50%	63%	18%	46%
	RS	37%	68%	56%	34%	47%	54%	61%	62%	68%	24%	51%
SC	37%	65%	53%	31%	47%	52%	60%	55%	69%	19%	49%	

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Na Tabela 1 verifica-se que no decorrer do período analisado não há uma tendência de desempenho, sendo observadas oscilações no índice de aprovação no ESC em todas as UF. Verifica-se ainda que os Estados com maior percentual médio de aprovação no ESC são: Rio Grande do Sul (51%), Rio de Janeiro (50%) e Santa Catarina (49%). Por outro lado, alguns estados têm apresentado níveis de aprovação baixos, como Acre (18% em média), Amapá (22% em média), Amazonas (22% em média) e Roraima (22% em média).

Diante dos resultados expostos, nota-se discrepância nos índices médios de aprovação no ESC tanto a nível regional quanto por UF. Tal diferença entre as UF é evidenciada por meio do Teste de Anova, cujos resultados são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 - Teste de Anova entre o Índice Médio de Aprovação por UF no ESC - 2011 a 2015

Fonte da variação	SQ	GI	MQ	F	valor-P	F crítico
Entre grupos	2,6420	26,0000	0,1016	5,8261	0,0000	1,5413
Dentro dos grupos	4,2382	243,0000	0,0174			
Total	6,8802	269,0000				

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 2, na qual se apresentam os resultados obtidos por meio do Teste de Anova envolvendo os índices médios de aprovação no ESC a nível de UF, observa-se que o valor-P é de 0,0000, indicando que há diferença estatisticamente significativa entre os índices médios de aprovação no ESC entre as UF.

#### 4.2 FATORES EDUCACIONAIS E SOCIOECONÔMICOS

Os fatores educacionais (CPC; Quadro Docente; Conceito ENADE e IDEB) e fatores socioeconômicos (IDH, PIB e Rendimento dos trabalhadores) selecionados para essa pesquisa foram submetidos à estatística descritiva, conforme apresenta a Tabela 3.

Tabela 3 - Estatística descritiva dos fatores educacionais e socioeconômicos - 2011 a 2015

Estatística descritiva	CPC contínuo	% quadro docente	Conceito Enade contínuo	Ideb	IDH	% part. PIB	Rend. médio (R\$ Mil)
Média	2,4471	0,7077	2,3309	3,3796	0,7045	0,0370	1,7455
Erro padrão	0,0484	0,0270	0,0405	0,0673	0,0095	0,0124	0,1007
Mediana	2,4565	0,7351	2,2932	3,3750	0,6990	0,0159	1,7028
Desvio padrão	0,2516	0,1401	0,2105	0,3496	0,0493	0,0643	0,5233
Variância da amostra	0,0633	0,0196	0,0443	0,1222	0,0024	0,0041	0,2739
Intervalo	0,8966	0,5669	0,8498	1,2000	0,1930	0,3248	2,6444
Mínimo	1,9855	0,4331	1,9182	2,8500	0,6310	0,0017	1,0089
Máximo	2,8821	1,0000	2,7680	4,0500	0,8240	0,3265	3,6533
Contagem	27	27	27	27	27	27	27

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

A partir da Tabela 3, pode-se obter um *overview* dos fatores educacionais e socioeconômicos das 27 UF, o que permite a constatação de valores altamente discrepantes entre as UF.

No que tange aos fatores educacionais, a Tabela 3 revela que o CPC Contínuo apresenta uma média de 2,44, sendo que a nota máxima de 2,88 corresponde ao estado do Espírito Santo e a nota mínima de 1,98 corresponde ao Amapá.

Quanto ao Quadro Docente, verifica-se que no Brasil cerca de 70% dos professores dos cursos de Ciências Contábeis têm titulação de doutor ou mestre, destacando-se o estado do Rio de Janeiro, onde 100% do corpo docente é composto por professores doutores e mestres, conforme dados da pesquisa e como pode ser observado na Tabela 3, por meio do valor máximo da variável “% Quadro Docente”. Por outro lado, no estado do Tocantins há a menor concentração de professores com tais titulações, de cerca de 43%.

O Conceito ENADE Contínuo apresenta uma média de 2,33 ao considerar todas as UF, sendo que o Rio Grande do Sul apresenta o melhor indicador, com o conceito 2,76, enquanto o Tocantins apresenta o menor indicador, equivalente a 1,91. Destaca-se também o IBED EM, cuja média brasileira equivale a 3,37,

ou seja, distante da meta que é 6, nota obtida pelos países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). No que tange às UF, Santa Catarina apresenta o melhor indicador, de 4,05, enquanto que o Pará detém o menor, que corresponde a 2,85.

Quanto aos fatores socioeconômicos, conforme apresentado na Tabela 3, o Distrito Federal apresenta IDH superior às demais UF, com índice equivalente a 0,82. Já o estado de Alagoas detém o menor indicador, sendo esse de 0,63. Quanto ao PIB a preços correntes, a média de todas as UF juntas corresponde a 3%, sendo que existe grande disparidade com relação a São Paulo, que sozinho representa 32% do PIB brasileiro, enquanto que Roraima detém a menor participação.

Ainda é apresentado, por meio da Tabela 3, o rendimento médio de todos os trabalhos, habitualmente recebido por mês pelas pessoas de 14 anos ou mais de idade. Observa-se um rendimento médio de R\$ 1.745,50 por trabalhador, sendo que o Distrito Federal distancia-se das demais UF, tendo um rendimento médio de R\$ 3.653,30. Enquanto isso, no Maranhão, tal rendimento é de aproximadamente R\$ 1.008,90. Tal discrepância entre o rendimento do DF para as demais UF tem sido evidenciada em estudos econômicos como o de Hoffmann (2009, p. 229).

#### 4.3 CORRELAÇÃO ENTRE O ÍNDICE DE APROVAÇÃO NO ESC E FATORES EDUCACIONAIS E SOCIOECONÔMICOS

A fim de verificar se os fatores educacionais e socioeconômicos estão relacionados ao índice médio de aprovação no ESC, na Tabela 4 apresentam-se os coeficientes de correlação (*correlation*) e os respectivos níveis de significância (*probability*).

Tabela 4 - Correlação entre o Índice Médio de Aprovação no ESC e os fatores explicativos

Probabilidade de correlação	Índice aprov. ESC	CPC contínuo	% quadro docente	Conc. Enade cont.	Ideb EM	IDH	% part. PIB	Rend. médio (R\$ mil)	Região
Índice aprov. ESC	1,0000 ----								
CPC contínuo	0,4506 0,0183	1,0000 ----							
% quadro docente	0,6653 0,0002	0,5835 0,0014	1,0000 ----						
Conc. Enade cont.	0,6454 0,0003	0,6329 0,0004	0,4907 0,0094	1,0000 ----					
Ideb EM	0,6122 0,0007	0,5697 0,0019	0,4123 0,0326	0,4837 0,0106	1,0000 ----				
IDH	0,5587 0,0025	0,4295 0,0254	0,4713 0,0131	0,241849 0,2242	0,8028 0,0000	1,0000 ----			
% part. PIB	0,4617 0,0153	0,2172 0,2766	0,4185 0,0298	0,212947 0,2862	0,4498 0,0186	0,5056 0,0071	1,0000 ----		
Rend. médio (R\$ mil)	0,3770 0,0526	0,3150 0,1095	0,4168 0,0305	0,039336 0,8456	0,6443 0,0003	0,8964 0,0000	0,3894 0,0447	1,0000 ----	
Região	-0,8277 0,0000	-0,6224 0,0005	-0,5503 0,0029	-0,6042 0,0008	-0,7434 0,0000	-0,6983 0,0001	-0,4990 0,0081	-0,4609 0,0155	1,0000 ----

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Diante da Tabela 4, observa-se que existe forte correlação entre o índice de aprovação no ESC, a maioria dos fatores educacionais (% Quadro Docente, Conceito ENADE Contínuo e IDEB EM), e as diferentes regiões nas quais as UF estão inseridas.

Quanto à variável “Região”, nota-se na Tabela 4 a maior correlação, sendo essa forte, de -82%. Ressalta-se que, neste caso, o sinal pode ser desconsiderado, pois decorre do critério de inclusão das regiões, pois a região Sul, por exemplo, foi substituída por uma variável numérica 1, para operacionalizar a regressão. O mesmo ocorreu para as demais regiões, sendo a Sudeste representada no modelo como 2, a Centro-Oeste como 3, a Nordeste como 4 e a Norte como 5. Também se destaca que tal variável é estatisticamente significativa a nível de 1% (intervalo de confiança superior a 99%), indicando que a região na qual a UF está inserida impacta no índice de aprovação do ESC.

A segunda maior correlação da Tabela 4 é refletida pela variável “% Quadro Docente”, que apresenta correlação forte (66%) com o índice de aprovação no ESC e é estatisticamente significativa a nível de 1%, o que permite inferir que o quadro docente mais qualificado reflete em maior índice de aprovação.

A terceira maior correlação é observada na variável “Conceito ENADE Contínuo”, que apresenta correlação de 64% com o índice de aprovação no ESC, sendo essa também forte e estatisticamente significativa ao nível de 1%, apontando que o maior desempenho dos estudantes concluintes dos cursos de Ciências Contábeis se reflete na aprovação no ESC.

Ainda se observa forte correlação de 61% no que tange ao “IDEB EM” em relação ao índice de aprovação no ESC, sendo esta a quarta maior correlação conforme a Tabela 4. Essa variável também se mostra estatisticamente significativa a nível de 1%, explicando que a preparação dos estudantes ainda no ensino médio e seus desempenhos se refletem no ensino superior e, conseqüentemente, nos resultados de aprovação no ESC.

No que tange às variáveis socioeconômicas, o IDH foi o indicador que apresentou maior correlação com o índice de aprovação no ESC, sendo essa moderada (55%), mas também estatisticamente significativa ao nível de 1%, indicando que a renda, longevidade e educação de cada UF podem impactar na aprovação no ESC.

Quanto aos demais fatores, “% Participação no PIB”, “CPC Contínuo” e “Rendimento Médio (R\$ mil)”, esses apresentaram menor correlação com o índice de aprovação no ESC. São classificados como moderados em, respectivamente, 46%, 45% e 37%, todos estatisticamente significantes em nível de 5%, indicando que o PIB, o CPC (que representa a qualidade do curso) e a Renda também explicam sobre a aprovação no ESC, porém em uma magnitude menor.

Diante do exposto, entende-se que a H1 pode ser aceita, pois mesmo nos casos de alguns fatores que apresentam correlação moderada com o índice de aprovação no ESC, todos se mostraram significativos, com intervalo de confiança mínimo superior a 95%.

#### 4.4 APLICAÇÃO DO MODELO DE EXPLICAÇÃO ENTRE O ÍNDICE MÉDIO DE APROVAÇÃO NO ESC E FATORES EDUCACIONAIS E SOCIOECONÔMICOS

De forma a testar a H2 e verificar se os fatores educacionais e socioeconômicos explicam o índice médio de aprovação no ESC, a regressão múltipla apresentada foi operacionalizada, considerando as 27 UF, o que resultou na Tabela 5.

Tabela 5 - Resultados da regressão 1

Variável	Coefficiente	Erro Padrão	Estatística t	Probabilidade
CPC Contínuo	-0,1586	0,0596	-2,6606	0,0159
% Quadro Docente	0,2683	0,1008	2,6596	0,0160
Conceito ENADE Contínuo	0,1311	0,0734	1,7846	0,0912
IDEB EM	0,0325	0,0572	0,5685	0,5767
IDH	-0,4129	0,7092	-0,5822	0,5676
% Part, PIB	-0,0308	0,1879	-0,1640	0,8715
Rend, Médio (R\$ mil)	0,0235	0,0515	0,4576	0,6527
Região	-0,0530	0,0148	-3,5822	0,0021
C	0,5678	0,4684	1,2123	0,2410
R-squared	0,8320	Mean dependent var		0,3494
Adjusted R-squared	0,7574	S,D, dependent var		0,0998
S,E, of regression	0,0491	Akaike info criterion		-2,9258
Sum squared resid	0,0435	Schwarz criterion		-2,4939
Log likelihood	48,4996	Hannan-Quinn criter,		-2,7974
F-statistic	11,1482	Durbin-Watson stat		2,1064
Prob(F-statistic)	0,0000			

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Na Tabela 5, apresenta-se o poder de explicação (*Adjusted R-squared*) do modelo, sendo esse de 75,7%, indicando que todas as variáveis analisadas conseguem juntas explicar 75% do índice de aprovação no ESC. Pode-se verificar também que as variáveis “CPC Contínuo”, “% Quadro Docente” e “Região” explicam o índice médio de aprovação no ESC.

Na Tabela 6, apresenta-se a replicação da Regressão 1, com o destaque das diferentes regiões geográficas nas quais as UF estão inseridas, por meio da inclusão da variável “Região” como *dummy*, a fim de testar se o poder de explicação da mesma varia.

Tabela 6 - Resultados da regressão 1 considerando a região como variável *dummy*

Variável	Coefficiente	Erro Padrão	Estatística t	Probabilidade
CPC Contínuo	-0,0342	0,0462	-0,7406	0,4690
% Quadro Docente	0,2065	0,0663	3,1143	0,0063
Conceito ENADE Contínuo	-0,0022	0,0541	-0,0417	0,9672
IDEB EM	0,0336	0,0390	0,8620	0,4007
IDH	0,8634	0,3400	2,5396	0,0212
C	-0,3611	0,2552	-1,4149	0,1752
Região 2	-0,0367	0,0271	-1,3566	0,1926
Região 3	-0,1371	0,0315	-4,3539	0,0004
Região 4	-0,0106	0,0410	-0,2582	0,7993
Região 5	-0,1518	0,0376	-4,0301	0,0009
R-squared	0,9313	Mean dependent var		0,3494
Adjusted R-squared	0,8950	S,D, dependent var		0,0998
S,E, of regression	0,0323	Akaike info criterion		-3,7469
Sum squared resid	0,0177	Schwarz criterion		-3,2669
Log likelihood	60,583	Hannan-Quinn criter,		-3,6042
F-statistic	25,641	Durbin-Watson stat		2,3008
Prob(F-statistic)	0,0000			

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Diante da Tabela 6, observa-se que o poder de explicação do modelo passou para 89% ao considerar as regiões como variáveis *dummy*, sendo que a Região 1 é representada pela variável “C”. As variáveis mais significativas do modelo e que explicam o índice médio de aprovação no ESC são “% Quadro Docente” e “IDH”.

Após a verificação das variáveis menos significativas, essas foram excluídas da regressão, por meio de um modelo modificado da mesma, resultando na Tabela 7.

Tabela 7 - Resultados da regressão 1 adaptada considerando as variáveis significativas

Variável	Coefficiente	Erro Padrão	Estatística t	Probabilidade
CORPO_DOCENTE	0,1744	0,0539	3,2290	0,0042
IDH	1,0818	0,2552	4,2382	0,0004
C	-0,4701	0,1920	-2,4473	0,0238
REGIAO=2	-0,0344	0,0237	-1,4488	0,1629
REGIAO=3	-0,1428	0,0237	-6,0014	0,0000
REGIAO=4	-0,0039	0,0319	-0,1239	0,9026
REGIAO=5	-0,1481	0,0288	-5,1312	0,0001
R-squared	0,9268	Mean dependent var		0,3494
Adjusted R-squared	0,9048	S,D, dependent var		0,0998
S,E, of regression	0,0307	Akaike info criterion		-3,9048
Sum squared resid	0,0189	Schwarz criterion		-3,5688
Log likelihood	59,715	Hannan-Quinn criter,		-3,8049
F-statistic	42,223	Durbin-Watson stat		2,3521
Prob(F-statistic)	0,0000			

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

A Tabela 7 apresenta o modelo de maior explicação para o índice médio de aprovação no ESC, sendo esse superior a 90%, composto por quadro docente, IDH e pelas diferenças regionais. Por meio da Tabela 7, incorre-se na aceitação da H2, pois os fatores educacionais, neste caso representados pelo quadro docente, e fatores socioeconômicos, representados pelo IDH, explicam 90% do índice médio de aprovação no ESC. Ou seja, pelos coeficientes das variáveis “% Quadro Docente” e “IDH” é possível afirmar que quanto maior o percentual de professores mestres e doutores, melhor será o índice de aprovação no ESC. Isso também se aplica ao IDH, indicando que quanto maiores os critérios como renda, longevidade e educação (componentes do indicador), melhor será o índice de aprovação médio no ESC.

Evidencia-se ainda, com relação à Tabela 7, que as diferenças regionais representam um fator explicativo do índice de aprovação, justamente por evidenciarem as diferenças existentes entre cada região. Desta forma, corrobora-se com a análise descritiva apresentada na seção 4.1, pois em regiões como a 1 (Sul)

e a 2 (Sudeste) encontram-se os maiores percentuais de professores com titulação de mestres e doutores e maior IDH, refletindo em maior índice de aprovação no ESC.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando que as transformações da Ciência Contábil têm exigido profissionais cada vez mais capacitados para atender às novas prerrogativas da profissão, o ESC enquadra-se como um instrumento que possibilita aferir a capacitação dos bacharéis que estão prestes a exercer as funções da profissão. Diante disso, conhecer os fatores explicativos do índice de desempenho no ESC pode permitir melhor compreensão do atual contexto da área, bem como proporcionar discussões acerca do desenvolvimento da classe contábil. Com o objetivo de identificar os fatores que melhor explicam o índice médio de aprovação no ESC por UF, os resultados do presente estudo ganham importância frente aos órgãos contábeis e frente às instituições de ensino.

Os resultados da análise descritiva evidenciaram que os índices médios de aprovação no ESC ainda são baixos, pois o índice de aprovação nacional corresponde a apenas 35%. Esses achados vão ao encontro dos resultados de pesquisas precedentes, corroborando principalmente com Nascimento e Souza (2005) e Bugarim *et al.* (2014a). Contudo, mais importante é que esses resultados apontam para a necessidade de discussões e intervenções que proporcionem uma formação profissional de maior qualidade, ofertando ao mercado profissionais com o mínimo de conhecimento necessário para exercer a profissão contábil.

Sobre o índice de aprovação no ESC, evidenciou-se que não há uma tendência de desempenho no período. Por outro lado, há uma certa similaridade de desempenho nas diferentes regiões em um mesmo período, ou seja, as edições com baixo índice médio de aprovação foram verificadas em todas as regiões, assim como ocorreu com as edições onde houve melhores desempenhos. Esses resultados podem ser encarados como um alerta para que o CFC verifique se nas diferentes edições os padrões de exigência foram os mesmos.

O estudo também evidenciou a existência de forte correlação entre o índice médio de aprovação por UF e fatores educacionais, sugerindo que investimentos que visem a melhoria dos fatores educacionais podem contribuir com o desempenho no ESC, reforçando a importância de ações para a qualificação do ensino superior. As diferenças regionais também apresentaram forte correlação com o índice médio de aprovação, sinalizando a necessidade de ações descentralizadas por parte das instituições de ensino e dos órgãos profissionais.

Por fim, o modelo utilizado evidenciou os fatores que explicam o índice médio de aprovação no ESC por UF, que são: a região geográfica na qual a UF está inserida, a composição do quadro docente por mestres e doutores e o IDH. A junção desses fatores compõe um modelo com 90% de explicação sobre o índice médio de aprovação no ESC por UF. Assim, é possível afirmar que quanto maior o percentual de professores mestres e doutores, melhor será o índice de aprovação no ESC, o que também se aplica ao IDH, indicando que quanto maiores os critérios como renda, longevidade e educação (componentes do indicador), melhor será o índice de aprovação médio no ESC.

Para os futuros estudos, sugere-se analisar possíveis circunstâncias que ocasionaram a queda no índice de aprovação no ESC em 2015, identificando se esta pode estar atrelada à crise econômica vivenciada no país.

As alterações das práticas contábeis apresentadas pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, as quais vieram alterar a Lei nº 6.404/76, que possibilitaram a convergência das normas brasileiras de contabilidade com o padrão internacional, possibilitaram uma maior padronização contábil sobre as informações contábeis-financeiras úteis aos usuários para a tomada de decisão. Mais tarde, ganhando força no Brasil essa adequação ao modelo internacional com a adoção de pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Dentre os principais fatos levantados nessa transição ao modelo internacional destacam-se a contabilização das provisões e passivos contingentes. Destaca Farias (2004) que no exercício de suas atividades, as organizações se deparam com passivos caracterizados pela existência de incertezas, as quais já ocorreram num evento passado. Porém, a definição da data e do valor a ser exigido depende de eventos futuros, sobre os quais a empresa não tem nenhum controle ou influência. Esses são denominados de passivos contingentes.

**REFERÊNCIAS**

BRASIL. Secretaria de Informação Legislativa. *Decreto nº 20.158 de 30 de junho de 1931*. Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e dá outras providências. Brasil, 1931. Disponível em: <<http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=37550>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

BUGARIM, M. C. C. *et al.* Análise histórica dos resultados do exame de suficiência do conselho federal de contabilidade. *Revista Contabilidade e Controladoria*, v. 6, n. 1, p. 121-136, 2014a.

\_\_\_\_\_. O desempenho dos profissionais de contabilidade no exame de suficiência do CFC: uma análise de conglomerados regionais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 8, n. 22, p. 60-71, 2014b.

CALLEGARI-JACQUES, S. M. *Bioestatística: princípios e aplicações*. Porto Alegre: Artmed, 2003.

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

DIEHL, C. A.; SOUZA, M. A. Formação, certificação e educação continuada: um estudo exploratório do profissional contábil sob a óptica das empresas Head Hunters. *BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 4, n. 3, p. 233-248, set./dez. 2007.

HOFFMANN, R. Desigualdade da distribuição da renda no Brasil: a contribuição de aposentadorias e pensões e de outras parcelas do rendimento domiciliar per capita. *Economia e Sociedade*, v. 18, n. 1, p. 213-231, abr. 2009.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA (INEP). *CPC 2012*. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/educacao-superior/fatores/cpc>>. Acesso em: 05 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. *Nota Metodológica*, 2013. Disponível em: <[http://download.inep.gov.br/educacao\\_superior/enade/notas\\_tecnicas/2012/nota\\_metodologica\\_fatores\\_2012.pdf](http://download.inep.gov.br/educacao_superior/enade/notas_tecnicas/2012/nota_metodologica_fatores_2012.pdf)>. Acesso em: 05 nov. 2015.

JANNUZZI, P. M. *Indicadores sociais no Brasil*. 5. ed. Campinas: Alínea, 2012.

KOUNROUZAN, M. C. A qualidade do ensino nos cursos de Ciências Contábeis e a formação do contador para atender o mercado de trabalho. In: SEMINÁRIO UFPE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 2011, Recife. *Anais...* Recife, 2011.

LOURENÇO, G. M.; ROMERO, M. Indicadores econômicos. In: MENDES, J. T. G. (Org.). *Economia empresarial*. Curitiba: Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus, 2002. p. 27-41.

NASCIMENTO, C. L. Qualidade do ensino superior de ciências contábeis: um diagnóstico nas instituições localizadas na região norte do estado do Paraná. *Base – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, v. 2, n. 3, p. 155-166, 2005.

NASCIMENTO, C. L.; SOUZA, M. A. Os indicadores sobre a qualidade dos cursos de Ciências Contábeis: um estudo acerca dos resultados do ENC e do Exame de Suficiência. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS-ABC, 9., 2005, Florianópolis. *Anais...* Florianópolis: Faccamp, 2005.

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

PELEIAS, I. R. *et al.* Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, v. 18, p. 19-32, jun. 2007.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). *IDH*, 2015. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/IDH/DH.aspx>>. Acesso em: 11 nov. 2015.

SPRENGER, K. B; *et al.* Fatores explicativos dos índices de aprovação no exame de suficiência contábil

SCHMIDT, P. *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2000.

STEVENSON, W. J. *Estatística aplicada à administração*. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 1981.