



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 17, n. 1, Jan./Jun., 2025

Sítios: <https://periodicos.ufrn.br/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 20.02.2024. Revisado por pares em: 01.05.2024. Reformulado em: 03.06.2024. Avaliado pelo sistema double blind review.

DOI: 10.21680/2176-9036.2025v17n1ID35362

Fatores institucionais e o desempenho das instituições de ensino superior no exame de suficiência contábil

Institutional factors and the performance of higher education institutions in the accounting sufficiency exam

Factores institucionales y desempeño de las instituciones de educación superior en el examen de suficiencia contable

Autores

Aline Cordeiro Santana

Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco 1F, Sala 1F253, Santa Mônica, Uberlândia/MG, CEP: 38.400-902. Telefone: (34) 99261-4396. Identificadores (ID):

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-6705-0518>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2101686562397684>

E-mail: alinecordeiro@outlook.com

Bruno Barbosa de Souza

Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco 1F, Sala 1F253, Santa Mônica, Uberlândia/MG, CEP: 38.400-902. Telefone: (11) 95756-5173. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9613-9562>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7090144280892497>

E-mail: bruno06bs@gmail.com

Marcos Paulo Tavares Bazet

Mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco 1F, Sala 1F253, Santa Mônica, Uberlândia/MG, CEP: 38.400-902. Telefone: (22) 99860-7598. Identificadores (ID):

ORCID: <https://orcid.org/0009-0009-3698-4308>

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3804810222055929>

E-mail: marcospaulobazet@gmail.com

Resumo

Objetivo: Identificar a associação entre fatores institucionais e desempenho dos discentes no exame de suficiência contábil.

Metodologia: Foram considerados os seguintes fatores institucionais: categoria administrativa, organização acadêmica, localidade e destinação de carga horária aos conteúdos exigidos no teste. Os dados compreendem o período entre 2017 e 2021, incluindo o período de pandemia de Covid-19. Utilizou-se análise descritiva e testes estatísticos para analisar os resultados.

Resultados: Houve uma queda da taxa mediana de aprovação nos resultados de 2019 a 2021 para todas as regiões brasileiras. Os testes estatísticos revelaram que as universidades da região Sudeste lideram as aprovações. As menores taxas de aprovação se concentram na região Norte. As cargas horárias das disciplinas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Teoria da Contabilidade e Auditoria Contábil mostraram ser significativas para o desempenho no exame. Os fatores institucionais adotados no presente estudo em conjunto explicam 47,40% da variabilidade da taxa de aprovação no exame. Outros fatores que podem influenciar são os socioeconômicos, contingenciais e externos.

Contribuições do Estudo: A contribuição teórica reside na identificação dos fatores institucionais que contribuem para o desempenho dos discentes no exame de suficiência, de maneira que as IES possam elaborar estratégias e rever seus conteúdos para melhor os seus índices de aprovação, considerando que a Teoria da Função de Produção Educacional propõe que o resultado acadêmico é fruto da combinação de variáveis docentes, discentes e institucionais. Na prática, os resultados podem ser úteis para coordenadores de cursos de graduação em ciências contábeis, que podem refletir sobre como os fatores institucionais são relevantes a serem considerados na gestão dos cursos, incluindo períodos de crise.

Palavras-chave: Fatores Institucionais; Desempenho Discente; Exame de Suficiência Contábil.

Abstract

Purpose: Identify the association between institutional factors and student performance in the accounting sufficiency exam.

Methodology: The following institutional factors were considered: administrative category, academic organization, region and allocation of workload to the contents required in the test. The data covers the period between 2017 and 2021, including the Covid-19 pandemic period. Descriptive analysis and statistical tests were used to analyze the results.

Results: There was a decrease in the median approval rate in the results from 2019 to 2021 for all Brazilian regions. Statistical tests revealed that universities in the Southeast region lead in approval rates. The lowest approval rates are concentrated in the northeast region. The course loads of Accounting Applied to the Public Sector, Accounting Theory, Accounting Auditing proved to be significant for performance in the exam. The institutional factors adopted in the

present study together explain 47.40% of the variability in the exam approval rate. Other factors that may influence it include socioeconomic, contingent, and external factors.

Contributions of the Study: The theoretical contribution consists in identifying the institutional factors that contribute to students' performance in the accounting sufficiency exam, so that HEIs can develop strategies and review their content to improve their approval rates, considering that the Educational Production Function Theory proposes that the academic result is the consequence of the combination of teaching, student and institutional variables. In practice, the results can be useful for coordinators of undergraduate courses in accounting sciences, who can reflect on the extent to which institutional factors are relevant to be considered in the management of courses, especially in periods of crisis.

Keywords: Institutional Factors; Student Performance; Accounting Sufficiency Exam.

Resumen

Objetivo: Identificar la asociación entre factores institucionales y el desempeño de estudiantes en el examen de competencia contable.

Metodología: Se consideraron los siguientes factores institucionales: categoría administrativa, organización académica, ubicación y asignación de carga de trabajo a los contenidos requeridos en la prueba. Los datos cubren el período comprendido entre 2017 y 2021, incluido el período de la pandemia de Covid-19. Para analizar los resultados se utilizaron análisis descriptivos y pruebas estadísticas.

Resultados: Hubo una disminución en la tasa media de aprobación de los resultados de 2019 a 2021 para todas las regiones brasileñas. Las pruebas estadísticas revelaron que las universidades de la región sureste lideran en aprobaciones. Las tasas de aprobación más bajas se concentran en la región Norte. La carga de cursos de Contabilidad Aplicada al Sector Público, Teoría Contable, Auditoría Contable resultó ser significativa para los resultados de los estudiantes. Los factores institucionales adoptados en el presente estudio explican en conjunto el 47,40% de la variabilidad en la tasa de aprobación de exámenes. Otros factores que pueden influir son los factores socioeconómicos, de contingencia y externos.

Contribuciones del Estudio: El aporte teórico radica en identificar los factores institucionales que contribuyen al desempeño de los estudiantes en el examen de competencia, para que las IES puedan desarrollar estrategias y revisar sus contenidos para mejorar sus índices de aprobación, considerando que la Teoría de la Función de Producción Educativa propone que el resultado académico es resultado de la combinación de variables docentes, estudiantiles e institucionales. En la práctica, los resultados pueden ser útiles para los coordinadores de cursos de ciencias contables, quienes pueden reflexionar sobre en qué medida los factores institucionales son relevantes para ser considerados en la gestión de los cursos, especialmente en períodos de crisis.

Palabras clave: Factores Institucionales; Desempeño Estudiantil; Examen de Suficiencia Contable.

1 Introdução

A formação do profissional contábil ocorre nas Instituições de Ensino Superior (IES), que possuem como um dos seus objetivos proporcionar ao mercado de trabalho diplomados aptos para o exercício da profissão, desenvolvendo habilidades e competências que ultrapassem os conhecimentos técnicos, proporcionando uma visão multidisciplinar (Lousada & Martins, 2005). Com o objetivo de garantir à sociedade brasileira profissionais com comprovação de um nível médio de conhecimento para atuarem no mercado de trabalho, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu o exame de suficiência contábil. Esse exame é uma prova designada pelo CFC para atestar que os bacharéis adquiriram o conhecimento necessário durante a sua formação para o exercício da profissão (CFC, 2015)

A aprovação no exame de suficiência contábil é requisito para a obtenção do registro profissional como contador. Nesse sentido, as IES se adequaram para garantir a aprovação dos alunos no teste, pois ele é essencial para o registro como contador e para a atuação no mercado (Sena & Sallaberry, 2021). Entretanto, ao analisar os resultados do exame de suficiência é possível observar taxas expressivas de reprovação. Entre 2017 e 2021, a taxa média de aprovação foi de 30,80%.

Diante disso, a preparação qualificada do futuro profissional contador torna-se um desafio para a IES, que requer que os estudantes obtenham capacidades pessoais e profissionais a partir do desenvolvimento de habilidades, competências e valores, e não apenas memorize mecanicamente os conteúdos. É importante que o exame busque explorar questões que despertem para a análise, o senso crítico e a criatividade, contribuindo para que a formação do contador englobe aspectos de gestão e tomada de decisões, e não esteja limitada ao uso de técnicas contábeis. As IES devem priorizar uma formação com postura analítica, crítica e inovadora, que vão além do atendimento às competências e habilidades técnicas do profissional da contabilidade (Pinheiro et al., 2013).

Para obter esse propósito, deve-se analisar os diversos fatores que podem influenciar as instituições na formação dos alunos e o posterior resultado em testes (Amaro & Beuren, 2017). Para a compreensão do rendimento acadêmico discente, geralmente se analisam características ligadas às IES, ao corpo docente, e aos próprios estudantes (Sousa et al., 2019).

O currículo também é um fator institucional que pode afetar o rendimento acadêmico. Este é organizado na forma do Projeto Pedagógico do Curso (PPC), que é um documento que viabiliza o planejamento, organização e a estrutura curricular de um curso, proporcionando o desenvolvimento de habilidades e competências de acordo com as necessidades da profissão (Silva et al., 2017). As disciplinas que compõem o currículo dependem da filosofia educacional, que embasa o planejamento do currículo (Santos & Coimbra, 2018).

Conforme elucidada a Teoria da Função de Produção Educacional (TFPE), adaptada da economia para a área da educação, nas IES ocorrem a transformação de insumos (inputs), relacionados às variáveis discentes, docentes e institucionais, em produtos (outputs) ligados à aprendizagem dos estudantes (Rodrigues et al., 2016). Nessa teoria, que mede a produtividade educacional, as variáveis relacionadas aos discentes, IES, e corpo docente são os insumos, e o produto final seria o rendimento acadêmico, medido, por exemplo, através do resultado em testes padronizados (Hanushek & Woessman, 2014).

O exame de suficiência contábil tem sido objeto de pesquisas recentes, que consideraram os fatores institucionais como possíveis determinantes do rendimento acadêmico (Marçal et al., 2019; Barroso et al., 2020; Silva & Cavalcante, 2021). Dada a relevância de que o exame de suficiência faz parte da história da profissão, onde deve-se obter um desempenho para ser considerado apto para exercer a profissão e efetuar o registro no Conselho Regional (Silva et al., 2024). Ele é um instrumento fundamental para a segurança dos usuários da informação contábil (Lima et al., 2022)

Para isso, torna-se necessário ampliar essa literatura, englobando outros aspectos institucionais que também podem ter relação com o rendimento no exame de suficiência, após o início da divulgação dos dados em 2017. Diante desse contexto, a pergunta que norteia o estudo é: **qual a associação entre fatores institucionais e o rendimento discente no exame de suficiência contábil?** Portanto, o objetivo geral é identificar a associação entre os fatores institucionais e os índices de aprovação das IES no exame de suficiência contábil.

Com essa identificação é possível compreender os pontos que podem ser melhorados para as IES obterem uma maior taxa de aprovação dos discentes no exame. Barroso, Freitas e Oliveira (2020) comentam que pesquisas que relacionam os determinantes do rendimento discente com foco no exame de suficiência contábil, ainda não são vistos com a mesma frequência quanto aqueles voltados para o desempenho estudantil medido pelo Enade.

A presente pesquisa tem como objetivo identificar a relação dos fatores institucionais que podem influenciar no rendimento discente no exame de suficiência contábil, com análise pautada na Teoria da Função de Produção Educacional. Foram considerados os seguintes fatores institucionais: categoria administrativa, organização acadêmica, localidade e destinação de carga horária aos conteúdos exigidos no teste. Utilizaram-se os dados disponibilizados pelo CFC, em que é possível visualizar as IES que fizeram parte do exame, com os respectivos resultados, a região onde está localizada, o tipo de organização acadêmica, e a categoria administrativa. Também foram consultados os sites das IES para localizar o projeto pedagógico do curso, matriz ou grade curricular, a fim de coletar a carga horária destinada às disciplinas para relacionar com o conteúdo do exame. Foram consideradas as IES que com discentes que realizaram o exame de suficiência contábil no período de 2017 a 2021.

Espera-se que os resultados desta pesquisa contribuam para as IES e os respectivos coordenadores de curso, ao entender como fatores institucionais podem influenciar o rendimento dos estudantes no exame de suficiência contábil, sobretudo a relação entre a proximidade dos componentes curriculares do curso e as respectivas cargas horárias adotadas, com as disciplinas exigidas no teste. Pois, proporcionar um melhor entendimento acerca das variáveis que influenciam o rendimento discente amplia a discussão em torno da melhoria do ensino de contabilidade no país (Araújo et al., 2013).

Para a sociedade uma maior porcentagem de aprovação no exame de suficiência, resulta no aumento do número de profissionais regulamentados para exercer a profissão contábil, tão necessária em diversos segmentos do mercado. Essa análise também pode contribuir para que o estudante conheça a proximidade de sua formação com a que é cobrada no teste, fazendo com que busque o aprimoramento necessário para conseguir um rendimento satisfatório, além de realizar melhores escolhas de ingressos nas IES.

Cabe às IES o aperfeiçoamento na formação dos futuros contadores, sendo que, para isso, devem elaborar estratégias que maximizem os pontos fortes, diminuindo as fragilidades, com o objetivo de melhorar o desempenho discente (Silva & Cavalcante, 2021). Nesse sentido,

por meio do resultado desta pesquisa, os coordenadores de curso podem ter subsídios para pensar em melhorias nos currículos das IES, com o intuito de alcançar maior porcentagem de aprovação no exame de suficiência, o que pode resultar no aumento do número de profissionais regulamentados para exercer a profissão contábil, tão necessária em diversos segmentos do mercado.

2 Revisão da Literatura

2.1 Teoria da Função de Produção Educacional

Na economia, a produção está relacionada ao processamento de um conjunto de insumos (inputs), que passam por um processo de transformação, culminando nos produtos finais (outputs) (Kumbhakar, 2011). A fim de alcançar melhores resultados, as organizações precisam escolher os insumos, as quantidades, e o processo de produção que resultarão nos seus produtos acabados (Rodrigues et al., 2016). Assim, a escolha por variáveis de entrada e saída tem como objetivo maximizar o resultado econômico das organizações (White, 2013).

A utilização dessa função no âmbito educacional relaciona as entradas, geralmente ligadas ao ambiente de ensino e aprendizagem, e as saídas definidas em termos de pontuações em testes (Deutsch et al., 2013). Entende-se que na Teoria da Função de Produção Educacional (TFPE), a formação do estudante nas IES é semelhante ao processo produtivo nas organizações empresariais, onde há o uso de ferramentas de ensino e decisões quanto ao desenvolvimento do conhecimento, competências e habilidades, baseadas nas necessidades do ambiente de trabalho no qual o aluno estará inserido após sua formação (Silva & Cavalcante, 2021).

Sobre a adequação dessa teoria econômica à educação, Hanushek e Woessmann (2011) consideram diferentes insumos do processo educacional, e a forma como interferem nos indicadores de educação, sendo equacionada da seguinte forma:

$$T_{it} = f(F^{(t)}, P^{(t)}, R^{(t)}, I^{(t)}, A_i) \quad (1)$$

Na equação, T é o resultado do processo de educação, medido, por exemplo, através do rendimento acadêmico em testes; F relaciona-se com as variáveis discentes como idade, gênero, período escolar em que se encontra, *background* familiar; P representa o efeito dos pares, como o nível da capacidade de aprendizagem dos colegas de classe e o ritmo didático empregado pelo professor; R são recursos escolares, como salários dos professores; I são características ligadas às IES e ao sistema escolar, como a localização, oferta de ensino público ou privado; e A é a capacidade individual do aluno (Hanushek & Woessmann, 2011).

Na equação nota-se o emprego de variáveis ligadas aos alunos e suas famílias, ao sistema escolar e às características das instituições de ensino, que influenciam no resultado discente. Porém, não existe consenso sobre quais variáveis influenciam nesse *output* (Diniz & Corrar, 2011). A escolha pelo indicador de desempenho para a mensuração da eficiência produtiva da IES deve ser realizada com atenção, tendo em vista que o setor educacional é bastante diferenciado pela quantidade de insumos e produtos existentes. Nessa perspectiva, é importante analisar também as condições e ambientes em que as instituições operam, pois podem intervir no resultado final de seu desempenho, como a influência econômica do local

onde estão instaladas, os recursos financeiros disponíveis, se essas instituições são públicas ou privadas, entre outros (Costa et al., 2012).

Em relação aos insumos classificados por Hanushek e Woessmann (2011) este estudo considera as categorias relativas à escola e às instituições, quanto à localização (região em que a IES está inserida), a categoria administrativa (oferta de ensino público ou privado), a organização acadêmica da IES (Universidade, Faculdade, Centro Universitário, Instituto de Ensino Superior) e, no que concerne ao exame externo para aferição do conhecimento, utiliza-se o resultado discente no exame de suficiência contábil.

2.2 Exame de Suficiência do CFC: Caracterização e Rendimento Estudantil

Por meio da Resolução nº 853 de 1999, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu o exame de suficiência como obrigatório para o registro profissional nos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC's). No entanto, essa obrigatoriedade do exame para atuação profissional foi extinta por determinação da justiça em 2005 (Gonzales & Filho, 2017). A Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, no art. 12 instituiu a volta de tal exigência, com efeitos a partir de 2011. Para se inscrever no teste, o candidato deveria estar cursando o último ano do curso ou já ter concluído a graduação em Ciências Contábeis.

O resultado no exame de suficiência é um dos mecanismos de que as IES dispõem para propiciar melhoria na qualidade do ensino (Bugarim et al., 2014). O teste é um mecanismo de asseguração de que os estudantes nele aprovados disponham dos conhecimentos e habilidades que o diploma que receberam pressupõe (Miranda et al., 2017). Entretanto, apesar disso, é identificado um baixo desempenho geral nos estudantes no exame.

Existe pouco preparo por parte de alguns estudantes para a realização do exame (Figueiredo et al., 2017). Alguns deles justificados pela rotina de trabalho – já que, em geral, os alunos trabalham e possuem menor tempo para dedicação aos estudos – e aspectos ligados à família, como a motivação para o estudo, ou o fato de os estudantes serem mães e pais, o que resultava em um menor tempo de dedicação para estudar (Silva & Barbosa, 2018). A união dos aspectos ligados à escola, ao corpo docente e as características dos próprios estudantes e suas famílias influenciam no resultado discente em testes, reforçando o que preconiza a TPFE (Hanushek & Woessmann, 2011)

Algumas impressões sobre o exame indicam que ele proporciona valorização profissional e colabora para selecionar os profissionais mais capacitados (Galvão, 2016). Porém, existe a necessidade de uma melhor adequação do teste à realidade empresarial (Galvão, 2016). Os estudantes consideram que os docentes precisam discutir mais pontualmente sobre essa temática em sala de aula (Silva & Barbosa, 2018), dada a sua importância como exame de qualificação para avaliação das capacidades dos profissionais que irão atuar no mercado.

As disciplinas cobradas pelo CFC, de acordo com os editais do exame de 2017 a 2021, para validar a atuação profissional, estão elencadas na Tabela 1.

Tabela 1*Conteúdos exigidos no exame de suficiência contábil*

Conteúdo	Quantidade de Questões
Auditoria Contábil	2
Contabilidade Aplicada ao Setor Público	3
Contabilidade de Custos	4
Contabilidade Geral	17
Contabilidade Gerencial	2
Controladoria	1
Legislação e Ética Profissional	4
Língua Portuguesa Aplicada	2
Matemática Financeira e Estatística	2
Noções de Direito e Legislação Aplicada	3
Perícia Contábil	2
Normas Brasileiras de Contabilidade	4
Teoria da Contabilidade	4
Total	50

Fonte: Adaptado do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Na Tabela 1, evidencia-se que a disciplina mais cobrada no exame se refere ao núcleo de Contabilidade Geral que aborda conceitos e práticas que fazem parte de todos os ramos da contabilidade (Sena & Sallaberry, 2021). Acredita-se que dentre os conteúdos exigidos, os que precisam de uma maior dedicação são as disciplinas de Custos, Normas, Contabilidade Geral e Auditoria (Silva & Barbosa, 2018). Entretanto, há indícios de que o conteúdo cobrado no exame não está alinhado com o que se espera da formação contábil (Pinheiro et al., 2013). Isso acende um alerta para que as IES priorizem uma formação com postura analítica, crítica e inovadora, que se alinhem com as competências e habilidades técnicas do profissional da contabilidade (Pinheiro et al., 2013).

2.3 Fatores Institucionais

Sobre os fatores que influenciam o rendimento estudantil, entende-se que podem estar relacionados à trajetória discente, à qualidade do corpo docente e às variáveis da IES – estas últimas, tais como localização, domínio público ou privado e infraestrutura física (Hanushek & Woessmann, 2014). As melhorias realizadas em qualquer um desses quesitos pode influenciar positivamente a qualidade do ensino e, conseqüentemente, o resultado discente em testes padronizados.

Alguns fatores institucionais podem ter influência nos resultados obtidos pelos estudantes no Exame de Suficiência. Marçal et al. (2019) buscaram investigar se o desempenho dos estudantes de Ciências Contábeis no Exame de Suficiência do CFC varia de acordo com as características das IES brasileiras, propondo três possíveis discrepâncias para o desempenho, sendo elas: categorias administrativas, organizações acadêmicas e regiões demográficas.

Na pesquisa de Marçal et al. (2019) em relação às categorias administrativas, as IES públicas apresentaram uma média de aprovação no Exame de Suficiência superior à das IES privadas, no tocante às organizações acadêmicas, as universidades estão no topo do ranking de aprovação, mas não há uma diferença estatisticamente significativa em relação aos centros universitários, que ocupam a segunda posição, quanto as regiões demográficas, a região Sul apresentou os melhores resultados. No entanto, a região Sudeste, que ficou em segundo lugar no ranking, não é estatisticamente diferente da região líder (Marçal et al., 2019).

Corroborando com esses achados. Paines e Ott (2018) examinaram o desempenho dos egressos do curso de Ciências Contábeis e identificaram que os egressos da Região Sul apresentaram em geral uma média maior de aprovação nos exames, concluindo que existe uma diferença em termos de conhecimento por parte dos egressos do curso de Ciências Contábeis e que o desempenho das IES da Região Sul e Sudeste contribuíram positivamente para a média geral de aprovação no exame de suficiência do CFC.

Silva e Cavalcante (2021) constataram que os melhores resultados foram registrados nos cursos das IES federais, enquanto os piores resultados no exame ocorreram nos cursos das IES do Norte, confirmando que os melhores desempenhos estão nas universidades federais do Sul e Sudeste, enquanto a Região Norte apresenta os piores resultados. Sobre a aproximação dos currículos das IES aos conteúdos exigidos no exame de suficiência, sabe-se apenas que, em relação a disciplina de Contabilidade Geral, não foi encontrada relação entre a destinação maior ou menor de carga horária para essa disciplina com o rendimento dos respectivos estudantes no teste.

Os estudos que relacionam os determinantes do rendimento com foco no exame de suficiência contábil ainda são incipientes (Barroso et al., 2020). Dessa forma, apesar de alguns resultados identificados na literatura sobre o tema, cabe uma ampliação na investigação acerca dos fatores institucionais que estão relacionados com o rendimento no exame. Assim, o presente estudo pretende reforçar esses achados e adicionar variáveis a essa discussão.

3 Procedimentos Metodológicos

O objetivo geral desta pesquisa é identificar a associação entre os fatores institucionais e os índices de aprovação das IES no exame de suficiência contábil. Neste trabalho, os documentos referentes ao projeto pedagógico do curso, matrizes curriculares ou às grades curriculares de acesso público estão presentes nos *sites* oficiais das instituições. Na página do CFC (<https://cfc.org.br/>) foi possível coletar os editais dos exames de 2017 a 2021 para averiguação dos conteúdos exigidos. Além disso, estão disponíveis no *site* do CFC o número de questões cobradas por conteúdo, as aprovações por IES, e os dados por região.

A população da amostra refere-se às instituições públicas e privadas de ensino superior que ofertam o curso de Ciências Contábeis, participantes das edições do exame de suficiência contábil de 2017 a 2021, organizadas na forma de Universidades, Faculdades, Centros Universitários, e Institutos de Ensino Superior. Os dados por IES passaram a ser disponibilizados pelo CFC a partir de 2017, fato que justifica o período inicial para tratamento dos dados da pesquisa.

Foram selecionadas 278 IES, que disponibilizaram o projeto pedagógico do curso, matriz ou grades curricular para acesso ao público. Para a seleção da amostra, foram observados os critérios de ter participado de todas as edições do exame, no período de 2017 a 2021, e

possuir ao menos dez participantes presentes em cada edição. Assim, após a aplicação desses critérios, resultou-se em uma amostra composta por 142 IES, sendo 40 da região Nordeste, 39 do Sudeste, 28 do Sul, 18 do Norte e 17 do Centro-Oeste, conforme mostra a Tabela 2:

Tabela 2

Distribuição das IES da amostra da pesquisa por Região Brasileira

Regiões Brasileiras	Organização Acadêmica	Quantidade	Porcentagem
Sul	Universidades	21	14,79%
	Centros Universitários	2	1,41%
	Faculdades	4	2,82%
	Institutos de Ensino Superior	1	0,70%
Total Região Sul		28	
Sudeste	Universidades	18	12,68%
	Centros Universitários	16	11,27%
	Faculdades	5	3,52%
	Institutos de Ensino Superior	0	0,00%
Total Região Sudeste		39	
Centro-Oeste	Universidades	4	2,82%
	Centros Universitários	4	2,82%
	Faculdades	7	4,93%
	Institutos de Ensino Superior	2	1,41%
Total Região Centro-Oeste		17	
Nordeste	Universidades	14	9,86%
	Centros Universitários	4	2,82%
	Faculdades	19	13,38%
	Institutos de Ensino Superior	3	2,11%
Total Região Nordeste		40	
Norte	Universidades	5	3,52%
	Centros Universitários	4	2,82%
	Faculdades	8	5,63%
	Institutos de Ensino Superior	1	0,70%
Total Região Norte		18	
Total		142	100%

Fonte: *Dados da Pesquisa.*

As estatísticas de participantes e de aprovação no exame de suficiência por IES no período de 2017 a 2021 estão disponíveis no site do CFC, além dos editais do exame para averiguação dos conteúdos que foram exigidos nas provas. Com o intuito de caracterizar a amostra, inicialmente foi realizada a análise descritiva dos dados. O *software* Excel® foi utilizado para calcular a porcentagem de aprovação em cada ano e a média entre os anos de 2017 e 2021, por cada IES, região demográfica, tipo de organização acadêmica e categoria administrativa.

Destaca-se que das 142 IES, 87 disponibilizaram apenas a grade curricular para acesso ao público, 45 o projeto pedagógico, e 10 a matriz curricular. A grade curricular fornece apenas o nome da disciplina e a quantidade de horas destinadas, sem especificar os conteúdos abordados. Dessa forma, a interpretação foi realizada tendo por base apenas o nome da disciplina. A fim de minimizar os problemas de alocação da carga horária às disciplinas abordadas no teste, realizou-se a consulta ao edital do exame, que especifica quais conteúdos cada disciplina abrange. Assim, foi possível observar se as matérias guardavam correspondência com os conteúdos discriminados no edital do exame de suficiência contábil.

Tabela 3

Classificação dos conteúdos cobrados no exame de suficiência contábil de acordo com o currículo das IES

Disciplinas Cobradas no Exame	Conteúdos Abrangidos nos Currículos das IES
Contabilidade Geral	Noções de Contabilidade Contabilidade I, II, III, IV Contabilidade Introdutória Contabilidade Intermediária Contabilidade Avançada Estrutura das Demonstrações Contábeis Fundamentos da Contabilidade Demonstrações Contábeis Escrituração das Demonstrações Contábeis Contabilidade Empresarial Relatórios Contábeis Estrutura e Elaboração das Demonstrações Contábeis
Contabilidade de Custos	Contabilidade de Custos I e II Práticas Contábeis em Custos Fundamentos de Custos
Contabilidade Aplicada ao Setor Público	Contabilidade Aplicada ao Setor Público Contabilidade Pública I e II Contabilidade e Orçamento Público Contabilidade Governamental
Contabilidade Gerencial	Análise das Demonstrações Contábeis Contabilidade Gerencial I e II Gestão e Análise de Custos Análise Financeira de Custos
Controladoria	Controladoria Orçamento Empresarial Planejamento Estratégico Controle Orçamentário Sistemas de Informações Gerenciais/Contábeis Gestão da Informação e Processo Decisório Administração Financeira e Orçamentária
Direito e Legislação Aplicada	Direito Empresarial Direito Tributário Direito Trabalhista Instituições de Direito Público e Privado Fundamentos de Direito Introdução ao Estudo do Direito Legislação Social e do Trabalho

	Legislação Tributária Legislação Empresarial Rotinas Trabalhistas Aplicadas a Contabilidade Legislação Trabalhista Direito Comercial
Matemática Financeira e Estatística	Matemática Financeira I e II Estatística I e II Métodos Quantitativos Aplicados a Contabilidade
Teoria da Contabilidade	Teoria da Contabilidade Evolução do Pensamento Contábil Estrutura Conceitual
Legislação e Ética Profissional	Legislação Profissional Ética Profissional Legislação e Ética Profissional Filosofia e Ética Sociedade e Ética
Normas Brasileiras de Contabilidade	Normas Brasileiras de Contabilidade
Auditoria Contábil	Auditoria I e II Auditoria Contábil Auditoria Independente
Perícia Contábil	Perícia I e II Perícia Contábil
Língua Portuguesa Aplicada	Língua Portuguesa Ortografia e Interpretação de Texto Interpretação e Produção de Textos

Fonte: *Dados da Pesquisa.*

A disciplina de Normas Brasileiras de Contabilidade, nos currículos das IES, estava contida na disciplina de Contabilidade Geral, Teoria da Contabilidade ou, ainda, em Auditoria Contábil. Todavia, nessas circunstâncias, as horas dessa disciplina não foram consideradas na análise, pela impossibilidade de calcular a destinação de carga horária para esse conteúdo específico. Nos casos em que o currículo discriminava a disciplina e as horas correspondentes, o cálculo foi realizado normalmente.

Para tratamento estatístico dos dados, foram realizados testes estatísticos pelo *software* R, conforme Tabela 4:

Tabela 4

Descrição dos testes utilizados para os itens analisados

Item Analisado	Teste
Categoria Administrativa	Teste ANOVA Teste de Shapiro-Wilk Teste de Wilcoxon
Organização Acadêmica	Teste ANOVA Teste de Shapiro-Wilk Teste de Kruskal-Wallis Teste de Dunn
Região Demográfica	Teste ANOVA Teste de Shapiro-Wilk

	Teste de Kruskal-Wallis Teste de Dunn
Carga Horária	Análise de Regressão Linear Múltipla
COVID - 19	Teste ANOVA Teste de Shapiro-Wilk Teste de Wilcoxon
Aplicação <i>online</i> do exame	Teste ANOVA Teste de Shapiro-Wilk Teste de Wilcoxon

Fonte: *Dados da pesquisa.*

Para descrever a relação entre categoria administrativa (pública e privada), organização acadêmica (Universidade, Faculdade, Centro Universitário, Instituto de Ensino Superior), região de localidade das IES e rendimento discente no exame de suficiência contábil e identificar os índices de aprovação durante a pandemia e do rendimento discente na aplicação da prova online na primeira edição de 2020, tornou-se necessário, primeiramente, a utilização da Análise de Variância (ANOVA) e o Teste de Shapiro-Wilk para verificar se os dados apresentavam distribuição normal.

Os dados da amostra da pesquisa, de acordo com o resultado do Teste de Shapiro-Wilk, não seguem distribuição normal, fato que descartou a utilização da ANOVA para continuidade da realização dos testes. Nos casos em que há duas variáveis no experimento, foi utilizado o Teste de Wilcoxon, um método não paramétrico que compara duas amostras, com objetivo de verificar se existem diferenças significativas entre elas (Bussab & Morettin, 2010).

Para os dados referentes à organização acadêmica e região demográfica, que possuem, respectivamente, quatro e cinco variáveis, foram utilizados o Teste de Kruskal-Wallis e o Teste de Dunn. O Teste de Kruskal-Wallis é um teste não paramétrico, que compara três ou mais amostras independentes, verificando se há diferença estatisticamente significativa em pelo menos dois deles. Em seguida é utilizado o Teste de Dunn, para identificar qual ou quais grupos apresentam as diferenças verificadas pelo Teste de Kruskal-Wallis (Hoffmann, 2016).

Na averiguação da relação entre a carga horária por conteúdo nos currículos das IES e os índices de aprovação no exame de suficiência contábil, empregou-se a Análise de Regressão Linear Múltipla, que quantifica a relação entre as variáveis permitindo perceber quais disciplinas tiveram um maior impacto no resultado acadêmico no exame (Hoffmann, 2016).

Para todos os testes estatísticos apresentados a seguir, foram realizados, primeiramente, o teste ANOVA e o teste de Shapiro-Wilk, a um nível de confiança de 95%, constatando que os resíduos da amostra não seguem distribuição normal ($p\text{-valor} < 0,000001$). Dessa forma, foram empregados testes estatísticos de acordo com os dados.

Na comparação entre os anos, foi utilizado foi realizado o Teste de Kruskal-Wallis mostrando que há diferença significativa na porcentagem mediana de aprovação entre os anos de realização do exame ($p\text{-valor} < 0,00001$).

4 Resultados e Análises

A Tabela 5 apresenta os resultados do teste de Dunn, realizado para comparar as taxas medianas de aprovação nos diferentes anos analisados. Esse teste estatístico foi aplicado com o

objetivo de identificar se existem diferenças significativas entre as medianas das taxas de aprovação ao longo dos anos, utilizando um nível de significância de 5%.

Tabela 5

Resultado do teste de Dunn nos anos analisados

Anos	Taxa mediana de aprovação
2017	28,57% ^a
2018	38,51% ^b
2019	38,38% ^b
2020	29,17% ^a
2021	23,61% ^a

Nota: Anos que apresentam pelo menos uma letra em comum indicam taxas de aprovação mediana estatisticamente iguais pelo Teste Dunn a 5% de significância.

Fonte: *Dados da pesquisa.*

As letras representadas próximo às porcentagens medianas de aprovação na Tabela 5 indicam se há ou não diferença estatística entre as medianas. Letras iguais indicam que não há diferença, e letras diferentes, que há diferença estatística entre as medianas. A Tabela 5 revela que, de acordo com o resultado do Teste Dunn, o ano de 2017 não apresentou diferença estatisticamente significativa com os anos de 2020 e 2021. Já os anos de 2018 e 2019 apresentaram diferença estatisticamente significativa em relação aos anos de 2017, 2020 e 2021, apresentando porcentagens medianas de aprovação mais altas. Os anos de 2018 e 2019 não apresentaram diferença estatística nas medianas de aprovação entre si.

Nos resultados da tabela 5 é possível observar uma baixa taxa mediana de aprovação o que pode ressaltar a pesquisa de Figueiredo et al. (2017) no que diz respeito ao pouco preparo dos estudantes. Dessa maneira, corrobora com o achado de Silva e Barbosa (2018) sobre o posicionamento dos estudantes sobre o exame, de que se precisa discutir mais pontualmente sobre esse tema nas salas de aulas. Além disso nota-se que nos anos afetados pela pandemia da COVID-19 (2020 e 2021), a mediana de aprovação não apresentou diferença estatisticamente significativa com o ano de 2017. Por outro lado, em relação aos anos de 2018 e 2019, a mediana é estatisticamente menor nos anos afetados pela pandemia.

Por categoria administrativa foi realizado o teste de Wilcoxon para verificar se as médias dos dois grupos possuem diferença estatística, conforme Tabela 6:

Tabela 6

Resultado do teste de Wilcoxon por categoria administrativa

Categoria Administrativa	Taxa Média de Aprovação	p-valor
Pública	55,34% ^a	<0,000001
Privada	28,96% ^b	

Nota: Categorias Administrativas que apresentam pelo menos uma letra em comum indicam taxas de aprovação média estatisticamente iguais pelo Teste de Wilcoxon a 5% de significância.

Fonte: *Dados da pesquisa.*

O resultado obtido pelo Teste de Wilcoxon indica que as porcentagens médias de aprovação, nos anos de 2017 a 2021 na amostra analisada, possuem diferença estatisticamente

significativa ($p\text{-valor} > 0,00001$), demonstrando que o resultado de aprovação no exame de suficiência contábil é maior nas IES de categoria administrativa pública em comparação as privadas.

Na verificação da diferença estatística entre as organizações acadêmicas, foi utilizado o teste de Kruskal-Wallis, onde foi possível observar que a amostra possui médias de aprovação diferentes ($p\text{-valor} < 0,00001$). O Teste de Dunn foi utilizado para identificar quais grupos são diferentes entre si, de acordo com a Tabela 7:

Tabela 7

Resultado do teste de Dunn por organização acadêmica

Organizações Acadêmicas	Taxa média de aprovação
Universidades	48,57% ^a
Centros Universitários	30,10% ^b
Faculdades	22,88% ^c
Institutos de Ensino Superior	20,16% ^c

Nota: Organizações Acadêmicas que apresentam pelo menos uma letra em comum indicam taxas de aprovação média estatisticamente iguais pelo Teste Dunn a 5% de significância.

Fonte: *Dados da pesquisa.*

Entrando em acordo com o estudo de Marçal et al. (2019) sobre a diferença de resultado variando de acordo com as características das organizações. O Teste de Dunn indicou que as porcentagens médias de aprovação das IES do tipo Universidades são maiores que as outras organizações acadêmicas. Os Centros Universitários conseguem melhores índices que as Faculdades e os Institutos de Ensino Superior. Estes dois últimos grupos não apresentaram diferença estatisticamente significativa entre si.

Para verificação da diferença estatística nas porcentagens médias de aprovação entre as regiões brasileiras na amostra analisada, foi realizado o teste de Kruskal-Wallis que indicou que existe diferença significativa da média de aprovação entre os anos de realização do exame ($p\text{-valor} < 0,00001$). Dessa forma, foi utilizado o Teste de Dunn para verificação de quais grupos divergem da média dos demais. A Tabela 8 mostra o resultado do Teste Dunn:

Tabela 8

Resultado do teste de Dunn por região brasileira

Região	Taxa Média de Aprovação
Sul	48,01% ^a
Sudeste	40,83% ^b
Centro-Oeste	35,12% ^c
Nordeste	34,74% ^c
Norte	24,33% ^d

Nota: Regiões que apresentam pelo menos uma letra em comum indicam taxas de aprovação média estatisticamente iguais pelo Teste Dunn a 5% de significância.

Fonte: *Dados da pesquisa.*

Corroborando com o resultado obtido por Paines e Ott (2018), observa-se que a média de porcentagem de aprovação da região Sul é estatisticamente maior que as demais

regiões. A região Sudeste consegue melhores resultados que a região Centro-Oeste, Nordeste e Norte. As médias das regiões Centro-Oeste e Nordeste não apresentam diferença estatisticamente significativa. Além disso, essas localidades apresentaram médias maiores que a região Norte, que exibiu o pior resultado entre as regiões afirmando o achado do estudo de Silva e Cavalcante (2021).

Os trabalhos anteriores sobre o tema e o resultado encontrado na pesquisa, convergem para uma tendência de que as organizações do tipo universidades, de categoria administrativa pública e localizadas nas regiões Sul e Sudeste, conseguem índices de aprovação superiores no exame de suficiência contábil. Essas características institucionais estão ligadas aos fatores das instituições de ensino, representadas pela letra “I” na função de produção educacional, capazes de intervir no resultado discente em testes (Hanushek & Woessmann, 2011).

Quanto aos fatores socioeconômicos da região, Sprenger et al. (2019) e Fagundes et al. (2020) destacam o IDH, que une fatores ligados a renda, longevidade e educação, como uma variável significativa que apresentou correlação com o índice de aprovação no exame de suficiência contábil nos estudos realizados por eles. Sprenger et al. (2019) destaca também a renda per capita e o Produto Interno Bruto (PIB) regional como fatores significativos para explicar os resultados discentes no exame de suficiência contábil.

Esses fatores podem explicar os rendimentos superiores obtidos pelas regiões Sul e Sudeste. De acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE (2020), os Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais (Sudeste), Rio Grande do Sul e Paraná (Sul) representam a maior participação no PIB brasileiro de 2002 a 2020. Os estados com menor participação são Tocantins, Amapá, Acre e Roraima, todos localizados na região Norte.

Somado às questões econômicas regionais, o currículo da IES é um fator que pode influenciar no rendimento discente em testes padronizados. De acordo com Hanushek (1979), os currículos pedagógicos das IES representam insumos na função de produção educacional e, dessa forma, sua elaboração e aplicação em sala-de-aula podem impactar no rendimento discente em exames.

Para compreensão da relação da destinação da carga horária pelas IES com os conteúdos cobrados no exame de suficiência contábil e o rendimento discente no teste, foi realizada a Análise de Regressão Linear Múltipla. O teste considerou também outras variáveis que possuem relação com o resultado obtido na análise curricular, relacionados a região, organização acadêmica, e categoria administrativa, conforme Tabela 9:

Tabela 9

Análise de regressão linear múltipla dos componentes curriculares

Variável	Estimativa	p-valor
Intercepto	3.440e-01	< 2e-16***
Contabilidade Aplicada ao Setor Público	3.823e-04	1.84e-05***
Teoria da Contabilidade	4.580e-04	0.000146***
Auditoria Contábil	6.440e-04	1.11e-11***
Perícia Contábil	-1.862e-03**	< 2e-16***
Língua Portuguesa Aplicada	-4.727e-04**	6.22e-07***
Região - Nordeste	-2.581e-02**	0.015788*
Região - Norte	-1.048e-01**	< 2e-16***

Região - Sudeste	4.257e-02	0.000198***
Região - Sul	5.230e-02	2.42e-05***
Organização Acadêmica - Faculdade	-7.553e-02**	2.80e-15***
Organização Acadêmica - Instituto de Ensino	-7.561e-02**	1.55e-06***
Organização Acadêmica - Universidade	3.740e-02	0.000449***
Categoria - Pública	1.822e-01	< 2e-16***

** Coeficientes negativos indicam uma relação inversa com taxa de aprovação.

* Correlação significativa ao nível de 0,05.

*** Correlação significativa ao nível de 0,01.

R² ajustado: 0,71.

Fonte: *Dados da pesquisa.*

As disciplinas que possuem relação com o rendimento discente no teste são Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Teoria da Contabilidade, Auditoria Contábil, Perícia Contábil e Língua Portuguesa Aplicada. A Análise de Regressão Linear Múltipla considerou, juntamente com a análise dos conteúdos, fatores que possuem interferência no resultado, como a região, a organização acadêmica e a categoria administrativa. O coeficiente de correlação múltipla (R²) foi 0,71; ou seja, a combinação desses fatores explica 71% do resultado obtido no exame de suficiência pelas IES da amostra da pesquisa.

A destinação de carga horária para os conteúdos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Teoria da Contabilidade e Auditoria Contábil indicam uma relação direta com a taxa de aprovação, ou seja, quanto maior a destinação de carga horária para esses conteúdos, maiores tendem a ser os índices de aprovação discente no exame de suficiência contábil. Em paralelo, a região Sul possui, nos anos analisados, a maior destinação de carga horária aos conteúdos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Auditoria Contábil, em comparação as outras regiões. Ademais, é a região com maiores índices de aprovação no exame. Para o conteúdo de Teoria da Contabilidade, o Norte destina a maior quantidade de horas, seguido da região Sul. Por outro lado, as disciplinas de Perícia Contábil e Língua Portuguesa Aplicada, possuem relação inversa com o rendimento discente no teste, ou seja, quanto maior a destinação de carga horária para esses conteúdos, menor tende a ser os índices de aprovação no exame de suficiência.

O conteúdo de Perícia Contábil apresenta maior quantidade de horas destinadas no currículo das IES localizadas no Nordeste, que conseguiu superar a porcentagem média de aprovação, nos anos analisados, apenas da região Norte. Para o conteúdo de Língua Portuguesa Aplicada, a região Centro-Oeste destina a maior quantidade de horas. A menor carga horária para essa disciplina encontra-se nos currículos das IES localizadas na região Sul, que possui os maiores índices de aprovação.

Por outro lado, foi possível observar nos currículos das IES, para além dos conteúdos exigidos no exame de suficiência contábil, a formação de um perfil de contador voltado para área gerencial, com foco também nos conteúdos relacionados a: Agronegócio, importante ramo para a economia do país; Contabilidade Ambiental; Psicologia Organizacional; Sociologia; e conteúdos voltados para a área de Tecnologia da Informação.

Para analisar o resultado no exame de suficiência no período da pandemia da COVID-19 foram consideradas as edições de 2/2020, 1/2021 e 2/2021. A primeira edição de 2020 foi analisada separadamente, pois foi realizada de forma online, o que poderia prejudicar a

interpretação dos dados. Para análise dos resultados durante a COVID-19 foi utilizado o Teste de Wilcoxon, considerando as medianas de aprovação, para verificar se há diferença na mediana dos grupos analisados, conforme Tabela 10:

Tabela 10

Resultado do teste de Wilcoxon considerando o período de Covid-19

COVID-19	Taxa Mediana de Aprovação	p-valor
Não	33,33%	<0,000001
Sim	25,16%	

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado do Teste de Wilcoxon revela que há diferença estatisticamente significativa nas medianas de aprovação dos candidatos no período anterior e no afetado pela pandemia do COVID-19 ($p\text{-valor} < 0,000001$). Dessa forma, percebe-se que as porcentagens medianas de aprovação anteriores à pandemia são maiores que no período afetado pela COVID-19. Nas edições 2/2020, 1/2021 e 2/2021, a região Norte possui médias de aprovação bem abaixo das outras regiões. Na edição 1/2021, a região Norte da amostra obteve apenas 10,98% de aprovação, enquanto as IES da região Sul do mesmo período aprovaram 37,25% em média dos candidatos presentes.

Hanushek e Woessmann (2014) abordam que a localização da IES e o acesso discente a recursos tecnológicos e econômicos são insumos da TFPE que podem interferir no desempenho discente em testes padronizados, como observado na pesquisa. Ademais, no período de pandemia, a interação entre professores e estudantes foi prejudicada pelo ambiente online, onde muitos discentes deixavam as câmeras desligadas, conforme relatam Alves et al. (2021).

Para verificar se os resultados do exame de suficiência da edição 1/2020, realizada online, diverge dos demais, foi aplicado o Teste de Wilcoxon para identificar se há diferença estatística significativa entre a mediana dos dois grupos, conforme Tabela 11:

Tabela 11

Resultado do teste de Wilcoxon considerando o período de prova online e presencial

Prova	Taxa Mediana de Aprovação	p-valor
Presencial	30,77%	<0,000001
Online	42,86%	

Fonte: Dados da pesquisa.

O resultado do Teste de Wilcoxon indica que a mediana dos grupos analisados possui diferença estatisticamente significativa ($p\text{-valor} < 0,000001$). Dessa maneira, a porcentagem mediana de aprovação na edição 1/2020 aplicada de forma online foi maior que as edições realizadas de forma presencial (1/2017, 2/2017, 1/2018, 2/2018, 1/2019, 2/2019, 1/2020, 1/2021 e 2/2021). O resultado pode deixar dúvidas quanto à efetividade da prova aplicada de forma online, já que na segunda edição de 2020, na amostra analisada, os índices médios de aprovação reduziram, em todas as regiões geográficas, em mais de 10%.

De forma análoga, os resultados obtidos por todas as IES que realizaram a primeira edição de 2020, de acordo com CFC (2020), mostram uma média de aprovação de 38,19% e na segunda edição de 2020, realizada de forma presencial, houve redução para 24,26%. A edição 2/2019 ficou com média de 33,64% de aprovados, ainda abaixo da obtida na primeira edição de 2020, mesmo com 465 candidatos eliminados durante a 1/2020, devido a irregularidades.

5 Considerações Finais

O objetivo geral da pesquisa consistiu em identificar a associação entre os fatores institucionais e os índices de aprovação das IES no exame de suficiência contábil, à luz da Teoria da Função de Produção Educacional. Para tanto, tendo como base os anos analisados na pesquisa, de 2017 a 2021, os resultados discentes no teste no período de pandemia pela COVID-19 também foram considerados. Os fatores institucionais considerados no estudo foram: categoria administrativa da IES, organização acadêmica, região demográfica, currículo pedagógico. Os testes estatísticos empregados analisaram essas variáveis com o rendimento discente no exame de suficiência contábil.

Conforme a função de produção educacional, os fatores ligados à localização da IES, à categoria administrativa, à forma de organização acadêmica e ao currículo pedagógico podem interferir no resultado discente em testes. Os resultados do estudo, juntamente com pesquisas anteriores sobre o tema, apontam as universidades públicas localizadas nas regiões Sul e Sudeste como os melhores rendimentos no exame de suficiência contábil. Ao demonstrar a superioridade da região Sul no rendimento discente no exame, o estudo pode contribuir para o direcionamento de políticas educacionais que visem melhorar os resultados estudantis em regiões menos favorecidas economicamente, como a Norte.

Tendo em vista que as variáveis estudadas na pesquisa, ligadas à categoria administrativa, organização acadêmica e à localidade da IES, não são passíveis de alterações. Os coordenadores de curso e professores podem incluir nas aulas a resolução de questões do teste, desde os primeiros períodos do curso, visando um melhor preparo discente. Além disso, o docente pode estimular o debate de temas práticos que estimulem o raciocínio crítico do aluno.

Em relação a destinação de carga horária aos conteúdos exigidos no exame de suficiência contábil, a Análise de Regressão Linear Múltipla revelou que os conteúdos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Teoria da Contabilidade, Auditoria Contábil, Perícia Contábil e Língua Portuguesa Aplicada se mostraram relevantes para explicar os resultados discentes no exame de suficiência. Os três primeiros estão diretamente relacionados aos índices de aprovação, ou seja, quanto maior a carga horária, maior tende a ser a aprovação discente, enquanto a carga horária dos conteúdos de Perícia Contábil e de Língua Portuguesa Aplicada, são inversamente proporcionais as porcentagens médias de aprovação.

Os resultados obtidos no período da pandemia de COVID-19 mostraram que na edição *online* houve aumento da porcentagem média de aprovação, em relação às edições anteriores aplicadas de forma presencial. Além disso, nos exames aplicados de forma presencial durante a pandemia pela COVID-19, a média de aprovação foi estatisticamente menor em relação aos outros anos, sem considerar a primeira edição de 2020. Esses fatos levam a questionamentos sobre a verificação de consultas não permitidas durante a prova *online*, já que na edição presencial 2/2020 nota-se uma queda da porcentagem média de aprovação de 13,47% em relação a 1/2020, e de 18,75% em comparação a primeira edição de 2021.

Com base nos resultados, os coordenadores de curso, podem rever a elaboração do currículo junto aos professores e núcleo discente, a fim de alcançar porcentagens mais altas de aprovação no exame de suficiência contábil, tendo em vista a carga horária das disciplinas que se mostraram relevantes para explicar o resultado discente no exame de suficiência contábil. Ademais, os estudantes podem buscar o aprimoramento necessário para conseguir a aprovação no exame de suficiência, a partir da análise da carga horária e disciplina. O discente pode escolher ingressar em IES que possui melhores índices de aprovação no exame de suficiência de acordo com as características institucionais que se mostraram relevantes nesta pesquisa.

Uma limitação da pesquisa refere-se ao fato de que, das 142 IES analisadas, 87 (61,26%) disponibilizaram apenas a grade curricular para acesso ao público. Como a grade fornece apenas o nome da disciplina e a carga horária destinada, a interpretação dos conteúdos e a alocação de horas foi realizada de acordo com o nome da disciplina, o que pode conter viés pela falta de informação completa. Além disso, houve IES não disponibilizaram o currículo pedagógico para acesso ao público, não participaram de todas as edições do exame de 2017 a 2021 e/ou contaram com menos de dez participantes por edição, fatores que reduziram a amostra da pesquisa.

Como sugestões para estudos futuros, outros fatores podem ser considerados para explicar o rendimento discente no exame de suficiência contábil, como fatores econômicos da região relacionados ao IDH, renda per capita, e ao PIB. Além disso, outras variáveis institucionais, como exemplo, o Conceito Preliminar do Curso (CPC), infraestrutura das salas de aula, nota obtida no Enade, podem revelar significância estatística para explicar o resultado discente em testes. Somado a isso, tendo em vista a função de produção educacional, que considera variáveis ligadas ao aluno, ao docente e às instituições, outras pesquisas podem considerar fatores relacionados aos estudantes, como horas de estudo, estado civil, renda familiar, e aos docentes, como titulação acadêmica e experiência profissional, como forma de para explicar o rendimento discente no exame de suficiência contábil.

Referências

Alves, N. J. F., Moreira, M. A., de Souza Penin, A. C., & Júnior, P. D. L. L. (2021). Efeitos da pandemia na educação superior: Visão síntese de docentes de ciências contábeis com base na teoria da aprendizagem mediada por tecnologia. *Revista de Informação Contábil*, 15, 1-17. <https://doi.org/10.34629/ufpe-iscal/1982-3967.2021.v15.e-021011>

Amaro, H. D., & Beuren, I. M. (2018). Influência de fatores contingenciais no desempenho acadêmico de discentes do curso de Ciências Contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 12(1). <https://doi.org/10.17524/repec.v12i1.1581>

Araújo, E. A. T., Camargos, M. A. de, Camargos, M. C. S., & Dias, A. T. (2013). Desempenho acadêmico de discentes do curso de ciências contábeis: Uma análise dos seus fatores determinantes em uma IES privada. *Contabilidade Vista & Revista*, 24(1), 60–83. <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1181>

Barroso, D. V.; Freitas, S. C. de.; & Oliveira, J. S. C. de. (2020). Exame do CFC e educação contábil: Análise das características das IES e seus índices de aprovação. *Revista de*

Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), 14(1), 100-117.

<https://doi.org/10.17524/repec.v14i1.2470>

Bugarim, M. C. C., Rodrigues, L. L., Pinho, J. C. da C., & de Machado, D. Q. (2014). Análise histórica dos resultados do exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 6(1). <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v6i1.33455>

Bussab, W. D. O., & Morettin, P. A. (2010). *Estatística básica*. 6. ed. Saraiva Conselho Federal de Contabilidade (CFC). (s. d.). *Relatórios estatísticos do Exame de Suficiência*. <https://cfc.org.br/registro/exame-de%20suficiencia/relatorios-estatisticos-do-exame-de-suficiencia/>

Conselho Federal de Contabilidade (CFC). *Resolução nº 1.486, de 15 de maio de 2015*. Regulamenta o exame de suficiência.

https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/001486&arquivo=Res_1486.doc

Costa, E. M., Souza, H. R. D., Ramos, F. D. S., & Silva, J. L. M. D. (2012). Eficiência e desempenho no ensino superior: Uma análise da fronteira de produção educacional das IFES brasileiras. *Revista de Economia Contemporânea*, 16, 415-440.

<https://doi.org/10.1590/S1415-98482012000300003>

Deutsch, J.; Dumas, A.; & Silber, J. (2013). Estimating an educational production function for five countries of Latin America on the basis of the Pisa data. *Economics of Education Review*, 36, 245-262. <https://doi.org/10.1016/j.econedurev.2013.07.005>

Diniz, J. A., & Corrar, L. J. (2011). Análise da relação entre a eficiência e as fontes de recursos dos gastos municipais no ensino fundamental. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 6(1). https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v6i1.13232

Fagundes, E., Weber, L., Blum, G., Adamczyk, W. B., & Maes, M. A. (2020). Exame de suficiência do CFC e ENADE de ciências contábeis: Análise do desempenho por estados brasileiros. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 14(1), 20-33. <https://doi.org/10.9771/rc-ufba.v14i1.34926>

Figueiredo, A. E. da S., Pederneiras, M. M. M., Saeger, M. M. de M. T., Filho, G. M. da S., & Nascimento, D. J. do. (2017). Exame de suficiência profissional na perspectiva de graduandos do curso de ciências contábeis: Um estudo em uma instituição pública de ensino superior. *Revista de Contabilidade Dom Alberto*, 6(11), 156-177.

<https://revista.domalberto.edu.br/revistadecontabilidadefda/article/view/125>

Galvão, N. (2016). Percepção dos contadores sobre o exame de suficiência do CFC. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 15(45), 49-62.

<https://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2200>

Gonzales, A., & Filho, A. A. R. (2017). Transparência na divulgação de resultados do exame de suficiência do CFC. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(1), 45-66.

<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/2959>

Hanushek, E. A. (1979). Conceptual and empirical issues in the estimation of educational production functions. *Journal of Human Resources*, 351-388. <https://doi.org/10.2307/145575>

Hanushek, E. A., & Woessmann, L. (2011). The economics of international differences in educational achievement. *Handbook of the Economics of Education*, 3, 89-200.

<https://doi.org/10.1016/B978-0-444-53429-3.00002-8>

Hanushek, E. A., & Woessmann, L. (2014). Institutional structures of the education system and student achievement: A review of cross-country economic research. In: Strietholt, R., Bos, W., Gustafsson, J. & Rosen, M. (Eds.). *Educational policy evaluation through international comparative assessments*. Waxmann.

<https://hanushek.stanford.edu/sites/default/files/publications/Hanushek%2BWoessmann%202014%20EduPolEval.pdf>

Hoffmann, R. (2016). *Análise de regressão: uma introdução à econometria*. 5. ed. Universidade de São Paulo. Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz.

<https://doi.org/10.11606/9788592105709>

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2020). *SCR - Sistema de Contas Regionais: PIB (2002-2020)*. <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9054-contas-regionais-do-brasil.html?=&t=resultados>

Kumbhakar, S. C. (2011). Estimation of production technology when the objective is to maximize return to the outlay. *European Journal of Operational Research*, 208(2), 170-176.

<https://doi.org/10.1016/j.ejor.2010.09.015>

Lima, E. M., Lima, J. M., & Kaveski, I. D. S. (2022). Fatores que explicam índice de aprovação no exame de suficiência no Brasil. *Revista de Gestão e Secretariado*, 13(4), 2099-2117. <http://dx.doi.org/10.7769/gesec.v13i4.1464>

Lousada, A. C. Z., & Martins, G. de A. (2005). Egressos como fonte de informação à gestão dos cursos de Ciências Contábeis. *Revista de Contabilidade & Finanças*, 16(37), 73-84.

<https://doi.org/10.1590/S1519-70772005000100006>

Marçal, R. R., da Silva Matos, V., de Carvalho, T. F. M., & da Silva Carvalho, M. (2019). Avaliações de desempenho no ensino contábil brasileiro: Uma análise comparativa entre IES diante do Exame de Suficiência do CFC. *Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 18(2), 363-384. <https://doi.org/10.18593/race.19638>

- Miranda, C. de S., Araújo, A. M. P. de, & Miranda, R. A. de M. (2017). O exame de suficiência em contabilidade: Uma avaliação sob a perspectiva dos pesquisadores. *Revista Ambiente Contábil*, 9(2), 158–178. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2017v9n2ID10760>
- Paines, A. P. de M. da S., & Ott, E. (2018). Desempenho dos egressos dos cursos de Ciências Contábeis nos exames de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. *ConTexto – Contabilidade em Texto*, 18(39), 71-84. <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/92657>
- Pinheiro, F. M. G., Dias, J. M., Lima Filho, R., & Silva Lopes, L. J. (2013). O perfil do contador e os níveis de habilidades cognitivas nos exames Enade e Suficiência do CFC: Uma análise sob a perspectiva da taxonomia de Bloom. *Contextus* 11 (1), 50-65. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3626414
- Rodrigues, B. C. de O., Resende, M. S., Miranda, G. J., & Pereira, J. M. (2016). Determinantes do desempenho acadêmico dos alunos dos cursos de Ciências Contábeis no ensino à distância. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 35(2), 139-153. <https://doi.org/10.4025/enfoque.v35i2.30105>
- Santos, I. O.; & Coimbra, C. L. (2018). *Currículo*. In: Miranda, G.J.; Leal, E. A.; & Casa Nova, S.P.C. *Revolucionando a docência universitária: Orientações, experiências e teorias para a prática docente em negócios*. Atlas.
- Sena, T. R., & Sallaberry, J. D. (2021). Contabilidade geral e o desempenho dos estudantes no exame de suficiência: Uma pesquisa com IES baianas. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 13(1). <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v13i1.78581>
- Silva, A. de M., Soeiro, T. de M., Araújo, J. G. N. de, Araujo, J. G. de, & Prazeres, R. V. dos (2017). Análise comparativa entre os componentes das ementas curriculares dos cursos de Ciências Contábeis das IES de Caruaru e os componentes do edital do Exame de Suficiência. *Revista Uniabeu*, 10(24), 74-94. <https://revista.uniabeu.edu.br/index.php/RU/article/viewFile/2480/pdf>
- Silva, C. M. da., & Barbosa, C. A. M. (2018). Perspectivas e impressões sobre o exame de suficiência do CFC na visão de discentes do curso de graduação de Ciências Contábeis. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade (RAGC)*, 6(22). <https://revistas.fucamp.edu.br/index.php/ragc/article/view/1202>
- Silva, F. J. C. da., & Cavalcante, D. S. (2021). Análise classificatória dos cursos de ciências contábeis quanto ao rendimento no ENADE e no exame de suficiência. *Revista Gestão em Análise*, 10(1), 175-195. <http://dx.doi.org/10.12662/2359-618xregea.v10i1.p175-195.2021>
- Silva, P. B., Santos, F. A., Vieira, E. T. V., & Veiga, W. E. (2024). Avaliações de carreira: o exame de suficiência em Contabilidade e os conteúdos com os mais baixos índices de acertos. *Revista de Carreiras e Pessoas*, 14(1), 1-19. <https://doi.org/10.23925/recape.v14i1.64419>

Sousa, Z. A de S., Ferreira, M. A., & Miranda, G. J. (2019). Teoria da atribuição de causalidade: Percepções docentes e discentes sobre os determinantes do desempenho acadêmico. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(2). <https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120203>

Sprenger, K. B., Kronbauer, C. A., Silvestre, A. O., de Azevedo, E. R., & Alves, T. W. (2018). Fatores explicativos dos índices de aprovação no exame de suficiência contábil. *Contextos-Contabilidade em Texto*, 18(38). <https://www.seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/69431>

White, S. W. (2013). An experimentally confirmed resource planning model of services under production function uncertainties. *International Journal of Production Economics*, 141(2), 478-484. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2011.12.008>