

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

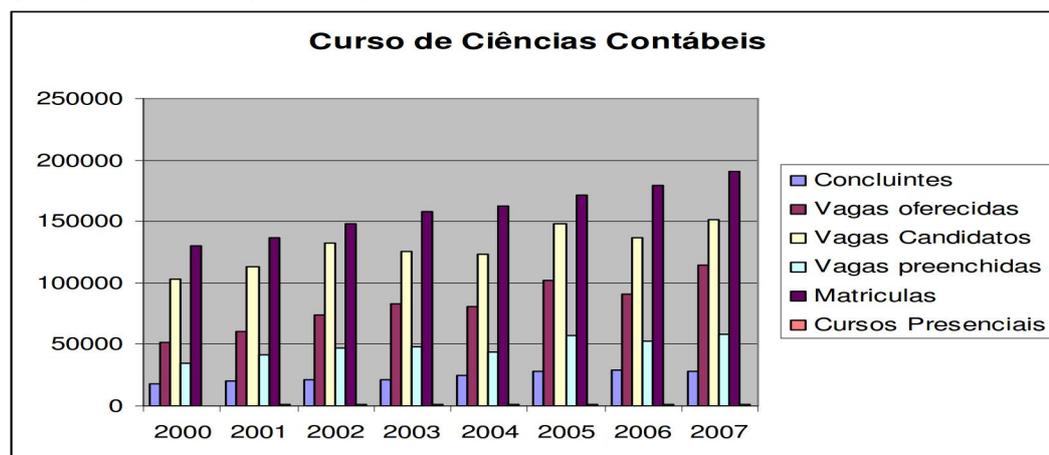
1. INTRODUÇÃO

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999) o mundo presencia atualmente uma revolução informacional que não necessariamente tem afetado de forma considerável a contabilidade, dada a defasagem entre invenções e aplicações.

As mudanças no ambiente de trabalho do profissional contábil estão em constantes mudanças decorrente de órgãos reguladores, globalização e tecnologia de informações e comunicação. Sua atuação não se limita fornecer informações a credores e investidores, mas no atendimento a usuários de informações financeiras e não-financeiras. Outro aspecto que podemos ressaltar é a complexidade das organizações e suas transações que necessitam de profissionais cada vez mais capacitados para satisfazer as novas demandas. Porter e Carr (1999, p.565) desenvolveram uma pesquisa sobre a importância do tema e evidenciaram as mudanças nos cursos de contabilidade dos EUA para atender esta nova demanda.

Podemos observar no gráfico 1 que em 2007 existiam 923 cursos de Contabilidade e Tributação no país de acordo com o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP). Estas instituições de Ensino ofereceram 114.554 vagas para 151.478 inscritos. Deste total 58.136 ingressaram no curso superior de Contabilidade. Neste mesmo ano, 27.933 alunos concluíram o curso, o que significa uma quantidade significativa de profissionais entrando em um mercado exigente e competitivo (INEP, 2009).

Gráfico 1 - Ciências Contábeis no Brasil

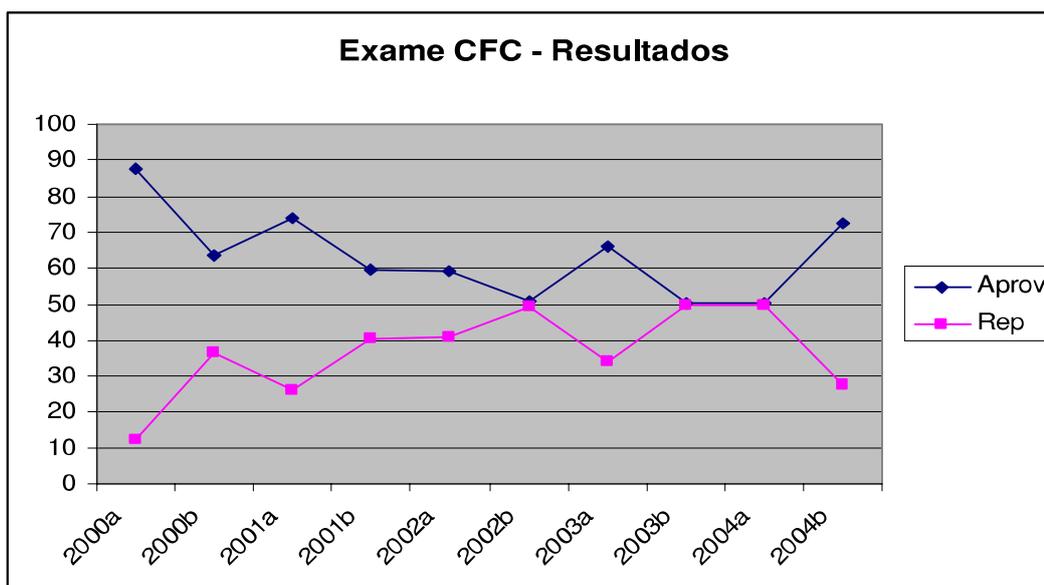


Fonte: INEP(2009)

Tivemos cerca de 23,8 mil novos profissionais em média a cada ano no mercado no período de 2000-2007. Que tipo de profissional estamos habilitando? Em uma economia globalizada e tecnológica, o profissional contábil deve considerar assumir grandes desafios e oportunidades. Será que os profissionais contábeis estão atendendo as necessidades do mercado?

A primeira iniciativa para responder a estas indagações, surgiu do próprio CFC que instituiu o exame de suficiência. O mesmo foi instituído por meio da Resolução CFC nº 853/99 (alterada pela Resolução CFC nº 933/02,) e teve como objetivo resguardar a qualidade dos serviços prestados aos seus usuários e o atendimento de um nível mínimo de conhecimento necessário ao desempenho das atribuições deferidas ao Contabilista. Cerca de 150 mil candidatos fizeram o exame que teve início no ano 2000 e foi suspenso em 2004. O seu retorno depende de projeto de Lei já aprovado pelo Congresso Nacional, porém vetado pelo presidente em 2005.

Gráfico 2 - Exame do CFC



Fonte: INEP(2009)

Embora o índice de aprovação do último ano de existência do exame tenha sido 72,47%, observamos um índice em torno de 58% de aprovação nos últimos 3 anos(gráfico 2).

Mesmo após a suspensão do exame de suficiência, continuamos a observar resultados aquém do desejado para os futuros profissionais contábeis. De acordo com Silva, Gomes e Guimarães (2008) os dados do ENADE/2006 revelam alguns dados referente a evolução dos alunos durante o curso superior de contabilidade. O concluintes obtiveram uma pontuação média de 37,4 (de um total de 100) ligeiramente superior aos ingressantes que obtiveram em média 33,3 pontos. Se consideramos os indicadores do ENADE, observamos que apenas 16% dos cursos existentes obtiveram nota igual ou superior a 4 (as notas variam de 1 a 5).

Estes resultados podem reforçar a necessidade da discussão sobre o retorno do exame de suficiência e/ou mudanças no Currículo Contábil. Mas, ao considerar a volta do Exame, será que o modelo de exame anterior seria o mais adequado? Será que os habilitados do exame de proficiência estavam qualificados para atender as necessidades do mercado? Será que as instituições de ensino estão capacitando profissionais capazes de atender a demanda do mercado?

O presente trabalho tem como objetivo geral comparar o antigo exame de suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com o mercado de trabalho com base no modelo de currículo contábil

proposto pelo *International Standards Accounting Reporting/United Nations Conference on Trade and Development* (ISAR/UNCTAD-1999) adaptado.

Como objetivos específicos, este estudo pretende-se analisar:

a) Avaliar o antigo exame do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nos anos de 2000-2004 de acordo com o modelo proposto pelo ISAR/UNCTAD (1999) adaptado .

b) Avaliar o mercado de trabalho (Jornal o Estado de São Paulo) para o profissional contábil durante os anos de 2000-2004 de acordo com o modelo proposto pelo ISAR/UNCTAD (1999) adaptado.

c) Comparar o antigo exame do CFC e as ofertas de trabalho do Jornal Estado de São Paulo (ESP) para o profissional contábil no período analisado.

As hipóteses deste trabalhos são:

- H1) Os antigos exames do CFC de 2000-2004 refletem as recomendações do modelo proposto pelo ISAR/UNCTAD (1999) adaptado.
- H2) O mercado de trabalho (ESP) durante os anos de 2000-2004 refletem as recomendações do modelo proposto pelo ISAR/UNCTAD (1999) adaptado.
- H3) O antigo exame do CFC e mercado de trabalho (ESP) no período analisado descrevem uma tendência similar.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Pesquisamos inicialmente a perspectiva histórica do ensino contábil no Brasil de forma a analisar a sua evolução juntamente com o currículo contábil. Isto permite identificar a origem do atual modelo do atual currículo contábil adotado nos cursos de contabilidade. Posteriormente, discutimos a aderência ao currículo Brasileiro ao modelo ISAR/UNCTAD , considerado adequado para atender a demanda contabil pelo mercado. E por último, evidenciamos a resposta do CFC para assegurar a qualidade do profissional contábil com a instituição do antigo exame de suficiência.

2.1 Ensino Contábil no Brasil

No Brasil, surgiu em 1902, a Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP) como sendo a primeira escola de Contabilidade no Brasil surgiu denominada como Escola Prática de Comércio. Em janeiro de 1905 o Decreto Federal 1339 reconheceu os diplomas expedidos pela Escola Prática de Comércio e dividiu o mesmo em dois cursos: curso geral e curso superior. Em 1908, a FECAP mudou o nome do curso para “Superior de Ciências Comerciais”.

Em 1931 foram criados os cursos de contabilidade, através do decreto 20.158 que instituiu o curso técnico de contabilidade para formação do guarda-livros (2 anos de duração) e o peritos contadores (3 anos de duração).

Em 1945, foi instituído o curso de Ciências Contábeis e Atuariais através da Lei 7.988, mas a primeira turma de Ciências Contábeis e Atuariais da Fundação Álvares Penteado teve início em 1949.

Em 1946 surgiu o Conselho Federal de Contabilidade e a Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo (USP) que seria o primeiro núcleo de pesquisa em Contabilidade no Brasil. A Lei 1.401 de 1951 desmembrou os cursos de Ciências Contábeis e Atuariais, criando o curso de Ciências Contábeis, outorgando aos concluintes o título de Bacharel em Contabilidade. Após esta breve

descrição da história do ensino contábil no Brasil, passaremos a discutir o conteúdo do Currículo Contábil como forma de compreender o estado atual dos cursos superiores de contabilidade.

2.2 Currículo Contábil

O currículo do curso de Ciências Contábeis foi fixado pelo Decreto Lei nº 7988, de 22/09/45. A determinação legal para estabelecer currículos mínimos foi transferida ao Conselho Federal de Educação mediante a Lei nº 4024 de 20/12/61, com o objetivo de maior agilidade nas discussões curriculares e os ajustes necessários.

Em 1945 ocorreu o parecer 397/1962 que institui o ciclo de formação básica (Matemática, Estatística, Direito e Economia) e profissional (Contabilidade Geral, Contabilidade Comercial, Contabilidade de Custos, Auditoria e Análise de Balanços, Técnica Comercial, Administração e Direito tributário) nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil.

Já em 1992, a Resolução nº 3 de 05/10/1992 do extinto Conselho Federal de Educação determina os conteúdos mínimos em categorias do conhecimento, define que o curso superior de Ciências Contábeis deverá possuir o mínimo de 2.700 horas/aula e realizado num mínimo de 04 anos para os alunos que ingressarem a partir do ano de 1994.

A partir desta resolução, ficou a cargo da instituição identificar o perfil do profissional que o mercado da região necessita para adequar sua grade curricular e as disciplinas foram divididas em três categorias de conhecimento, previstas na Resolução nº 3/92. Abaixo no quadro 1 temos a síntese das categorias de conhecimento e disciplinas da grade curricular inseridas no texto legal:

Quadro 1: Categorias de conhecimento e disciplinas da grade curricular.

Categoria	Conhecimentos	Disciplinas obrigatórias	Disciplinas eletivas
I	Gerais	<ul style="list-style-type: none">• Língua Portuguesa,• Noções de Direito,• Noções de Ciências Sociais e• Ética Geral e Profissional.	<ul style="list-style-type: none">• A critério da instituição
II	Profissional básica	<ul style="list-style-type: none">• Administração Geral,• Economia,• Matemática,• Estatística e• Direito Aplicada.	<ul style="list-style-type: none">• A critério da instituição
II	Profissional específica	<ul style="list-style-type: none">• Contabilidade Geral,• Teoria da Contabilidade,• Análise das Demonstrações• Contábeis,• Auditoria,• Perícia Contábil,• Administração Financeira e Orçamento Empresarial,• Contabilidade Pública,• Contabilidade de Custos e• Análise de Custos.	<ul style="list-style-type: none">• Contabilidade Gerencial,• Sistemas• Contábeis,• Contabilidade Aplicada etc.
III	Complementar	<ul style="list-style-type: none">• Sistemas de Computação,• Jogos de empresas,• Estágios Supervisionados, T• rabalho de Conclusão de curso etc.	<ul style="list-style-type: none">• A critério da instituição

De acordo com Marion e Robles (1998) a resolução de 03/1992 trouxe alguns avanços significativos como:

- Os currículos estimularão o conhecimento prático e teórico;
- Cada instituição deverá definir o perfil do profissional a ser formado por ela em função das atribuições que serão conferidas e as peculiaridades e necessidades de cada região e do interesse da clientela discente;
- O Currículo pleno será elaborado por disciplinas e outras atividades acadêmicas de forma a atingir o perfil por ela traçado;
- As disciplinas serão distribuídas em categorias de conhecimento e obedecendo aos limites e percentuais de cada categoria de acordo com a legislação em vigor”.

Ainda segundo Marion e Robles (1998) uma crítica a este decreto é a extensão do curso noturno para 5 anos e o curso técnico em contabilidade que habilita o profissional em apenas 3 anos de curso.

Em 1996 foi promulgada a nova Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, em 21 de dezembro de 1996 e o Capítulo IV, que trata da Educação Superior, prescreve entre os artigos 43 a 57, a finalidade da educação superior até o mínimo de horas aulas semanais para os professores das instituições públicas.

Já em 1997 o edital 04/97, intitulado Diretrizes Curriculares produzido pela Comissão de Especialistas de Ensino de Ciências Contábeis – CEE/ Contábeis, do Departamento de Políticas de Ensino Superior – DPES, da Secretaria de Educação Superior – SESU, do Ministério da Educação e do Desporto – MEC, convocou a participação da comunidade acadêmica para a discussão das Diretrizes Curriculares dos cursos de Ciências Contábeis, alinhado à Lei 9394/96 e ao artigo 43 inciso II.

Em 1999 o Ministério de Educação e Cultura Brasileiro com o intuito de homogeneizar a estrutura básica da contabilidade no Brasil editou, em 12 de abril de 1999, as diretrizes curriculares, que alcançam os seguintes pontos: perfil desejado do formando, competência e habilidades desejadas, conteúdos curriculares, duração dos cursos, estruturação modular dos cursos, estágios e atividades complementares. As diretrizes representam um esforço, no sentido de um maior grau de uniformização dos cursos, com vistas à eliminação das discrepâncias entre as unidades de ensino superior nas diferentes regiões do País, embora mantendo intacta a flexibilidade delas.

Quadro 2 - Conteúdo dos cursos de Ciências Contábeis

Conteúdos de Administração	<ul style="list-style-type: none">• Teoria Geral da Administração• Estratégia Empresarial• Comportamento Organizacional
Conteúdos de Economia	<ul style="list-style-type: none">• Teoria da Firma (Monopólio, Oligopólio, Concorrência Perfeita, etc)• Cenários Econômicos e Economia Internacional• Economia da Empresas
Conteúdos de Direito	<ul style="list-style-type: none">• Legislação Social e Trabalhista• Direito Tributário• Direito Comercial e Societário
Conteúdos de Métodos Quantitativos	<ul style="list-style-type: none">• Medidas de Tendência Central e de Dispersão• Análise de Regressão e Correlação• Análise de Série Temporal• Cálculo Integral e Diferencial

(Continuação do Quadro 2)

Conteúdos de Teoria da Contabilidade	<ul style="list-style-type: none">• História do Pensamento Contábil• Ativo e Passivo e sua Mensuração• Receitas, Despesas, Perdas e Ganhos e suas Mensurações.• Teorias do Patrimônio Líquido• Princípios Fundamentais de Contabilidade e Harmonização Internacional
Conteúdos de Contabilidade Financeira	<ul style="list-style-type: none">• Princípios, Normas e Procedimentos de Contabilidade Financeira.• Elaboração e Evidenciação das Demonstrações Contábeis
Conteúdos de Contabilidade Tributária	<ul style="list-style-type: none">• Contabilidade de Tributos Federais, Estaduais e Municipais.• Planejamento Tributário
Conteúdos de Contabilidade Gerencial	<ul style="list-style-type: none">• Métodos de Custeio• Sistemas de Acumulação de Custos• Análise de Custos• Descentralização (Preço de Transferência e Centro de Resultado)
Conteúdos de Auditoria	<ul style="list-style-type: none">• Métodos de Custeio• Sistemas de Acumulação de Custos• Análise de Custos• Descentralização (Preço de Transferência e Centro de Resultado)
Conteúdos de Auditoria	<ul style="list-style-type: none">• Controles Internos• Princípios, Normas e Procedimentos de Auditoria.• Planejamento de Auditoria.• Papéis de Trabalho
Conteúdos de Controladoria	<ul style="list-style-type: none">• Sistemas de Informações• Processo de Planejamento, Execução e Controle.• Avaliação de Desempenho• Responsabilidade de Prestar Contas da Gestão perante a Sociedade ("Accountability")

Com base nesta uniformização, os conteúdos para os cursos em Ciências Contábeis (quadro 2) não representam nomes de disciplinas, mas áreas de conhecimentos que compõem 50% da carga horária total do curso e os outros 50% são de disciplinas optativas que dão ênfase para o desenvolvimento de competências e habilidades, que reflitam a heterogeneidade das demandas sociais. As IES terão a liberdade de definir livremente a metade do currículo pleno e isto difere das propostas de 1945; da alteração de 1968, e do contido na Resolução 03/92. Porém, é nessas diretrizes gerais que proporcionam uma formação do profissional de Ciências Contábeis adequada de acordo com as características da região e da economia onde estão inseridas as empresas que formam seu mercado de trabalho.

Não observamos nesta nova diretriz as áreas de conhecimento como a Tecnologia de Informação, bem como a área de conhecimentos gerais.

Na busca por modelos de currículos que buscam atender a demanda do mercado, identificamos alguns modelos disponíveis resultante de pesquisas em organismos Internacionais da Classe Contábil.

Calhoun e Walsh (2000) afirmaram que existem grandes similaridades nos modelos do *International Federation of Accountants (IFAI/IEG9)*, UNCTAD, *Association to Advance Collegiate*

Schools of Business (AACSB) e ACCA) cujo objetivo é habilitar os profissionais contábeis para atender a demanda do mercado. O Modelo IFAC estrutura os conhecimentos necessários em 4 categorias: *general knowledge, organizacional and business knowledge, information technology (IT), and accounting related knowledge* (IFAC, 1996).

Apesar de já existirem alguns trabalhos e estudos identificando a necessidade de mudanças nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis (KOLIVER, 1999; JOHNSON, 2003; IFAC, 1996; OLIVEIRA NETO E MARINO JUNIOR, 2001; OLIVEIRA NETO, LOPES e MARINO JUNIOR, 2003; MAZZOTTI, 2001), ainda não se observa concretamente uma reforma significativa nessa direção. Johnson (2003) identificou a baixa influência do modelo IFAC em uma amostra de Instituições de Ensino Americanas em relação à categoria de *organizacional and business knowledge*.

De acordo com Riccio e Sakata (2004), “consideram que a proposta feita pelo ISAR/UNCTAD/ONU de um Curriculum Mundial (CM) é a que contém a estrutura conceitual ideal de conhecimentos a serem ministrados pelas universidades em suas grades curriculares de Contabilidade”. Por este motivo, adotaremos o modelo destes autores que foi adaptado a partir do modelo de ISAR/UNCTAD. Em seguida, iremos descrever as características deste modelo.

2.3 O Modelo Proposto pelo ISAR/UNCTAD (1999) – adaptado

O ISAR – *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* em conjunto com o UNCTAD – United Nations Conference on Trade and Development é um dos setores da ONU – Organização das Nações Unidas que se preocupa com a formação dos contadores. Assim, ambos os grupos divulgaram uma proposta conjunta de um modelo de currículo global, sugerido como *benchmark* para os profissionais da área de Contabilidade de países em desenvolvimento, para estabelecer qualificações semelhantes em todos os países.

A proposta de um modelo de currículo era de descrever, para a comunidade internacional, os conhecimentos necessários aos estudantes para serem bons profissionais da área.

Assuntos como a formação dos contadores é uma preocupação dos muitos organismos internacionais de Contabilidade, como IFAC, e, portanto muitas instituições de ensino superior em contabilidade são estimuladas a adequar-se aos padrões geralmente aceitos pela maioria dos países. Esses estímulos são provocados pela globalização que gera a necessidade de convergência de conceitos e práticas contábeis.

Os blocos de conhecimentos definidos pelo ISAR/UNCTAD (1999) adaptado são compostos de 32 itens agrupados em 4 categorias:

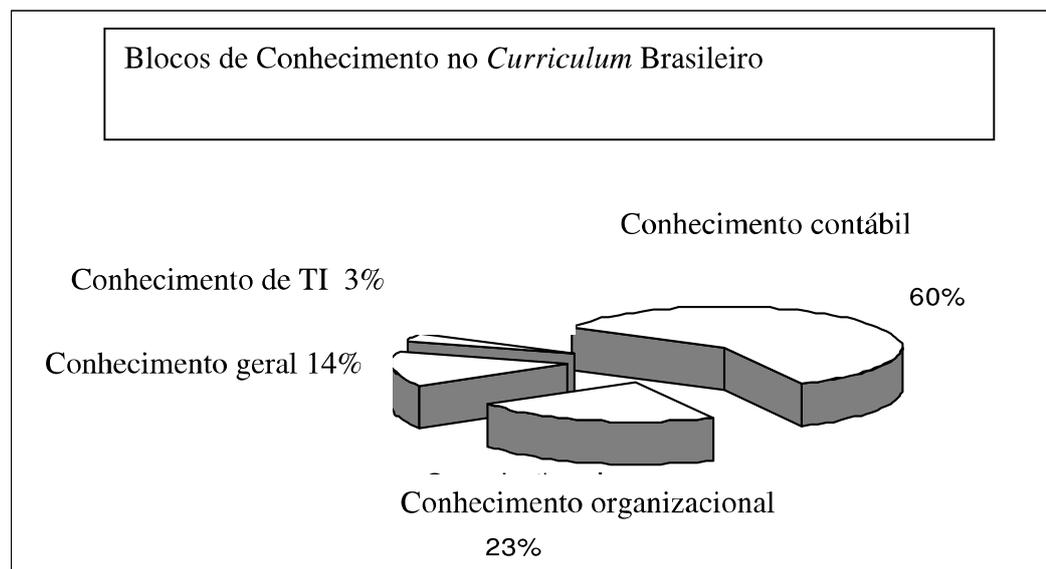
1. Conhecimentos administrativos e organizacionais
2. Tecnologia de Informação
3. Conhecimentos de Contabilidade e assuntos afins
4. Conhecimentos Gerais
 - 4.1 História e religião.
 - 4.2 Comportamento humano / Psicologia.
 - 4.3 Economia local
 - 4.4 Metodologia de pesquisa.
 - 4.5 Artes e Literatura.
 - 4.6 Ética.
 - 4.7 Filosofia.
 - 4.8 Comunicação oral.

4.9 Línguas.

4.10 Experiência profissional / Estágio .

O bloco 4 de Conhecimentos Gerais foi adaptado por Riccio e Sakata (2004) para ajudar na comparação e análise de seus estudos. De acordo com os resultados de Riccio e Sakata (gráfico 3) , os currículos analisados no Brasil se aproximam das disciplinas sugeridas pelo modelo proposto, embora em percentuais ainda aquém do desejado principalmente para a área de TI.

Gráfico 3 – Resultados do modelo de ISAR/UNCTAD aplicado no Curriculum Brasileiro.



Fonte:Riccio and Sakata (2004)

Após abordar sobre a história do ensino contábil no Brasil e a evolução do Currículo Contábil no Brasil, iremos descrever a criação do exame de suficiência no Brasil.

2.4 Exame do Conselho Federal de Contabilidade(CFC)

Com a edição do Código Comercial Brasileiro, tem início a história da regulamentação da profissão de contabilista, sancionado pelo imperador D. Pedro II, em 1850, o guarda-livros começou a ser considerado como agente auxiliar do comércio. Pelos registros da época, não se falava em diplomados e não-diplomados.

De acordo com o Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo(CRC-SP) em 1915 foi criado o Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais, a primeira entidade para unificar contabilistas de que se tem notícia em nosso País. No ano seguinte, foram fundados a Associação dos Contadores de São Paulo e o Instituto Brasileiro de Contabilidade, no Rio de Janeiro.O primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, liderado pelo senador João Lyra, foi realizado no Rio de Janeiro, em 1924, onde foi iniciada a campanha para a regulamentação da profissão de contador e para a reforma do ensino comercial.A reforma do ensino comercial foi concretizada em 1931, efetuada nos mesmos moldes reivindicados durante o primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade e instituiu o registro obrigatório dos guarda-livros e dos contadores na Superintendência do Ensino Comercial.

Em 1945, o decreto 7.938 consolidou o ensino técnico em grau superior de contabilidade e as lideranças contábeis da época multiplicaram suas gestões junto aos poderes públicos para a criação de um

órgão semelhante ao Conselho Regional de Engenharia e à Ordem dos Advogados do Brasil, as duas profissões de grau universitário até então regulamentadas no Brasil. E resultaram em um anteprojeto para criação do Conselho Federal de Contabilidade e para a regulamentação definitiva da profissão.

A história da contabilidade no Brasil entra numa nova fase após a edição do Decreto-Lei 9.295/46. O presente decreto cria os conselhos regionais nos vários Estados e consolida as articulações e atribuições do Conselho Federal de Contabilidade. Pelo art. 12 do decreto-lei 9.295/46 considera-se que o exercício da profissão de contabilista somente poder ocorrer depois do deferimento do Registro Profissional em Conselho Regional de Contabilidade.

Em 1998, a Resolução nº 825, declara que compete ao Conselho Federal de Contabilidade dispor sobre o exame de suficiência profissional como requisito para concessão de registro profissional. Deste modo no ano seguinte, o Conselho resolve instituir o exame através da Resolução nº 853, como requisito para obtenção do registro profissional em Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC's). A presente Resolução considera que o objetivo do exame de suficiência implica o atendimento de um nível mínimo de conhecimentos necessários ao desempenho das atribuições deferidas ao Contabilista, além de se revestir da função de fiscalização do exercício profissional, em caráter preventivo.

A prova constou de seguintes conteúdos: Contabilidade Geral; - Contabilidade de Custos; - Contabilidade Pública; - Contabilidade Gerencial; - Noções de Direito Público e Privado; - Matemática Financeira; - Teoria da Contabilidade; - Legislação e Ética Profissional; - Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade; - Auditoria Contábil; - Perícia Contábil; - Português; - Conhecimentos Sociais, Econômicos e Políticos do País.

De acordo com informações obtidas junto ao site do CFC podemos destacar os objetivos do antigo exame de qualificação:

Não se trata, apenas, de uma prova para medir conhecimentos técnicos e legitimar um registro profissional. O alcance é muito maior. O Conselho só conseguirá continuar avançando como categoria e se adequando às demandas da Contabilidade em tempo de economia globalizada e revolução tecnológica se investir na formação de profissionais. O Exame de Suficiência é um instrumento fundamental para estimular a modernização das instituições de ensino e dos currículos dos cursos de Ciências Contábeis e de Técnico em Contabilidade. A consequência imediata dessas mudanças será a formação de profissionais com uma base mais sólida.

De acordo com o art.2 da resolução nº 853/99, o exame era uma prova destinada a equalizar e comprovar a obtenção de conhecimentos médios, desenvolvidos nos cursos de Bacharelado em Ciências Contábeis e no de Técnico em Contabilidade.

O exame era aplicado duas vezes ao ano, semestralmente, em todo território nacional sendo o mesmo necessário para fins de requerimento do registro profissional em qualquer Conselho Regional de Contabilidade.

O primeiro exame ocorreu no segundo semestre de 2000 e perdurou até 2004. Em 2005 o mesmo deixou de ser obrigatório para se obter o registro profissional.

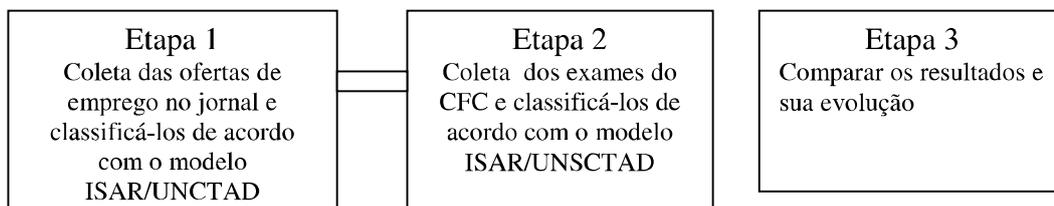
3. METODOLOGIA

Do ponto de vista de seus objetivos, podemos classificar a presente pesquisa como sendo pesquisa exploratória. A pesquisa exploratória, de acordo com Gil (1999), tem como principal objetivo o fornecimento de critérios sobre o problema de pesquisa estudado pelo pesquisador e sua compreensão.

Do ponto de vista do delineamento, podemos considerar a presente pesquisa como sendo uma pesquisa documental. Gil (1999) destaca que a pesquisa documental baseia-se principalmente em materiais

que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. Os procedimentos a serem adotados para atingir os objetivos desta pesquisa estão descritos na figura 1.

Figura 1 - Procedimentos da Metodologia



Etapa 1 - Consiste em tabular as ofertas de emprego (anúncios) em relação as quatro categorias do modelo proposto juntamente com o ano de publicação:

- a. Conhecimentos administrativos e organizacionais
- b. Tecnologia de Informação
- c. Conhecimentos de Contabilidade e assuntos afins
- d. Conhecimentos Gerais

Como resultado, teríamos para cada ano de ofertas de empregos do ESP na área contábil, um percentual de ofertas de empregos para as 4 categorias do modelo utilizado.

Etapa 2 - Consiste em tabular o número de questões de cada exame do CFC em relação as quatro categorias do modelo proposto. Como resultado, teríamos para cada ano do exame do CFC um percentual de enquadramento nas categorias do modelo utilizado.

Etapa 3 - Comparação dos resultados entre o que o mercado de trabalho e o exame do CFC com base no modelo de 4 categorias utilizado.

3.1 Amostra

A amostra está representada por ofertas de emprego para o profissional contábil encontradas nos classificados do jornal o Estado de São Paulo e nas 10 edições do exame de suficiência do CFC.

Jornal ESP:

O mercado foi aqui representado pelas ofertas de emprego em um grande jornal de circulação nacional na mesma época em que ocorreram os exames do CFC. A amostra utilizada foi de 627 anúncios de classificados de emprego do jornal “O Estado de São Paulo”, no período compreendido entre os anos de 2000 e 2004. O jornal Estado de São Paulo é o terceiro jornal do Brasil com uma tiragem de 7.142.521 (IVC, 2005) jornais mensais e os seus classificados de Domingo são tradicionais veículos de ofertas de empregos no Estado de São Paulo e também para outros estados. A coleta foi realizada com o auxílio de uma câmara digital.

Neste jornal foram pesquisados exemplares do último domingo de cada mês, obtendo-se, em média, 10 a 11 anúncios de empregos na área contábil. Caso não fossem encontrados os anúncios no exemplar, os anúncios eram obtidos no exemplar do domingo subsequente. Assim, foram utilizados 60 exemplares do jornal em questão no período considerado, totalizando 627 fotos de anúncios de classificados.

Exames do CFC:

Foram utilizadas as questões dos exames do CFC que são aplicados semestralmente. Para cada ano existiram duas provas. Como foi considerado o período de 2000 a 2004, obtiveram-se 10 exames, agrupados por ano para facilitar a comparação com o mercado de trabalho do profissional contábil. Suas provas são compostas por 50 questões de múltipla escolha, cada uma constituída de quatro alternativas.

3.2 Técnicas de análise de dados coletados

A partir das ofertas de emprego para profissionais contábeis, foi feita uma classificação de acordo com o modelo de currículo contábil proposto por ISAR/UNCTAD (1999) – adaptado, para posterior comparação entre as exigências do exame e do mercado de trabalho.

Para cada oferta coletada, foram observados se a mesma atendia cada um dos 32 itens que compõe o modelo adaptado em suas 4 categorias. Se havia uma correspondência, então era atribuído um ponto em cada categoria. Posteriormente, fizemos uma normalização em função do número diferente de itens encontrado em cada categoria do modelo.

O mesmo procedimento foi feito com as questões do exame do Conselho Federal de Contabilidade para efeito de comparação.

4. RESULTADOS E ANÁLISES

4.1 Oferta de empregos do ESP

Com relação às ofertas de empregos do ESP, observamos que muitos anúncios exigiam do profissional contábil duas línguas estrangeiras (primeiramente o inglês e depois uma outra língua como o espanhol, alemão, japonês, etc) evidenciando as demandas provocadas pela globalização da economia. Os conhecimentos e normas tributárias são os mais requisitados dentre os Conhecimentos de Contabilidade. Em segundo lugar, fica a rotina de Contabilidade e em terceiro os conhecimentos internacionais do Financial Accounting Standards Board (FASB), princípios de contabilidade geralmente aceitos nos Estados Unidos da América (USGAAP) e conversão de balanços, além dos relatórios contábeis e financeiros.

Quadro 3: Síntese do Mercado (ESP)

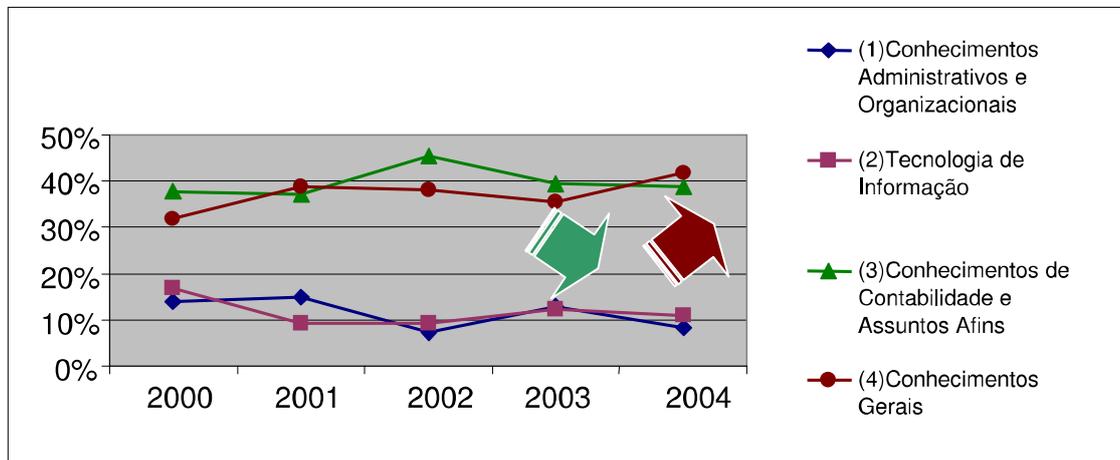
Ano	Total de anúncios	Conhecimentos Administrativos e Organizacionais	Tecnologia de Informação	Conhecimentos de Contabilidade e Assuntos Afins	Conhecimentos Gerais
2000	137	14%	17%	38%	31%
2001	146	15%	9%	37%	39%
2002	133	7%	9%	46%	38%
2003	105	13%	12%	39%	36%
2004	106	8%	11%	39%	42%
Todos os anos	627	13%	11%	39%	37%

O quadro 3 evidencia que do total de 627 fotos de anúncios, em média, 39% exigem conhecimentos de Contabilidade e Assuntos Afins, 37% de conhecimentos gerais (a maioria deles são línguas, estágios e experiência profissional), 13% de Conhecimentos Administrativos e Organizacionais e 11% de Tecnologia de Informação.

Com relação aos conhecimentos gerais, verifica-se também pelo quadro 3 um aumento de 11% , ou seja, passou de 31% em 2000 para 42% em 2004 e isso demonstra que o mercado está se tornando mais exigente com relação à experiência profissional.

De acordo com o mercado, o componente contábil tem um peso de 39% na qualificações exigidas para a contratação.

Gráfico 4: Evolução dos conhecimentos exigidos pelo mercado.



No gráfico 4, pode-se perceber a evolução dos conhecimentos exigidos pelo mercado durante os anos. Este resultado demonstra que o mercado exige do profissional contábil outros conhecimentos, além dos conhecimentos contábeis. Por exemplo, os Conhecimentos Gerais tiveram maior peso que os conhecimento contábeis nos anos de 2000 e 2004. Este resultado sinaliza a importância da Internacionalização (componente da categoria conhecimentos gerais) e foi evidenciado também no trabalho de ADHIKARI at all (1999) sobre a internacionalização do *Curriculum* contábil. Riccio e Sakata (2004) identificaram que, apesar de sua importância, os conhecimentos internacionais, foram pouco exigidos nos currículos analisados das Instituições da América do Sul.

Quadro 4: Classificação dos exames do CFC de acordo com o bloco de conhecimentos do ISAR/UNCTAD (1999)

Ano	Número de questões	Conhecimentos Administrativos e Organizacionais	Tecnologia de Informação	Conhecimentos de Contabilidade e Assuntos Afins	%	Conhecimentos Gerais	%
2000	100			79	79	21	21
2001	100			72	72	28	28
2002	100			74	74	26	26
2003	100			72	72	28	28
2004	100			74	74	26	26

Fonte: Riccio e Sakata (2004)

4.2 Exame de Suficiência

De acordo com o quadro 4, o exame do CFC não considera os Conhecimentos Administrativos e Organizacionais e os Conhecimentos de Tecnologia de Informação, tomando-se como base de comparação os blocos de conhecimentos definidos pelo ISAR/UNCTAD (1999) adaptado.

Isto parece demonstrar que o exame não está atendendo aos seus objetivos claramente. Considerando que o seu objetivo é atender um nível mínimo de conhecimentos necessários ao desempenho das atribuições deferidas ao Contabilista, não poderá atendê-lo avaliando apenas duas das quatro categorias de conhecimentos recomendadas. Esta duas categorias ausentes somadas correspondem as 24% dos conhecimentos exigidos pelo mercado de trabalho.

Os conhecimentos Administrativos e Organizacionais já fazem parte das diretrizes Curriculares propostas pelo governo e portanto deveria estar presente no exame de suficiência.

A importância dos conhecimentos Administrativos e Organizacionais parecem estar alinhada com a pesquisa de Dias e Moreira (2008) que indicam que os futuros profissionais contábeis não só saibam aplicar a legislação e linguagem contábil na confecção de relatórios, mas que tenham uma formação gerencial capaz de capacitá-lo a tomar decisões e liderar equipes de trabalho.

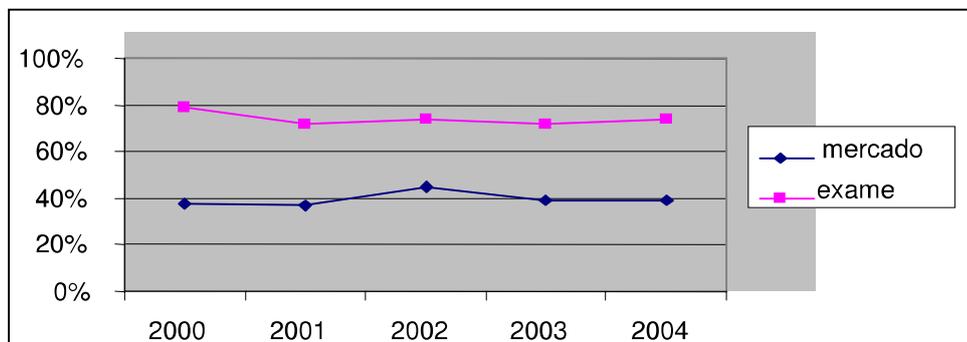
Quanto a tecnologia, FAC guideline (IEG,2004), sugere que os alunos devam utilizar a tecnologia como uma vantagem competitiva, uma vez que afeta o profissional contábil e suas atividades:

Students should learn that technology, when improperly managed, is a risk or problem, rather than a useful resource. The professional should control the technology, rather than vice-versa. The IT personal productivity skills are essential for today's professional... IT has grown (and will continue to grow) in importance at such a rapid pace and with such far reaching effects that it can no longer be considered a discipline peripheral to accounting... Technology affects how organization operate, what accounting and information systems professionals do, and how management, accounting, and information systems professionals interact.

Os estudos feitos por Riccio e Sakata (2004), nos mostram que os currículos brasileiros possuem uma defasagem quando se trata principalmente de Tecnologia de Informação. O mercado de trabalho exige que o profissional contábil tenha conhecimentos de Tecnologia de Informação e Conhecimentos Administrativos.

De acordo com diversos trabalhos publicados (OLIVEIRA NETO E MARINO JUNIOR ,2001; OLIVEIRA NETO, LOPES E MARINO JUNIOR, 2003; BRUSSOLO,F. ,2002) é necessária uma mudança nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis em função de mudanças decorrentes da tecnologia de Informações e seus reflexos no modo de trabalhar dos contadores.

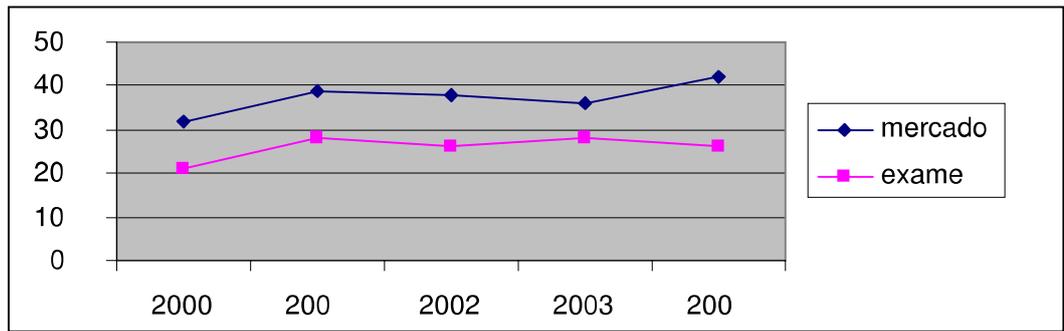
Gráfico 5: Comparação dos conhecimentos contábeis entre o mercado e o exame do CFC



Ao avaliar a evolução do mercado e do exame do CFC, podemos notar pelo gráfico 5 que o exame acompanha o mercado com relação aos Conhecimentos de Contabilidade e Assuntos Afins, não na mesma proporção, mas se o mercado diminui o exame também diminui e vice versa, exceto o ano de 2000.

O resultado demonstra que o mercado e o exame do CFC mantém a mesma tendência embora em proporção diferentes. Pelo fato de os currículos das Universidades brasileiras estarem próximas do modelo do ISAR/UNCTAD, de acordo com o trabalho de Riccio e Sakata (2004), e o objetivo do CFC de “estimular a modernização das instituições de ensino e dos currículos dos cursos de Ciências Contábeis” esperávamos outro resultado por parte do exame do CFC. Esta diferença significativa de magnitude (80% contra 40%) vem ocorrendo desde 2000 e não foi alterada nos exames do CFC.

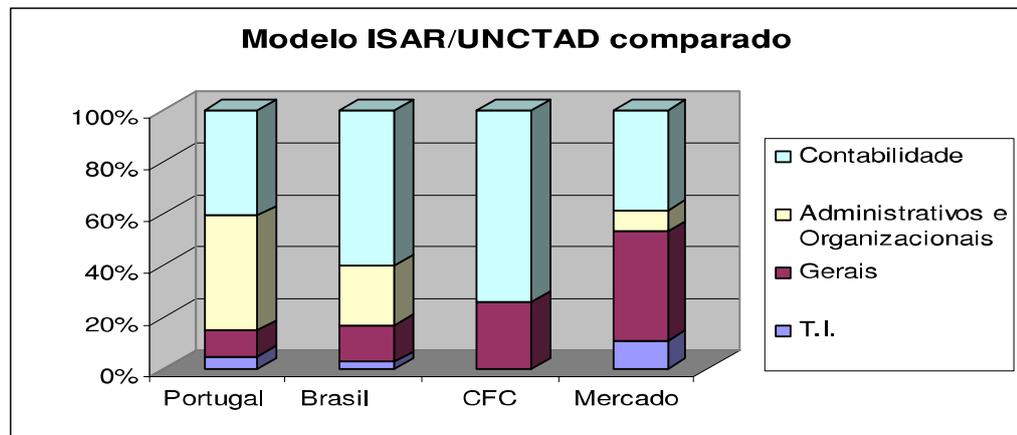
Gráfico 6: Comparação dos conhecimentos gerais entre o mercado e o exame do CFC



Pelo gráfico 6, verifica-se que o exame do CFC está acompanhando o mercado com relação aos Conhecimentos Gerais até 2003. A partir do ano de 2004, o mercado parece exigir mais que o exame do CFC. O mesmo resultado foi obtido em trabalho de BRUSSOLO (2002, p.108) e SILVA (2003,p.213) em relação a necessidade da língua estrangeira (um dos itens com da categoria de conhecimentos gerais).

De um modo geral, foram identificados grandes diferenças entre o mercado de trabalho e o exame de suficiência, se comparados em termos de modelo de currículo proposto pelo ISAR/UNCTAD (1999) adaptado (gráfico 7). Observamos ainda para efeito de comparação, o currículo Português, onde podemos observar uma maior preocupação com os conhecimentos administrativos e organizacionais e menor ênfase no conhecimento contábil. O mercado parece estar mais alinhado com o modelo de currículo proposto e o exame de suficiência, parece não estar alinhado com a realidade do mercado e nem com o modelo de currículo proposto.

Gráfico 7 - ISAR/UNCTAD comparado



Fonte: Riccio e Sakata (2004) adaptado

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao recordar as hipóteses do trabalho verificamos que foi rejeitada a hipótese H1 uma vez que o CFC não reflete as sugestões do modelo adotado. Já a hipótese H2 foi aceita uma vez que o mercado reflete as recomendações do modelo. Já hipótese H3 não pode ser totalmente testada uma vez que existem apenas duas dimensões no exame do CFC.

O mercado está evoluindo de acordo com a realidade de uma economia global e está coerente com o modelo de currículo mundial proposto pelo ISAR/UNCTAD (1999) adaptado. A categoria Tecnologia de Informação (TI) é ainda pouco oferecida no Currículo Brasileiro, mas que está sendo exigido no mercado. Esperamos uma mudança neste cenário uma vez que há indícios de globalização nos currículos brasileiros (Riccio e Sakata, 2004).

A comparação do exame com o mercado foi possível em apenas em duas categorias: Contabilidade e o Conhecimento Geral. Como relação aos conhecimentos contábeis, podemos observar que o mercado e o exame possuem tendências semelhantes, mas o mercado dá muito menos ênfase que o exame. Já em relação aos conhecimentos gerais observamos um resultado mais próximo, com exceção do ano de 2004 onde ocorreu uma divergência de tendência. O mercado parece bem claro: A contabilidade é uma condição necessária, mas não suficiente para a formação do profissional contábil.

Os conhecimentos tecnológicos são muito importantes para a classe contábil e deve provocar grandes impactos na profissão. Apesar disto, o exame, que se propõe a habilitar profissionais qualificados, não incluir questões de tecnologia.

A outra categoria ausente do exame é a de Conhecimentos Administrativos e Organizacionais e que pode capacitar o profissional contábil a uma formação mais gerencial que permita novas oportunidades de trabalho no mercado.

Considerando que um dos objetivos da Instituição de Ensino é preparar o aluno para o mercado de trabalho e que o objetivo do exame do CFC é habilitar profissionais para o mercado de trabalho, existe uma grande oportunidade para melhoria tanto no exame de suficiência, bem como, para reformas Curriculares.

O presente trabalho tratou apenas das ofertas do Estado de São Paulo, que apesar de ser distribuído em todo o Brasil, tem uma predominância de ofertas para o mercado do estado de São Paulo. Devemos prosseguir o trabalho de pesquisa com objetivo de confirmar os resultados em outros veículos de comunicação em outras capitais do Brasil e com ofertas de empregos mais recentes.

Podemos concluir que o antigo exame, que teve como um de seus objetivos a contribuição para uma formação sólida dos profissionais e a modernização do Currículo Contábil não necessariamente estava habilitando o profissional contábil que atendia as necessidades do mercado. A inclusão das 4 categorias propostas do modelo ISAR/UNCTAD em proporções compatíveis com a demanda do mercado de trabalho, poderá ajudar o CFC atingir o objetivo do exame de suficiência.

A suspensão provisória do exame de proficiência deve ser encarada como uma reflexão e discussão sobre a sua reformulação de tal forma que possa efetivamente atingir às demandas da Contabilidade em tempo de economia globalizada e revolução tecnológica. Esta reflexão passa necessariamente pela discussão do Currículo Contábil.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADHIKARI,A.;FLANIGAN,M., TONDKAR,R..H., A survey of International accounting education in the US and some other countries, **Journal of Accounting Education**, Vol 17, Issues 2-3, Spring-Summer:175-189,1999.
- BRASIL, Ministério da Educação. Resolução nº 3 de 05/10/1992 do Conselho Federal de Contabilidade
- CALHOUN,C., WALSH,M. UNF's Accounting Curriculum versus the United Nations's Global Curriculum And the ACCA Curriculum: A Comparison. **Accounting & Business**, 2000.
- BRUSSOLO, F., **As diretrizes curriculares dos cursos de graduação em ciências contábeis x o mercado de trabalho através das ofertas de emprego para a área contábil na grande**, 2002, 150f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), UNIFECAP, São Paulo, 2002.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. <http://www.cfc.org.br> acessado em Janeiro de 2009.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Brasília: CFC, 2000.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE(CFC). Resolução nº 750 de 29/12/1993. Brasília, 1993.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE(CFC). Resolução nº 774 de 16/12/1994. Brasília, 1994.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE(CFC). www.cfc.org.br em 15/04/2009
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE (CRC-SP). www.crc-sp.gov.br . Acessado em 15 de Abril de 2009.
- DIAS, L.N.S., MOREIRA, A.C.S. As Perspectivas da Profissão Contábil para os Formandos em Ciências Contábeis do Instituto de Estudos Superiores da Amazonia – Iesam. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. **Anais...** Gramado: Conselho Federal de Contabilidade.
- GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo:Atlas,1999.
- GOMES, J. S.. A Linguagem Contábil Escola Italiana X Escola Americana. **Revista Brasileira de contabilidade**. Brasília: CFC, n. 57 1986.
- HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Ed. Atlas. São Paulo, 1999.
- IFAC (1991). IEG 9, Prequalification Education, Assessment of Professional Competence and Experience Requirement of Professional Accountants.
- _____(1996). IEG 9, Prequalification Education, Assessment of Professional Competence and Experience Requirement of Professional Accountants.
- _____(2004). IEG 9, Prequalification Education, Assessment of Professional Competence and Experience Requirement of Professional Accountants.
- INEP. <http://www.inep.gov.br> acessado em 15 de Abril de 2009.
- ISAR/UNCTAD, ISAR, www.unctad.org/isar/, 1999
- IVC, www.ivc.org.br, 2005 – acessado em Setembrro de 2005.
- JOHNSON, Grace F., Organizational and Business Knowledge for Accounting Majors: Have Undergraduate Accounting Curricula Followed IFAC Recommendations, In: ASIAN-PACIFIC

- CONFERENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING ISSUES, 15., 2003, Bangkok/Tailandia. **Anais...** Bangkok/Tailandia.
- KOLIVER, Olívio. As Diretrizes Curriculares e a Formação dos Contadores. **Revista Brasileira de Contabilidade**, nº119, p. 22-35, setembro/outubro 1999.
- MARION, J. C. , ROBLES JUNIOR, A A Busca da Qualidade no Ensino Superior no Brasil, em. **Revista CRC/PR**, n 121, Julho, Curitiba –PR, 1998.
- MAZZOTTI FILHO, W.. O Ensino da Contabilidade: Uma Proposta Curricular. **Revista da Fundação Visconde de Cairu**, Salvador: FVC n. 06, 3. trimestre, 2001.
- OLIVEIRA NETO, J.D., LOPES, F.C., MARINO JUNIOR, J., Do Accounting Courses Fulfill Accountants Practical Needs Concerning E-Commerce Education? An Empirical Study In Brazil, In: ASIAN-PACIFIC CONFERENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING ISSUES, 15., 2003, Bangkok/Tailandia. **Anais...** Bangkok/Tailandia.
- OLIVEIRA NETO, J.D, MARINO JUNIOR, J. . Os Cursos de Ciências Contábeis no Brasil e o Conteúdo das Disciplinas de Sistemas de Informação: a visão acadêmica x a necessidade prática. In: ASIAN-PACIFIC CONFERENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING ISSUES, 13., 2001, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro.
- PORTER, B., CARR, S., From Startegic plan to practical realities: Developing and implementing a zero-based accounting Curriculum, **Issues in Accounting Education**, Vol 14, No. 4, November 1999.
- RICCIO, E. L., SAKATA, M. C. G. - Evidências da Globalização na Educação Contábil: Estudo das Grades Curriculares dos Cursos de Graduação em Universidades Brasileiras e Portuguesas. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n.35, p.35 – 44, maio/agosto 2004.
- SILVA, A.C.R. , GOMES, S.M., GUIMARÃES, I.P., Educação em Contabilidade: Alguns Aspectos Crítico sugestivos do Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes - ENADE/ 2006. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado. **Anais...** Gramado: Conselho Federal de Contabilidade.
- SILVA, M.R., **Contribuição à melhoria da atuação profissional do contador na cidade de São Paulo: pesquisa face às exigências do mercado de trabalho.** 2003. 95f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), UNIFECAP, São Paulo, 2003.