

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DANIELLA ANDRADE ARANTES

**EXAME DE SUFICIÊNCIA CONTÁBIL: ANÁLISE CRÍTICA DO NÍVEL COGNITIVO NA
PERSPECTIVA DA TAXONOMIA DE BLOOM**

UBERLÂNDIA
2019

DANIELLA ANDRADE ARANTES

**EXAME DE SUFICIÊNCIA CONTÁBIL: ANÁLISE CRÍTICA DO NÍVEL COGNITIVO NA
PERSPECTIVA DA TAXONOMIA DE BLOOM**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora, como exigência para obtenção do título de Mestre no Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Uberlândia (MG).

Área de concentração: Contabilidade Financeira

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Denise Mendes da Silva

UBERLÂNDIA

2019



UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA

Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Av. João Naves de Ávila, 2121, Bloco 1F, Sala 248 - Bairro Santa Monica, Uberlândia-MG, CEP 38400-902
Telefone: (34) 3291-5904 - www.ppgcc.facic.ufu.br - ppgcc@facic.ufu.br



ATA

Ata da defesa de DISSERTAÇÃO DE MESTRADO junto ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia.

Defesa de: **Dissertação de Mestrado Acadêmico Número 065 - PPGCC**

Data: **20 de fevereiro de 2019**

Discente: **Daniella Andrade Arantes** Matrícula: **11712CCT005**

Título do Trabalho: **EXAME DE SUFICIÊNCIA CONTÁBIL: ANÁLISE CRÍTICA DO NÍVEL COGNITIVO NA PERSPECTIVA DA TAXONOMIA DE BLOOM**

Área de concentração: **Contabilidade e Controladoria**

Linha de pesquisa: **Contabilidade Financeira**

Às 14 horas do dia 20 de fevereiro do ano de 2019 na sala 1F146, Bloco 1F, Campus Santa Mônica da Universidade Federal de Uberlândia, reuniu-se a Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, assim composta: Professores Doutores: Nálbia de Araújo Santos (UFV), Patrícia de Souza Costa (UFU) e Denise Mendes da Silva (UFU), orientadora da candidata. A Prof.^ª Dr.^ª Nálbia de Araújo Santos participou da Banca examinadora por meio do sistema de web conferência.

Iniciando os trabalhos, a presidente da mesa, Dr.^ª Denise Mendes da Silva, apresentou a Comissão Examinadora e a candidata, agradeceu a presença do público, e concedeu à discente a palavra para a exposição do seu trabalho. A duração da apresentação da discente e o tempo de arguição e resposta foram conforme as normas do Programa.

A seguir a presidente concedeu a palavra, pela ordem sucessivamente, aos examinadores, que passaram a arguir a candidata. Ultimada a arguição, que se desenvolveu dentro dos termos regimentais, a Banca, em sessão secreta, atribuiu os conceitos finais.

Em face do resultado obtido, a Banca Examinadora considerou a candidata APROVADA.

Esta defesa de Dissertação de Mestrado Acadêmico é parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre. O competente diploma será expedido após cumprimento dos demais requisitos, conforme as normas do Programa, a legislação pertinente e a regulamentação interna da UFU.

Nada mais havendo a tratar foram encerrados os trabalhos às 16 horas e 30 minutos. Foi lavrada a presente ata que após lida e achada conforme foi assinada pelos membros da Banca Examinadora presentes no local da defesa.

Orientadora Prof.^ª Dr.^ª Denise Mendes da Silva
Membro Interno Prof.^ª Dr.^ª Patrícia de Souza Costa
Membro Externo Prof.^ª Dr.^ª Nálbia de Araújo Santos



Documento assinado eletronicamente por **Denise Mendes da Silva, Presidente**, em 20/02/2019, às 16:38, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Patricia de Souza Costa, Membro de Comissão**, em 20/02/2019, às 16:40, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Nálbia de Araújo Santos, Usuário Externo**, em 26/02/2019, às 10:12, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://www.sei.ufu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **0990742** e o código CRC **FC3FB151**.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da UFU, MG, Brasil.

A662e
2019 Arantes, Daniella Andrade, 1992-
Exame de suficiência contábil [recurso eletrônico] : análise crítica do nível cognitivo na perspectiva da taxonomia de bloom / Daniella Andrade Arantes. - 2019.

Orientadora: Denise Mendes da Silva.
Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Uberlândia, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis.
Modo de acesso: Internet.
Disponível em: <http://dx.doi.org/10.14393/ufu.di.2019.934>
Inclui bibliografia.
Inclui ilustrações.

1. Contabilidade. 2. Contabilidade - Estudo e ensino (Superior). 3. Contadores - Desempenho. 4. Taxonomia de Bloom. I. Silva, Denise Mendes da, 1978-, (Orient.) II. Universidade Federal de Uberlândia. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

CDU: 657

DANIELLA ANDRADE ARANTES

**EXAME DE SUFICIÊNCIA CONTÁBIL: ANÁLISE CRÍTICA DO NÍVEL COGNITIVO NA
PERSPECTIVA DA TAXONOMIA DE BLOOM**

Dissertação apresentada para a obtenção do título de Mestre no Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Uberlândia (MG), pela banca examinadora formada por:

Uberlândia, 20 de Fevereiro de 2019

Profa. Dra. Denise Mendes da Silva (Orientadora)
Universidade Federal de Uberlândia - UFU

Profa. Dra. Nálbia de Araújo Santos
Universidade Federal de Viçosa - UFV

Profa. Dra. Patrícia de Souza Costa
Universidade Federal de Uberlândia - UFU

Dedico este trabalho a minha família e a Deus!

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha orientadora, Professora Doutora Denise Mendes da Silva por todo apoio, auxílio, amizade, ensino, motivação, exemplo e, principalmente, pela paciência. Sem a sua orientação, com certeza, não chegaria à conclusão deste trabalho. Muito obrigada por dividir comigo essa experiência.

Agradeço à Deus, ao meu mestre e amigo Jesus e ao meu guia espiritual que nunca me abandonaram nessa jornada, e não me deixaram fraquejar diante dos obstáculos e das limitações que muitas vezes eu mesma me atribuí.

Agradeço à minha família, em especial minha mãe Helisa, meu padrasto William, minha irmã Cyntia e meu companheiro João Felipe por todas as palavras de amor e motivação. Minha irmã, muito obrigada por sempre estar disposta a revisar com carinho minhas palavras, corrigindo cada vírgula colocada fora do lugar. Amo vocês.

Agradeço também aos amigos queridos: Eloir, Helen, Fran, Mônica, Susy, Érika, Angélica, Marco Antônio, e outros não menos queridos, que ouviram, muitas vezes, os meus desabafos e sempre cederam tempo e palavras de força para que eu seguisse firme no meu propósito.

Não poderia deixar de agradecer aos professores do programa por todo o ensinamento concedido. Também agradecer às professoras Nálbia e Patrícia, por gentilmente terem aceito participar da banca de qualificação e defesa do meu trabalho. Agradecer ao pessoal da secretaria, em especial Laila, que sempre atendeu às minhas solicitações com prontidão. Também agradeço aos colegas do mestrado e doutorado por terem estado ao meu lado nesta caminhada, dividindo conhecimentos, alegrias, tristezas, medos e vitórias. Tenho orgulho de dizer, que mais que colegas, fiz grandes amigos nesses dois anos e guardarei cada um de vocês no meu coração. Muito obrigada!

*Mas quem sou eu senão uma formiga das menores, que anda pela Terra cumprindo sua
obrigação.*

Chico Xavier

RESUMO

A pesquisa tem como objetivo efetuar uma análise crítica do nível cognitivo das questões de Contabilidade do Exame de Suficiência de acordo com os objetivos educacionais na perspectiva da Taxonomia de Bloom. Para tanto, realizou-se a classificação das questões de Contabilidade do Exame de Suficiência de acordo com os seis níveis cognitivos da taxonomia (conhecimento, compreensão, aplicação, análise, síntese e avaliação) e um processo de validação da classificação das questões. A Teoria da Avaliação foi utilizada para identificar e fundamentar em qual tipo de avaliação se enquadra o Exame de Suficiência (avaliação somativa, diagnóstica ou formativa). As habilidades e competências do contador, analisadas neste estudo, são as previstas pela IFAC (*International Federation of Accountants*) em sua IES 3 (*International Education Standards 3*). A população da pesquisa constituiu-se por 569 questões de Contabilidade retiradas de 14 edições do Exame de Suficiência (2011.1 a 2017.2). A classificação das questões foi validada por meio de um processo de quatro etapas, mediante a colaboração de 4 professoras atuantes em cursos de Ciências Contábeis, conhecedoras da Taxonomia de Bloom. Os dados foram submetidos à análise descritiva. O resultado da classificação mostrou que o exame apresenta baixo nível cognitivo, visto que há predominância de questões enquadradas na categoria menos complexa – CCA (conhecimento, compreensão e aplicação). Então concluiu-se que o exame não explora adequadamente as habilidades relacionadas aos níveis mais complexos da taxonomia, definidos como categoria ASA (análise, síntese e avaliação). Tendo em vista que o Exame de Suficiência é uma certificação para o exercício profissional, este estudo contribui para agregar informações que sejam úteis ao CFC, como, por exemplo, a importância de apresentar um equilíbrio entre as categorias cognitivas e diversificar a forma de avaliação. Esta pesquisa oferece contribuição metodológica, ao realizar o processo de validação da classificação das questões por especialistas e, além disso, traz contribuições para as instituições de ensino superior, motivando-as a acompanhar as mudanças no perfil profissional desejado dos contadores, priorizar o desenvolvimento da capacidade cognitiva destes e estabelecer objetivos educacionais claros. Ademais, contribui para professores, alunos e mercado, na medida em que possibilita que esses compreendam como é construído o Exame de Suficiência e se o CFC considera na sua elaboração as competências que os futuros contadores precisam desenvolver ou aprimorar para atuar profissionalmente segundo as práticas contábeis globais.

Palavras-Chave: Exame de Suficiência Contábil. Avaliação. Taxonomia de Bloom. Competências.

ABSTRACT

The aim of the research is to perform a critical analysis of the cognitive level of the Sufficiency Exam Accounting questions according to the educational objectives from the perspective of the Bloom Taxonomy. In order to achieve this goal, the classification of the Sufficiency Exam Accounting questions according to the six cognitive levels of the taxonomy (knowledge, understanding, application, analysis, synthesis and evaluation) and a validation process of the classification of the questions was carried out. The Evaluation Theory was used to identify and to base in which type of evaluation the Sufficiency Examination (summative, diagnostic or formative evaluation) fits. The skills and competences of the accountant, analyzed in this study, are those provided by the International Federation of Accountants (IFAC) in its IES 3 (International Education Standards 3). The research population consisted of 569 Accounting issues taken from 14 editions of the Examination of Sufficiency (2011.1 to 2017.2). The classification of the questions was validated through a four-step process, through the collaboration of four teachers who are involved in courses in Accounting Sciences, who are familiar with the Bloom Taxonomy. Data were submitted to descriptive analysis. The result of the classification showed that the exam presents low cognitive level, since there are predominance of questions framed in the category less complex - CCA (knowledge, understanding and application). It was therefore concluded that the examination does not adequately explore skills related to the more complex levels of taxonomy, defined as ASA category (analysis, synthesis and evaluation). Considering that the Sufficiency Exam is a certification for professional practice, this study contributes to aggregating information that is useful to the CFC, such as the importance of balancing cognitive categories and diversifying the way of assessment. This research offers a methodological contribution, in the process of validating the classification of questions by specialists and, in addition, brings contributions to higher education institutions, motivating them to follow the changes in the desired professional profile of the accountants, prioritize the development of the cognitive ability and establish clear educational goals. In addition, it contributes to teachers, students and the market, as it enables them to understand how the Examination of Sufficiency is built and whether the CFC considers in its elaboration the skills that future accountants need to develop or improve to act professionally according to accounting practices globally.

Keywords: Exame de Suficiência Contábil. Evaluation. Taxonomy of Bloom. Skills.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Número de questões por conteúdo específico de Contabilidade e por edição do Exame de Suficiência	41
Tabela 2 – População da Pesquisa.....	43
Tabela 3 - Total de questões conflituosas do Exame de Suficiência por nível cognitivo	55
Tabela 4- Total de questões conflituosas do Exame de Suficiência por nível cognitivo – segunda e terceira etapas de validação	61
Tabela 5 - Total de questões conflituosas do Exame de Suficiência por nível cognitivo – quarta etapa de validação.....	68
Tabela 6 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2011	71
Tabela 7 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2012	71
Tabela 8 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2013	73
Tabela 9 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2014	73
Tabela 10 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2015	74
Tabela 11 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2016	75
Tabela 12 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2017	76
Tabela 13 - Questões por Conteúdo e Nível Cognitivo.....	80
Tabela 14 - Aprovados e Reprovados no Exame de Suficiência.....	84

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Modalidades e funções da avaliação	19
Quadro 2 - Síntese dos níveis cognitivos – Taxonomia de Bloom.....	25
Quadro 3 - Definição dos níveis cognitivos e verbos – Taxonomia de Bloom	26
Quadro 4- Habilidades que devem ser alcançadas pela profissão contábil conforme a IES 3 do IFAC	34
Quadro 5 - Exemplo de questão do Exame de Suficiência: nível 2 - Compreensão	45
Quadro 6- - Instrumento para classificação de questões	46
Quadro 7 - Exemplo de questão do Exame de Suficiência: nível 1 - Conhecimento.....	47
Quadro 8 - Exemplo de questão do Exame de Suficiência: nível 3 - Aplicação.....	48
Quadro 9 - Exemplo de questão do Exame de Suficiência: nível 4 - Análise.....	49
Quadro 10 - Exemplo de questão do Exame de Suficiência: nível 6 - Avaliação.....	50
Quadro 11 -Conciliação da classificação - Questão de nível 1	57
Quadro 12 - Conciliação da classificação - Questão de nível 2	58
Quadro 13 - Conciliação da classificação - Questão de nível 3	59
Quadro 14 - Conciliação da classificação – Questão de nível 4.....	60
Quadro 15 - Conciliação terceira e quarta etapa da validação - Questão nível 1	62
Quadro 16 - Conciliação terceira e quarta etapa da validação - Questão nível 2	63
Quadro 17 - Conciliação terceira e quarta etapa da validação - Questão nível 3	64
Quadro 18 - Conciliação terceira e quarta etapa da validação - Questão nível 4.....	65
Quadro 19 - Conciliação terceira e quarta etapa da validação - Questão nível 6.....	66
Quadro 20 - Classificação de questão conflituosa – quarta etapa de validação	68

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 REVISÃO DE LITERATURA.....	16
2.1 Teoria da Avaliação	16
2.2 Taxonomia de objetivos educacionais no domínio cognitivo.....	21
2.3 Competências profissionais e educacionais advindas da convergência contábil.....	30
3 ASPECTOS METODOLÓGICOS	38
3.1 Caracterização do Exame de Suficiência	38
3.2 Coleta de dados e população.....	42
3.3 Procedimentos de análise dos dados	43
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	54
4.1 Classificação das questões	54
4.2 Validação da classificação das questões	57
4.2.1 Primeira etapa da validação – Professora X.....	57
4.2.2 Segunda e terceira etapa de validação – Professora Y e Professora Z.....	61
4.2.3 Quarta etapa da validação – Professora W	67
4.3 Análise Descritiva Crítica do nível cognitivo das edições do Exame de Suficiência.....	69
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	86
REFERÊNCIAS	89
APÊNDICE A – CLASSIFICAÇÃO DAS QUESTÕES.....	95

1 INTRODUÇÃO

Os egressos do curso de Ciências Contábeis são submetidos a exames que tem como propósito certificá-los para a atuação profissional. Internacionalmente, como exemplo de certificação para contadores, destaca-se o Exame Uniforme para CPA (*Certified Public Accountant*) desenvolvido pelo AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) nos EUA (Estados Unidos da América). No Brasil, para a obtenção de registro para atuação profissional, o egresso é submetido ao Exame de Suficiência, desenvolvido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

O Exame de Suficiência, estabelecido pelo art. 12 do Decreto-Lei 9.295/46, com redação dada pela Lei 12.249/10, é aplicado duas vezes por ano pelo CFC, como requisito para a obtenção de registro para atuação profissional. Os bacharéis e estudantes do último ano do curso do Ciências Contábeis estão aptos a fazerem a prova de múltipla escolha para atingir a pontuação mínima para aprovação e certificação.

Por sua vez, a certificação internacional é realizada em várias fases constituídas de provas com questões de múltipla escolha, comunicação escrita, simulações baseadas em tarefas e estágio supervisionado. Assim, a prova é apenas um dos requisitos para a certificação como CPA dos EUA, ou seja, ser aprovado no exame não é, por si só, suficiente para satisfazer as exigências de certificação.

O Exame de Suficiência e o Exame Uniforme para CPA são realizados com o objetivo de certificação profissional, tem caráter classificatório, são realizados ao final de um período de aprendizagem (após a conclusão do curso de Ciências Contábeis) e tem como foco a nota (HAYDT, 1991; SILVA; THEISS; RAUSCH, 2013), características essas atribuídas às avaliações somativas.

Além desses exames estarem enquadrados no que se chama função somativa da avaliação, podem ser denominados como testes objetivos, um dos vários tipos de instrumentos de avaliação existentes. Segundo Shaftel e Shaftel (2007), os testes se referem a tarefas específicas selecionadas para medir um objetivo de aprendizado ou um padrão de desempenho em particular e podem ser categorizados como objetivos ou subjetivos (testes de desempenho). As questões de testes objetivos tem uma única resposta correta, como, por exemplo, questões de verdadeiro ou falso, múltipla escolha e de correspondência, e são mais fáceis de pontuar. Sublinha-se que esses testes são frequentemente usados em admissões individuais, proficiência e certificação, como, por exemplo, a aplicação do Exame de Suficiência, no Brasil, e o CPA, nos Estados Unidos.

Alguns dos pontos fortes dos testes objetivos conforme Shaftel e Shaftel (2007) são: a praticidade na correção (leitura ótica), a maior cobertura de conteúdo, padrões de confiabilidade altos, permite comparações dos resultados dos examinandos, análises estatísticas livres de vies. Como pontos fracos, os autores ressaltam tipos de perguntas limitados, não exploração de habilidades de alto nível (análise e síntese), dificuldade de elaboração de itens objetivos de qualidade, possibilidade de falta de correspondência entre o conteúdo e os objetivos educacionais propostos e, quando submetidos à máquina de leitor ótico, a correção não está livre de erro.

De acordo com Haydt (1991), a validade e a fidedignidade são requisitos básicos de um bom instrumento de avaliação e, para garantir que os testes apresentem tais características, as questões precisam ser bem construídas. Diante disso, a autora citada afirma que para a elaboração de bons testes é preciso: conhecer adequadamente o conteúdo a ser avaliado, ter objetivos claros e definidos, conhecer as técnicas de construção de testes e expressar as ideias por escrito, usando uma linguagem adequada ao nível dos alunos. Assim, as competências de aprendizagem medidas por um teste devem refletir fielmente os objetivos educacionais propostos.

Para tal, existem guias que ajudam na formulação de objetivos educacionais e, conseqüentemente, na construção de instrumentos de avaliação válidos e fidedignos. Um dos mais conhecidos e utilizados é o domínio cognitivo da Taxonomia de objetivos educacionais de Bloom (MARTINEZ, 2017). Essa taxonomia contém seis níveis cognitivos de comportamentos (conhecimento, compreensão, aplicação, análise, síntese e avaliação) a serem considerados ao planejar uma avaliação, que parte do mais simples até o mais complexo, portanto, tem uma estrutura lógica que indica que os comportamentos mais complexos incluem os mais simples.

Nesse sentido, ressalta-se que o AICPA adotou uma estrutura de habilidades para o Exame Uniforme para CPA com base na taxonomia dos objetivos educacionais de Bloom (AICPA, 2018). Esse fato reforça a ideia de que essa ferramenta é adequada para a construção e análise de exames dessa natureza, no sentido de que permite que o instrumento apresente um equilíbrio entre os níveis cognitivos e cobre dos egressos, competências relacionadas com os níveis mais complexos da taxonomia, consideradas relevantes para o contexto de convergência às IFRS, que afeta diretamente o ensino e a profissão contábil no Brasil.

A Taxonomia de Bloom tem sido amplamente utilizada na educação, não só no âmbito da Pedagogia, como também, em estudos de outras áreas do conhecimento, para definição de objetivos educacionais, seja nos processos de ensino de determinados conteúdos, em análises

de materiais didáticos de Contabilidade (DAVIDSON; BALDWIN, 2005), em áreas como Engenharia (MEDA; SWART, 2017) e Física (AZAR, 2005; KOCAKAYA; GÖNEN, 2010) ou nos processos de avaliação (PELISSONI, 2009; FERRAZ; BELHOT, 2010; PATRUS et al., 2012; JENOVEVA NETO et al., 2013; PINHEIRO et al., 2013; SILVA, 2014; COSTA et al., 2017; MARTINEZ, 2017).

O que se encontra nessa temática no contexto da Contabilidade são estudos que analisaram o nível cognitivo exigido em provas de concursos públicos para o cargo de contador (SANTANA JÚNIOR; PEREIRA; LOPES, 2008; LARA; PEREIRA, 2018) e em provas do Exame de Suficiência (PINHEIRO et al., 2013; SILVA, 2014; MARTINEZ, 2017), utilizando a taxonomia. Nesses estudos, os autores concluíram que, nas provas analisadas, predominaram questões menos complexas, ou seja, que exigem menor nível cognitivo. Observa-se que nesses estudos não houve uma avaliação completa de todas as edições do Exame de Suficiência, notadamente no período após a convergência às normas internacionais de contabilidade (IFRS – *International Financial Reporting Standards*), ocorrida no Brasil de forma plena no ano de 2010.

Os estudos citados anteriormente, ao contrário da presente pesquisa, não apresentaram uma validação da classificação das questões, apesar de o processo de classificação por meio da Taxonomia de Bloom ser considerado subjetivo. Tendo em vista que essa subjetividade pode prejudicar os resultados encontrados, o presente estudo, preenche essa lacuna, na medida em que oferece uma validação da classificação das questões por especialistas, ou seja, a classificação apresentada neste trabalho vai além da percepção de um único pesquisador.

O contexto do período pós-convergência contábil torna-se importante pelo fato de que o processo de convergência às IFRS no Brasil completou dez anos em 2017, e pode ter impactado no conteúdo e, conseqüentemente no nível de dificuldade do Exame de Suficiência. Com a convergência às IFRS, ocorrida em mais de 140 países, incluindo o Brasil, o mercado, passa a exigir competências que ultrapassam a questão teórica e técnica, admitindo competências comportamentais, conhecidas na literatura como *soft skills*, que são cada vez mais demandadas em virtude desse processo (KAVANAGH; DRENNAN, 2008).

Desse modo, o ensino da contabilidade muda substancialmente, pois o mercado de trabalho passa a exigir, dos profissionais da área, um conhecimento que ultrapassa a questão técnica (LEMES; MIRANDA, 2014). Assim, espera-se que os objetivos educacionais no Brasil estejam voltados não só para a construção de conhecimento técnico e teórico, mas também para o desenvolvimento e aprimoramento de competências comportamentais, que

tenham como fim produzir um novo perfil acadêmico a professores e estudantes de contabilidade (GOMES, 2018).

No Brasil, as competências e habilidades que o profissional contábil deve ter são preconizadas nas DCN (Diretrizes Curriculares Nacionais) do curso de Ciências Contábeis, de acordo com o artigo 4º da Resolução nº 10 da CES (Câmara de Educação Superior). Em nível internacional têm-se a IFAC (*International Federation of Accountants*), que têm se dedicado a identificar e elencar habilidades requeridas aos contadores, que devem ser desenvolvidas ou aperfeiçoadas durante a graduação e o exercício da profissão e, também, a propor ações para aprimorar o ensino e a formação em Ciências Contábeis por meio dos IES (*International Education Standards*) (GOMES, 2018).

Além disso, pesquisadores também têm se empenhado em identificar e listar essas competências, não técnicas ou *soft skills*, apontadas como sendo fundamentais à formação contábil integral (KAVANAGH; DRENNAN, 2008; HANCOCK et al., 2009; LOPES; CARDOSO; RICCIO, 2010; CARDOSO; MENDONÇA NETO; OYADOMARI, 2010; CHIU et al., 2016; GOMES, 2018). Nessa lógica, para Santana Júnior, Pereira e Lopes (2008) os níveis mais complexos da Taxonomia de Bloom (análise, síntese e avaliação) abrangem essas competências comportamentais, uma vez que instigam a resolução criativa de situações diversas e complexas, que, em muitos casos, são estranhas ao indivíduo, que, mesmo assim, deverá ser capaz de identificar e antecipar-se ao fato, encontrando a solução adequada para a situação.

Diante do exposto, em decorrência da convergência às normas internacionais e da falta de transparência na divulgação das bases usadas na construção do Exame de Suficiência por parte dos elaboradores, torna-se relevante verificar se as exigências em termos de competência, ou seja, se os níveis de habilidades cognitivas solicitados pelo exame são coincidentes ao perfil previsto pela Câmara de Educação Superior do CNE (Conselho Nacional de Educação) e à demanda do mercado de trabalho do mundo globalizado.

Sumariza-se então, os principais elementos do contexto que proporcionaram a produção desta pesquisa:

- a) Caráter obrigatório do Exame de Suficiência para atuação profissional do contador;
- b) Falta de transparência sobre a construção do Exame de Suficiência, quando comparado, por exemplo, à certificação internacional (CPA);
- c) Convergência às normas internacionais de contabilidade, IFRS, e os impactos profissionais e, conseqüentemente, educacionais advindos desse processo;

- d) Importância do desenvolvimento de competências comportamentais ou *soft skills*, apontadas como fundamentais para a formação integral do contador;
- e) Níveis mais complexos da Taxonomia de Bloom relacionados com as *soft skills*;
- f) Alinhamento do exame de certificação do CFC com as competências requeridas dos contadores nacionalmente e internacionalmente.

Nessa conjuntura, o objetivo deste estudo é efetuar uma análise crítica do nível cognitivo das questões de Contabilidade do Exame de Suficiência, por meio de uma classificação das questões de acordo com os objetivos educacionais na perspectiva da Taxonomia de Bloom. Para isso, foram classificadas, conforme a Taxonomia de Bloom, as questões de contabilidade das provas do Exame de Suficiência do CFC desde a primeira edição de 2011 até a segunda edição de 2017, ou seja, todas as edições disponíveis na época de realização da pesquisa (abril/2018) e após a convergência contábil no Brasil.

A principal contribuição deste estudo é agregar informações que sejam úteis ao CFC, órgão responsável por elaborar as provas do Exame de Suficiência, para que possa alinhar o que é cobrado no exame com o currículo do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior e com o perfil desejado pelo mercado para os contadores (habilidades e competências). Conforme Gomes (2018), para a sociedade é positiva a presença de indivíduos com visão relacional global, capazes de se comunicar, pensar criticamente, colaborar e solucionar problemas. Além de que este estudo oferece uma contribuição metodológica, ao realizar um processo de validação da classificação das questões por especialistas, para minimizar a subjetividade da classificação por meio da Taxonomia de Bloom. Ressalta-se que nenhum dos estudos anteriores que usaram essa ferramenta para classificar questões, realizou uma validação.

Espera-se, também, que este estudo possa motivar as Instituições de Ensino Superior a acompanhar as mudanças no perfil profissional desejado e priorizar o desenvolvimento da capacidade cognitiva dos futuros contadores, bem como estabelecer objetivos educacionais claros e específicos, de modo que seja possível observar sua evolução.

Adicionalmente, a disponibilização da pesquisa aos envolvidos com o ensino da Contabilidade, permitirá compreender como é construído o Exame de Suficiência e se o CFC considera, na sua elaboração, as competências que os bacharéis e discentes de Ciências Contábeis precisam desenvolver ou aprimorar para atuar profissionalmente segundo as práticas globais de Contabilidade.

Os resultados da pesquisa também possibilitam verificar se a internacionalização educacional na área contábil está ocorrendo de forma efetiva, por meio da análise do nível

cognitivo do exame, verificando se as competências não técnicas (*soft skills*), apontadas como fundamentais para a formação integral do contador, estão sendo exigidas nas avaliações de certificação profissional, uma vez que estão relacionadas com os níveis mais complexos da taxonomia (análise, síntese e avaliação).

Na mesma direção, sabendo que o Exame de Suficiência do CFC é uma realidade e, assim, pesquisas que analisem sua condição de efetividade são oportunas e trazem informações para a melhoria do processo, este trabalho tenta contribuir no aperfeiçoamento de cobrança mais efetiva das competências mais complexas por parte do CFC, seja confirmando o que já vem sendo utilizado ou destacando eventuais pontos de melhora.

O trabalho está estruturado, conforme a Figura 1, em cinco capítulos, incluindo esta Introdução. O segundo capítulo, de Revisão da Literatura, está dividido em três seções, que abordam os assuntos relacionados com a temática, para embasamento da mesma. O terceiro capítulo apresenta os aspectos metodológicos do estudo e está dividido em duas seções, que incluem os procedimentos de coleta e análise dos dados. No quarto capítulo, os resultados são apresentados e analisados. Por fim, o quinto capítulo, de Considerações Finais, abarca as conclusões acerca do estudo realizado.

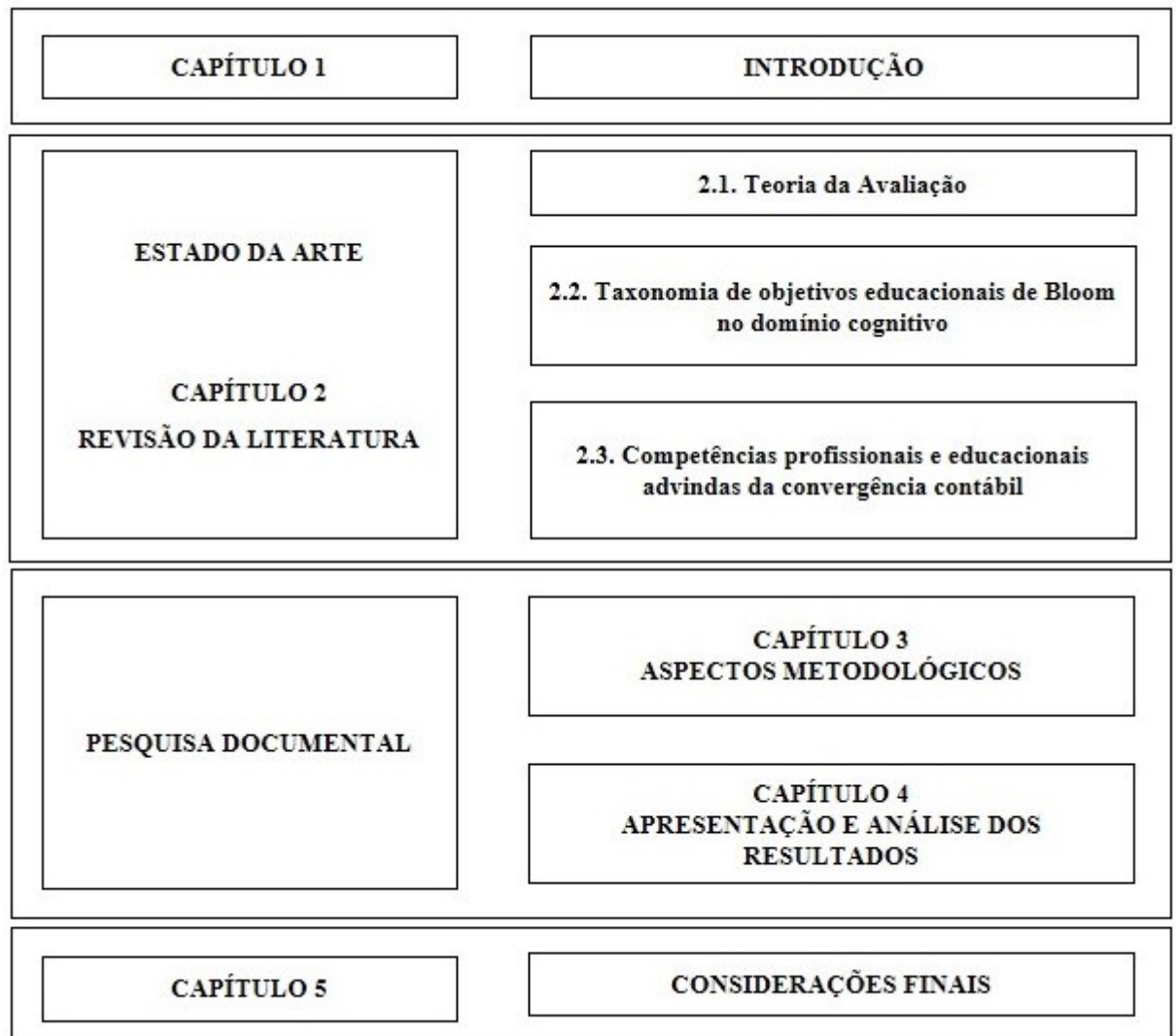


Figura 1 - Estruturação do estudo

Fonte: Elaboração própria.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Teoria da Avaliação

A avaliação não é algo novo no processo ensino-aprendizagem, nasceu no século XVII em decorrência do surgimento dos colégios. Ao longo da história, as concepções sobre a avaliação foram se modificando, no que tange à sua utilidade, funções, objetivos e metodologias (SILVA; THEISS; RAUSCH, 2013). As primeiras ideias sobre avaliação estavam associadas à medição de conhecimentos e à aplicação de exames com objetivo de classificação e promoção, o que imprimia um caráter instrumental ao processo avaliativo (DEPRESBITERIS, 1989). Contrariando essa concepção de medição, por volta de 1950, nos Estados Unidos, Ralph Tyler divulgou uma proposta sobre as formas de avaliação, conhecida como “avaliação por objetivos”, que provocou um grande impacto na literatura acerca do tema e passou a ser referencial teórico básico nos cursos de formação de professores (DEPRESBITERIS, 1989; HOFFMANN, 2001; SILVA, 2014).

Nessa proposta, Tyler defendia que a avaliação não se limitava a exames objetivos, e sim que existiam diversas formas e instrumentos para avaliar o aprendizado, como testes, escalas de atitude, inventários e observações de comportamento (SILVA, 2014). Para o americano, o que importava era verificar se os comportamentos dos alunos estavam sendo modificados (enfoque comportamentalista), se estava sendo criado conhecimento e, principalmente, se os objetivos educacionais estavam sendo atingidos (HOFFMANN, 2001; SILVA, 2014). Assim, essas ideias divergiam da concepção de avaliação formal colocada até então, classificatória e seletiva, que se limitava à aplicação de testes objetivos e precisos, livres de interpretações ou julgamentos subjetivos (SILVA, 2014).

Vários outros estudos surgiram após Tyler, perpetuando igualmente o pensamento desse teórico, sendo o principal deles o trabalho batizado de Taxonomia de objetivos educacionais de Benjamin Bloom em 1971, que classifica os comportamentos dos alunos em níveis hierárquicos de complexidade (SILVA, 2014). Essa taxonomia se tornou referência para a formulação de avaliações e é vastamente aplicada em estudos de diversas áreas do conhecimento. Portanto, os estudos que foram sendo realizados influíram a concepção de avaliação, que assumiu novas funções como diagnosticar e verificar se os objetivos do processo ensino-aprendizagem estão sendo alcançados, ou seja, assumiu um caráter orientador (HAYDT, 1991).

Haydt (1991) afirma que o termo avaliação não se refere apenas aos aspectos quantitativos da aprendizagem, mas também aos qualitativos, isto é, o ato de avaliar abrange tanto a aquisição de conhecimentos decorrentes dos conteúdos curriculares quanto as habilidades, interesses, atitudes, hábitos de estudo e ajustamento pessoal e social. Para a autora, avaliar consiste em fazer julgamentos sobre resultados que orientarão, ao mesmo tempo, o professor, no aprimoramento de seus métodos didáticos, e o aluno, no aprimoramento do seu desempenho.

Luckesi (2002) comenta sobre o equívoco cometido no uso dos conceitos avaliação e exame por muitos professores. Enquanto o exame é classificatório e seletivo, centrado no julgamento de aprovação ou reprovação e, por isso mesmo, excludente, o ato de avaliar é um processo contínuo de orientação e reorientação da aprendizagem, com foco na construção dos melhores resultados possíveis (LUCKESI, 2008).

Nessa lógica, Kraemer (2005) afirma que a avaliação no contexto de ensino e aprendizagem, não é simplesmente atribuir notas e mensurar conhecimentos adquiridos, mas possibilitar a tomada de decisão e a melhoria da qualidade de ensino, informando as ações em desenvolvimento e a necessidade de reajustamento constante. Portanto, para a autora, a avaliação descreve os objetivos de ensino que já foram atingidos e que dificuldades estão impedindo que outros sejam alcançados, por causa disso, contribui para a obtenção de produtos ou resultados de aprendizagem.

Diante do que foi exposto até aqui, percebe-se que, apesar dos termos medição (exame e teste) e avaliação apresentarem significados diferentes, eles são, comumente, confundidos. Por isso, é preciso entender que a avaliação é um conceito amplo, que abarca a mensuração e análise de políticas educacionais, objetivos de planejamento educacional, currículo educacional, métodos de ensino, administração educacional, atividades de professores e tutores, inteligência dos alunos, interesse, aptidão e personalidade etc. e suas realizações educacionais, e, a partir disso, previsões, sugestões e orientações são fornecidas; enquanto, a medição é um passo da avaliação, e não a avaliação em si (LOVELY PROFESSIONAL UNIVERSITY, 2012).

Na concepção de Silva (2014), a avaliação da aprendizagem precisa considerar diferentes dimensões e momentos da vida do estudante e, por isso, foi necessário definir algumas funções da avaliação. Encontram-se, na literatura, nomenclaturas diversas para identificar essas funções, mas três são apontadas com mais frequência: avaliação diagnóstica, avaliação formativa e avaliação somativa. A diferenciação das funções formativa e somativa foi atribuída a Scriven, que desenvolveu uma série de ideias que foram fundamentais para a

teoria da avaliação da aprendizagem, pois apresentou conceitos que influenciam a prática da avaliação até hoje (DEPRESBITERIS, 1997).

A avaliação diagnóstica deve ser realizada antes que se inicie um novo processo de ensino-aprendizagem, visto que tem a intenção de constatar se os alunos possuem os pré-requisitos para adquirir novos conhecimentos e habilidades e identificar dificuldades de aprendizagem e suas causas (HAYDT, 1991). Essa avaliação permite ao professor conhecer características de seus alunos, como seus pontos fortes e fracos e admite um ajuste recíproco entre o aprendiz e o programa de estudos (HADJI, 2001). Conforme Araújo (2013) a avaliação diagnóstica é um suporte fundamental ao sucesso da avaliação formativa.

A avaliação formativa, segundo Haydt (1991) é realizada durante todo o processo de ensino-aprendizagem, pois tem o intuito de verificar se os objetivos educacionais propostos estão sendo alcançados. Para a autora, essa avaliação é basicamente orientadora, na medida em que permite que os alunos conheçam os seus resultados e trabalhem seus pontos fracos e, ao mesmo tempo, orienta, também, o trabalho do professor, dado que propicia que esse detecte e identifique deficiências nos seus métodos, possibilitando aperfeiçoamento. Na opinião de Perrenoud (1999), a avaliação formativa é uma prática contínua que contribui para o sucesso do processo de ensino-aprendizagem, à medida que dá informações, identifica e explica erros e sugere elucidações quanto às estratégias e atitudes dos alunos.

Por fim, a avaliação somativa tem caráter classificatório, geralmente é realizada no final de um período de aprendizagem e tem como objetivo a promoção do aluno (HAYDT, 1991). O foco desse tipo de avaliação é a nota e espera-se que o aluno se posicione de acordo com as instruções do professor sobre o conteúdo (SILVA; THEISS; RAUSCH, 2013). O Exame de Suficiência, objeto de estudo desta pesquisa, pode ser enquadrado neste tipo de avaliação, pois é um exame aplicado após a conclusão do curso de Ciências Contábeis e avalia os conhecimentos dos egressos com o objetivo de certificação para o exercício da profissão; é obrigatório que o indivíduo atinja uma nota de, no mínimo, 50% para que seja certificado.

Haydt (1991) construiu um quadro resumo dos três tipos de avaliações mencionados anteriormente, apresentando, além do tipo e função, o propósito (para que usar) e a época (quando aplicar), como demonstrados no Quadro 1. Além disso, a autora afirma que a utilização conjugada dos três tipos de avaliação (diagnóstica, formativa e somativa) garantem a eficiência do processo de avaliação e a eficácia do processo ensino-aprendizagem.

Quadro 1 - Modalidades e funções da avaliação

MODALIDADE (TIPO)	FUNÇÃO	PROPÓSITO (PARA QUE USAR)	ÉPOCA (QUANDO APLICAR)
Diagnóstica	Diagnosticar	Verificar a presença ou ausência de pré-requisitos para novas aprendizagens. Detectar dificuldades específicas de aprendizagem, tentando identificar suas causas.	Início do ano ou semestre letivos, ou no início de uma unidade de ensino.
Formativa	Controlar	Constatar se os objetivos estabelecidos foram alcançados pelos alunos. Fornecer dados para aperfeiçoar o processo ensino-aprendizagem.	Durante o ano letivo, isto é, ao longo do processo ensino-aprendizagem.
Somativa	Classificar	Classificar os resultados de aprendizagem alcançados pelos alunos, de acordo com níveis de aproveitamento estabelecidos.	Ao final de um ano ou semestre letivos, ou ao final de uma unidade de ensino.

Fonte: Haydt (1991, p. 19)

Nota-se que, embora a concepção de avaliação tenha se modificado ao longo da história, em decorrência dos estudos realizados sobre o tema, o que observa-se, na prática, é ainda o uso tradicional da avaliação. Segundo Perrenoud (1999), as funções tradicionais da avaliação são criar hierarquias de excelência e certificar aquisições em relação a terceiros. A primeira função está associada ao estabelecimento de um padrão de excelência pelo professor e pelos melhores alunos e, então os alunos são comparados e classificados de acordo com os seus resultados. A segunda função diz respeito ao fato de que ter um diploma é garantia de competência e permite, por exemplo, que um empregador contrate um indivíduo sem fazer novos testes, apesar de a certificação fornecer poucos detalhes das competências adquiridas e, garantir um saber global necessário para avançar ou ser admitido em um curso ou começar uma profissão. Nesse sentido, Hoffmann (2001), afirma que a avaliação, quando inserida no cotidiano, é restrita a correções de tarefas e registro de resultados e, por isso, a discussão de instrumentos de verificação e critérios de análise do desempenho atingido está sempre atrelada às discussões sobre avaliação.

Diversas técnicas e instrumentos podem ser usados para avaliar e devem ser escolhidos de acordo com os objetivos que se deseja atingir e os conteúdos abordados. Para Haydt (1991) a técnica é o método de se obter informações desejadas e os instrumentos são os recursos utilizados para isso; salienta que cada técnica apresenta vantagens e desvantagens, cabe ao professor escolher a mais adequada e mais condizente com o objetivo proposto. Como exemplos de recursos de avaliação citam-se a testagem (testes), as questões dissertativas, a inquirição (entrevista e questionário), a observação, os portfólios e as pesquisas (HAYDT, 1991; SHAFTEL; SHAFTEL, 2007). Destaca-se que, nessa pesquisa, serão enfatizados os

testes, devido ao objeto de estudo escolhido (Exame de Suficiência) se enquadrar nessa categoria de instrumentos de avaliação e, também, por serem os mais comumente utilizados.

Segundo Shaftel e Shaftel (2007) os testes se referem a tarefas específicas selecionadas para medir um objetivo de aprendizado ou um padrão de desempenho em particular e podem ser categorizados como objetivos ou subjetivos (testes de desempenho). As questões de testes objetivos tem uma única resposta correta, como, por exemplo, questões de verdadeiro ou falso, múltipla escolha e de correspondência e são mais fáceis de pontuar. Enquanto questões de testes subjetivos têm respostas que podem ser mais ou menos corretas e, portanto, demandam o julgamento subjetivo de um avaliador e exigem que a resposta seja produzida em vez de escolhida, ou seja, são mais difíceis de pontuar (SHAFTEL; SHAFTEL, 2007). Sublinha-se que os testes objetivos são frequentemente usados em admissões individuais, proficiência e certificação, como, por exemplo, a aplicação do Exame de Suficiência no Brasil e, o CPA nos Estados Unidos, com objetivo de certificação profissional para contadores.

De acordo com Haydt (1991), a validade e a fidedignidade são requisitos básicos de um bom instrumento de medida. De forma complementar, deve ser considerados a objetividade, a praticidade, a confiabilidade, a abrangência, o poder discriminatório, a comparabilidade, a utilidade, a simplicidade da linguagem e a computação de *scores* desses instrumentos de avaliação (HAYDT, 1991; LOVELY PROFESSIONAL UNIVERSITY, 2012). Para garantir que os testes apresentem tais características, as questões precisam ser bem construídas. Diante disso, Haydt (1991) expõe que, para a elaboração de bons testes, é preciso: conhecer adequadamente o conteúdo a ser avaliado, ter objetivos claros e definidos, conhecer as técnicas de construção de testes e expressar as ideias por escrito, usando uma linguagem adequada ao nível dos alunos. Assim, as competências de aprendizagem medidas por um teste devem refletir fielmente os objetivos educacionais propostos.

Para tal, existem guias que ajudam na formulação de objetivos educacionais e, consequentemente, na construção de instrumentos de avaliação válidos e fidedignos. Um dos mais conhecidos e utilizados é o domínio cognitivo da Taxonomia de objetivos educacionais de Bloom (MARTINEZ, 2017). Essa taxonomia contém seis níveis principais de comportamentos (conhecimento, compreensão, aplicação, análise, síntese e avaliação) a serem considerados ao planejar uma avaliação, que parte do mais simples até o mais complexo, portanto, tem uma estrutura lógica que indica que os comportamentos mais complexos incluem os mais simples.

2.2 Taxonomia de objetivos educacionais no domínio cognitivo

Durante a Convenção da Associação Americana de Psicologia no ano de 1948, em Boston, Benjamin Bloom e um grupo de psicólogos, todos examinadores universitários, propuseram uma classificação de objetivos educacionais, mais tarde denominada como Taxonomia de Bloom, com interesse de facilitar a comunicação entre examinadores a respeito dos objetivos, itens de testes e procedimentos de avaliação por meio de testes (BLOOM; HASTINGS; MADAUS, 1983; BLOOM et al., 1983). Esse recurso era muito conhecido e amplamente utilizado pela área das Ciências Biológicas para assegurar a compreensão das estruturas e inter-relações existentes no mundo animal e vegetal, a partir da classificação de plantas e animais (BLOOM; HASTINGS; MADAUS, 1983; BLOOM et al., 1983).

Na educação, a finalidade da taxonomia é classificar os objetivos educacionais e, assim, facilitar a resolução e troca de informações sobre problemas relacionados a currículo e avaliação por parte dos professores, pesquisadores e demais indivíduos que se ocupam com essas questões (BLOOM et al., 1983). Para Bloom et al. (1983), a taxonomia funcionaria como um modelo relativamente preciso para analisar resultados educacionais na área cognitiva, que abrange memória, pensamento e solução de problemas para os envolvidos com a educação e peritos em currículo.

Nessa lógica, Haydt (1991) apresenta como funções da taxonomia de objetivos educacionais de Bloom: determinar de forma explícita e precisa os propósitos de um processo educativo, classificando os objetivos e organizando-os em categorias hierárquicas; estabelecer uma linguagem comum a todos os educadores e um meio preciso de comunicação dos objetivos educacionais; servir como um guia útil no reconhecimento e na formulação de objetivos instrucionais; ajudar o professor a definir os objetivos instrucionais em termos de comportamentos finais observáveis; possibilitar a análise comparativa entre vários cursos, currículos e instrumentos de medida e avaliação, determinando a ênfase dada aos vários tipos de objetivos; e verificar a relevância dos instrumentos de medida, em especial das provas objetivas ou testes, por meio da análise dos itens em função da ênfase atribuída às diversas categorias de objetivos. A última função mencionada está no foco deste estudo, dado que a taxonomia foi utilizada como uma base conceitual que servirá de parâmetro para classificar e analisar, criticamente, o Exame de Suficiência contábil aplicado pelo CFC.

Bloom et al. (1983) destacam que, para utilizar a taxonomia como referência para o exame de processos educacionais e análise de atividades, os profissionais devem ter uma clara

compreensão da sua estrutura. Portanto, segue uma descrição resumida da taxonomia, na tentativa de aproximar o leitor dessa ferramenta.

A taxonomia completa proposta é constituída de três partes principais denominadas: domínio afetivo, domínio psicomotor e domínio cognitivo. Porém, o segundo domínio não foi finalizado, ou seja, não teve uma taxonomia definida pela comissão, e apenas o terceiro foi implementado em sua totalidade (BLOOM; HASTINGS; MADAUS, 1983; SANTANA JÚNIOR; PEREIRA; LOPES, 2008; LARA; PEREIRA, 2018).

O domínio afetivo inclui objetivos que descrevem emoções, sentimentos, mudanças de valores e comportamentos adotados ao lidar com problemas. Por outro lado, o domínio psicomotor é a área das habilidades manipulativas ou motoras, como velocidade, precisão e técnicas de execução (BLOOM; HASTINGS; MADAUS, 1983; BLOOM et al., 1983; SANTANA JÚNIOR; PEREIRA; LOPES, 2008; FERRAZ; BELHOT, 2010). E no domínio cognitivo, estão os objetivos relacionados à memória ou reconhecimento, ou seja, examinar algo para reconhecê-lo, e ao desenvolvimento de habilidades intelectuais (BLOOM; HASTINGS; MADAUS, 1983; BLOOM et al., 1983; SANTANA JÚNIOR; PEREIRA; LOPES, 2008; FERRAZ; BELHOT, 2010).

Para atingir alguns objetivos classificados no domínio cognitivo, o aluno não precisa fazer mais do que memorizar, mas, para outros, ele precisa definir o problema essencial e reorganizar o material ou combiná-lo com ideias, métodos e procedimentos aprendidos anteriormente (BLOOM; HASTINGS; MADAUS, 1983). Este estudo limitou-se à análise do domínio cognitivo, porque, além de ser o mais conhecido e utilizado, é o que apresenta as mais claras definições de objetivos expressas em termos de comportamento do estudante, sendo, dessa forma, fundamental para a implementação da avaliação escolar (BLOOM; HASTINGS; MADAUS, 1983; SILVA, 2014).

Bloom et al. (1983) sugerem uma estrutura da taxonomia do domínio cognitivo constituída por seis classes, níveis ou categorias principais, ordenadas da seguinte forma: 1) conhecimento, 2) compreensão, 3) aplicação, 4) análise, 5) síntese e 6) avaliação. Os autores enfatizam que essa é uma estrutura sugerida, hierarquizada, partindo dos comportamentos educacionais mais simples para os mais complexos, ou seja, essas classes podem ser ordenadas de forma diferente, porém eles acreditam que a forma de organização apresentada favorece a categorização dos objetivos educacionais. O indivíduo, então, só avança de nível depois de dominar o anterior, isto é, as classes são dependentes, conforme pode ser visualizado na Figura 2.

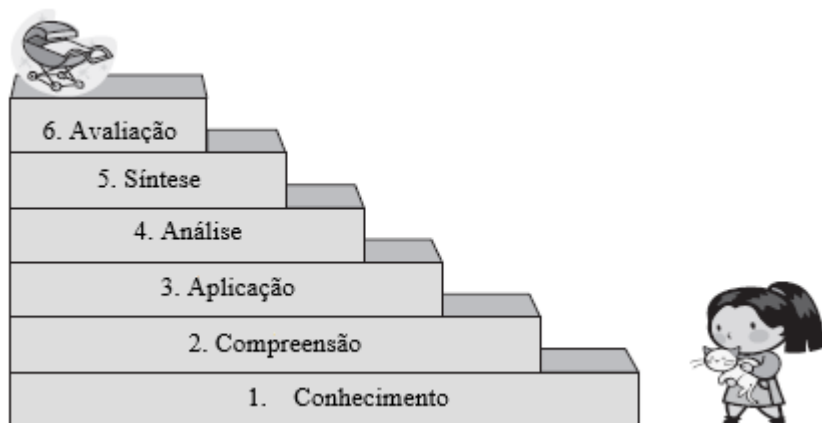


Figura 2- Níveis do domínio cognitivo – Taxonomia de Bloom

Fonte: Ferraz e Belhot (2010).

A taxonomia ao hierarquizar os níveis dos mais simples aos mais complexos, sustenta-se na ideia de que um nível mais simples, ao associar-se com outros, de mesma natureza, se torna mais complexo (BLOOM et al., 1983). Assim, as classificações, por exemplo, das questões de contabilidade do exame analisado nessa pesquisa, apresentam uma estrutura onde há uma ordenação dos níveis, do simples ao complexo, que corresponde a uma ordenação de dificuldades. Portanto, questões que exigem exclusivamente o nível 1 da taxonomia, serão respondidas acertadamente mais vezes do que questões que requerem os demais níveis, considerados mais complexos.

Nessa lógica, Bloom et al. (1983), evidenciaram que problemas que solicitam conhecimento de conceitos e princípios são mais frequentemente respondidos de modo correto do que problemas que exigem tanto o conhecimento de princípios quanto certa habilidade de aplicá-los em novas situações. Ainda, enunciaram que, problemas que requerem análise e síntese são mais difíceis do que problemas que envolvem compreensão; e, diante disso, alegaram que é mais comum que as pessoas alcancem notas baixas em problemas complexos e notas altas em problemas menos complexos do que o contrário, a partir de resultados atingidos por pessoas em dois testes, um constituído de itens em níveis mais simples e outro em níveis mais complexos da taxonomia.

Na primeira classe da taxonomia, denominada conhecimento, os objetivos educacionais dão mais ênfase aos processos psicológicos da memória, ou seja, a evocação é o principal processo psicológico nela envolvido (BLOOM et al., 1983). Essa classe foi subdividida em duas subcategorias principais: 1) conhecimento dos específicos e 2) conhecimento de universais e abstrações num determinado campo (BLOOM et al., 1983). A

primeira subcategoria refere-se a conhecimentos que podem ser rememorados separadamente, enquanto a segunda reforça as configurações nas quais as ideias podem ser organizadas (BLOOM et al., 1983).

A segunda classe da taxonomia, compreensão, representa o nível mais baixo do entendimento, pois o indivíduo entende a ideia literal comunicada de forma oral ou escrita, verbal ou simbólica, pode fazer uso dela, porém não a relaciona com outras ou não percebe as suas verdadeiras implicações (BLOOM et al., 1983). Essa classe é subdividida em: 1) translação, que é a capacidade de comunicar a mensagem de forma mais simples ou menos técnica, porém precisa; 2) interpretação é a capacidade de distinguir as informações mais importantes das menos importantes, identificar, compreender e relacionar as ideias principais de uma comunicação; e 3) extrapolação, além de transladar e interpretar as ideias, é a capacidade de projetar as tendências prováveis, retirar conclusões e expressá-las de forma efetiva (BLOOM et al., 1983).

Sobre a terceira categoria da taxonomia, aplicação, é relevante realçar que, para que algo seja aplicado, deve primeiro ser compreendido, o que demonstra claramente a dependência dessa categoria com a anterior (BLOOM et al., 1983). As habilidades envolvidas no quarto nível da taxonomia, análise, são consideradas mais complexas que as dos níveis anteriores (BLOOM et al., 1983). Essa classe trata com o conteúdo e com a forma do material de uma comunicação e é subdividida em: 1) análise de elementos, que é a capacidade de identificar os elementos presentes na comunicação, 2) análise de relações, que é a capacidade de estabelecer conexões entre as ideias de uma mensagem, e 3) análise dos princípios organizacionais, que é a capacidade de reconhecer a estrutura e as técnicas utilizadas em uma comunicação (BLOOM et al., 1983).

A penúltima classe da taxonomia, denominada síntese, possibilita que o aluno tenha mais autonomia, no sentido de construir seu próprio conhecimento, pois esse vai criar ou formar um todo bem estruturado a partir da combinação de partes (BLOOM et al., 1983). Essa classe é subdividida em: 1) produção de uma comunicação singular, que é a capacidade de organizar e relatar ideias ou experiências com eficácia; 2) produção de um plano ou indicação de um conjunto de operações, capacidade de planejar e organizar em uma proposta as tarefas que deverão ser realizadas; e 3) derivação de um conjunto de relações abstratas (BLOOM et al., 1983).

A avaliação, última categoria da taxonomia, é o processo de julgar o valor das ideias, podendo-se dizer que engloba todas as classes de comportamento anteriormente descritas (BLOOM et al., 1983). É subdividida nas seguintes categorias: 1) julgamento em termos de

evidência interna, que é a capacidade de avaliar a precisão da comunicação a partir de critérios internos, e 2) julgamentos em termos de critérios externos, que é a capacidade de avaliar a comunicação em relação à critérios evocados tidos como referência (BLOOM et al, 1983).

Segue, no Quadro 2, uma síntese dos seis níveis da Taxonomia de Bloom no Domínio Cognitivo, com exemplos relacionados à contabilidade.

Quadro 2 - Síntese dos níveis cognitivos – Taxonomia de Bloom

NÍVEL COGNITIVO	SÍNTESE
1. Conhecimento	Inclui qualquer questão que exija apenas a recuperação de informações da memória. Os itens de nível 1 são frequentemente identificados pelos verbos usados nas perguntas, como definir, identificar, listar, corresponder, declarar, o que e quando. Uma definição de depreciação seria um exemplo de aprendizagem de nível 1.
2. Compreensão	Vai além da simples recuperação da memória para envolver algum conhecimento adicional sobre o item. Os itens de nível 2 também são frequentemente identificáveis por verbos indicadores, como comparar, descrever, diferenciar, discutir, distinguir, explicar e por quê. Observe que discussões e argumentos complexos estariam classificados no nível cinco ou seis. Explicar por que a depreciação é necessária seria nível 2.
3. Aplicação	Envolve uma situação específica e cálculos ou decisões usando métodos conhecidos. Itens de nível 3 também são frequentemente identificáveis pelos verbos usados, como calcular, classificar, computar, estimar, preparar um cronograma (simples) ou divulgação. Computar a despesa de depreciação seria um exemplo nesse nível.
4. Análise	Envolve uma situação específica que geralmente inclui cálculos, análises, classificações, entradas de diário, cálculos envolvendo mais de um método e classificações. Cronogramas e divulgações mais complexas estão incluídos aqui. Os níveis 4 e superiores não são tão facilmente identificados pelos verbos usados, pois dependem mais da situação. Preparar uma entrada de diário para depreciação seria um exemplo.
5. Síntese	Envolve situações mais complexas. Problemas envolvendo quantidades relativamente grandes de dados com mais de um método, correções ou projeções são incluídos no Nível 5. A alteração do método usado para registrar a depreciação seria um exemplo de síntese.
6. Avaliação	Normalmente inclui análises ou decisões que requerem o uso de discussões, argumentos ou justificativas. Um exemplo de avaliação seria comparar diferentes métodos de cálculo de depreciação e argumentar qual método é preferível para uma situação específica.

Fonte: Davidson e Baldwin (2005, p. 82).

No Quadro 3, apresenta-se definições dos níveis da taxonomia e verbos relacionados a cada um dos seis níveis, como forma de reforçar e complementar as definições apresentadas no Quadro 2.

Quadro 3 - Definição dos níveis cognitivos e verbos – Taxonomia de Bloom

NÍVEL COGNITIVO	DESCRIÇÃO
1. Conhecimento	Habilidade de lembrar informações e conteúdos previamente abordados como fatos, datas, palavras, teorias, métodos, classificações, lugares, regras, critérios, procedimentos etc. A habilidade pode envolver lembrar uma significativa quantidade de informação ou fatos específicos. O objetivo principal desta categoria nível é trazer à consciência esses conhecimentos. Verbos: enumerar, definir, descrever, identificar, listar, nomear, combinar, apontar, relembrar, relacionar, reproduzir, solucionar, declarar, rotular, memorizar e reconhecer.
2. Compreensão	Habilidade de compreender e dar significado ao conteúdo. Essa habilidade pode ser demonstrada por meio da tradução do conteúdo compreendido para uma nova forma (oral, escrita, diagramas etc.) ou contexto. Nessa categoria, encontra-se a capacidade de entender a informação ou fato, de captar seu significado e de utilizá-la em contextos diferentes. Verbos: alterar, construir, definir, distinguir, estimar, explicar, generalizar, inferir, prever, reescrever, resolver, discutir, identificar, interpretar, situar e traduzir.
3. Aplicação	Habilidade de usar informações, métodos e conteúdos aprendidos em novas situações concretas. Isso pode incluir aplicações de regras, métodos, modelos, conceitos, princípios, leis e teorias. Verbos: aplicar, alterar, demonstrar, desenvolver, descobrir, ilustrar, modificar, organizar, prever, resolver, usar, construir, esboçar, escrever, operar e praticar.
4. Análise	Habilidade de subdividir o conteúdo em partes menores com a finalidade de entender a estrutura final. Essa habilidade pode incluir a identificação das partes, análise de relacionamento entre as partes e reconhecimento dos princípios organizacionais envolvidos. Identificar partes e suas inter-relações. Nesse ponto é necessário não apenas ter compreendido o conteúdo, mas também a estrutura do objeto de estudo. Verbos: analisar, reduzir, determinar, deduzir, diferenciar, identificar, apontar, inferir, relacionar, selecionar, subdividir, examinar, testar, esquematizar e questionar.
5. Síntese	Habilidade de agregar e juntar partes com a finalidade de criar um novo todo. Essa habilidade envolve a produção de uma comunicação única (tema ou discurso), um plano de operações (propostas de pesquisas) ou um conjunto de relações abstratas (esquema para classificar informações). Combinar partes não organizadas para formar um “todo”. Verbos: combinar, compor, construir, criar, explicar, formular, organizar, propor, relacionar, revisar, resumir, sistematizar, escrever, desenvolver, estruturar e projetar.
6. Avaliação	Habilidade de julgar o valor do material (proposta, pesquisa, projeto) para um propósito específico. O julgamento é baseado em critérios bem definidos que podem ser externos (relevância) ou internos (organização) e podem ser fornecidos ou conjuntamente identificados. Julgar o valor do conhecimento. Verbos: Avaliar, comparar, concluir, criticar, decidir, explicar, interpretar, justificar, relatar, resolver, resumir, escrever um <i>review</i> sobre, detectar, julgar e selecionar.

Fonte: Adaptado de Pinheiro et al. (2013).

Como mencionado, os exames devem estar em harmonia com os objetivos educacionais e com o conteúdo proposto, pois avaliar é fazer um julgamento sobre resultados, comparando os comportamentos alcançados com o que almejava atingir. Isso quer dizer que, existe uma relação funcional entre formulação de objetivos, definição de conteúdo e os instrumentos de avaliação, pois quando os itens dos exames são construídos em função dos objetivos e conteúdos enfocados, é constituída uma estreita relação entre o que se ensina e o

que se avalia (HAYDT, 1991). Assim, a taxonomia ajuda na formulação de objetivos instrucionais, à medida que assegura o equilíbrio entre objetivos pertencentes a categorias menos complexas como conhecimento, e categorias mais complexas que envolvam processos mentais superiores, como síntese e julgamento (HAYDT, 1991).

Ainda sobre o equilíbrio entre os diferentes níveis da taxonomia, Pelissoni (2009, p. 136) afirma que esse equilíbrio possibilita que “a relação de ensino e aprendizagem desenvolva nos alunos diferentes competências visando a sua atuação profissional em contexto multifacetado e multideterminado, que exige do indivíduo diferentes habilidades para a resolução de uma rede de situações complexas”. Por isso, é fundamental que os instrumentos de avaliação reúnam os diferentes níveis da Taxonomia de Bloom.

A Taxonomia de Bloom tem sido bastante utilizada em pesquisas na área contábil, como em análises de materiais didáticos de contabilidade (DAVIDSON; BALDWIN, 2005), estudos que analisaram o nível cognitivo exigido em provas de concursos públicos para o cargo de contador (SANTANA JÚNIOR; PEREIRA; LOPES, 2008; LARA; PEREIRA, 2018) e em provas do Exame de Suficiência (PINHEIRO et al., 2013; SILVA, 2014; MARTINEZ, 2017).

Davidson e Baldwin (2005) descreveram como a Taxonomia de Bloom foi usada para analisar o material de final de capítulo de 41 livros de ensino de contabilidade intermediária publicados entre 1934 e 2004 por oito equipes de autores mais influentes, que produziram cinco ou mais edições cada. Os autores, que procuraram identificar a tendência na demanda cognitiva inerente aos finais desses capítulos, constituídos por questões de contabilidade intermediária, tiveram, como principal resultado, que não houve uma mudança positiva significativa, ao longo de várias décadas, em materiais de contabilidade intermediária, considerando os níveis mais altos da Taxonomia de Bloom. Esses materiais enquadraram-se, em sua maioria, nos níveis 3 e 4. Os resultados encontrados pelos autores sugerem uma falta de alinhamento entre os materiais didáticos utilizados no ensino de contabilidade e as habilidades intelectuais necessárias para as carreiras contábeis de hoje, devido, principalmente à convergência às IFRS. Na opinião dos autores, expor os alunos a itens de nível 5 e 6 é essencial para desenvolver as habilidades intelectuais necessárias, relacionadas à resolução criativa, identificação e antecipação de problemas.

No Brasil, Santana Júnior, Pereira e Lopes (2008) detectaram, por meio dos seis níveis da Taxonomia de Bloom, qual a tendência das habilidades cognitivas requeridas, quando da demanda por profissionais contadores pela Administração Direta e Indireta da União. Para isso, os autores analisaram questões de algumas provas de concursos do período de 1999 a

2006, o que evidenciaria um perfil de desempenho intelectual delineado pelo setor público. O resultado da pesquisa demonstrou que não se está exigindo dos candidatos ao cargo de contador os mais altos indicadores de habilidades cognitivas, relativos aos níveis 4 (análise), 5 (síntese) e 6 (avaliação) da Taxonomia de Bloom. Os autores concluíram que há necessidade de mudanças efetivas nos rumos dessa profissão, para que se possa garantir o espaço almejado para todos aqueles que optaram em trabalhar na área das Ciências Contábeis.

Por sua vez, Pinheiro et al. (2013) identificaram se os níveis de habilidades cognitivas demandados pelo ENADE e pelo Exame de Suficiência do CFC são aderentes ao perfil do contador estabelecido pelo Conselho Nacional de Educação (CNE), na perspectiva da Taxonomia de Bloom. Tais autores demonstraram que os níveis de habilidades cognitivas solicitados pelos exames não são aderentes ao perfil previsto pelo CNE, destacando, também, que o percentual de questões no nível cognitivo mais alto foi inferior ao percentual de questões de menor exigência cognitiva. Assim, observa-se que há um descasamento entre o que é exigido pela legislação e o que vem sendo cobrado nos exames de regulação da educação contábil e certificação da profissão, o que indica que, apesar da importância de trabalhar-se níveis cognitivos mais complexos, os avaliadores não estão preparando os seus exames para atender as demandas do mercado, advindas da convergência às IFRS.

Em uma proposta semelhante ao estudo de Santana Júnior, Pereira e Lopes (2008), Lara e Pereira (2018) verificaram, sob a perspectiva da Taxonomia de Bloom, o nível de habilidade cognitiva das questões de contabilidade societária exigidas nas provas de concursos públicos para bacharéis em Ciências Contábeis, entre os anos de 2010 e 2014. Os autores coletaram 58 provas no período compreendido na pesquisa, que totalizaram 750 questões de contabilidade societária.

A partir dos resultados obtidos, os autores concluíram que os cargos de contador que possuem maior remuneração, nas três esferas de governo, tendem a não exigir questões de contabilidade societária com os níveis 4 (análise), 5 (síntese) e 6 (avaliação) de habilidade cognitiva, assemelhando-se às conclusões de Santana Júnior, Pereira e Lopes (2008). Apesar de os editais de concurso público, analisados na pesquisa de Lara e Pereira (2018), na descrição das funções dos cargos exigirem os níveis de análise, síntese e avaliação (níveis 4, 5 e 6, respectivamente) não foi percebido tal exigência nas questões dos concursos. Assim, esses resultados indicam que existe um desalinhamento entre o perfil desejado do contador, especificamente, após a convergência às IFRS, que são normas mais subjetivas e que exigem habilidades cognitivas mais complexas, e o que vem sendo cobrado nos concursos da área.

Martinez (2017) analisou se o Exame de Suficiência e as provas dos principais concursos públicos federais utilizam em maior número os itens principiológicos, ou seja, baseados em princípios. Motivada pela convergência às IFRS no Brasil, a autora procurou evidências de que o incentivo ou o direcionamento das avaliações às quais o egresso de Ciências Contábeis se submete em relação ao seu conhecimento poderia estar desalinhado aos novos ideais buscados pelas IFRS por meio dos princípios. Os resultados mostraram que há uma maior cobrança de regras nas provas analisadas. Desta forma, nota-se um possível desalinhamento entre os ideais relacionados às IFRS e o direcionamento das avaliações de egressos da área contábil.

Por sua vez, Silva (2014) analisou como ocorre a equalização, ou seja, uniformização, das questões construídas para avaliar Habilidades Conceituais, Procedimentais e Atitudinais no Exame de Suficiência do CFC no período de 2012 e 2013, por meio da Taxonomia de Objetivos Educacionais e seus níveis de aprendizagem. O autor diz que os níveis da taxonomia estão associados à essas habilidades. Os níveis conhecimento e compreensão são associados com as Habilidades Conceituais, os níveis aplicação e análise, com as Habilidades Procedimentais, e os níveis síntese e avaliação, com as Habilidades Atitudinais.

Os resultados da pesquisa mostraram que o exame possui alta frequência de Habilidades Conceituais (57%), moderada frequência de Habilidades Procedimentais (37%) e baixa frequência de Habilidades Atitudinais (12%). Silva (2014) conclui com isso que o Exame de Suficiência está mais associado ao que se deve saber (Conceitual) e na dimensão do que se deve saber fazer (Procedimental), deixando de lado a vertente de como se deve ser (Atitudinal). Dessa forma, o autor justifica os baixos índices no uso da Habilidade Atitudinal, pela forma que é cobrada no exame.

Levando em consideração o que foi exposto até aqui, fica evidente que, com o processo de convergência às IFRS, ocorrido em mais de 140 países, incluindo o Brasil, o perfil profissional do contador, determinado pelo mercado, passa a exigir competências que ultrapassam a questão teórica e técnica, admitindo competências comportamentais, que são cada vez mais demandadas em virtude desse contexto (GOMES, 2018).

Nessa lógica, é notável que os níveis mais complexos da Taxonomia de Bloom (análise, síntese e avaliação) abrangem essas competências comportamentais, uma vez que instigam a resolução criativa de situações diversas e complexas, que, em muitos casos, são estranhas ao indivíduo, que, mesmo assim, deverá ser capaz de identificar e antecipar-se ao fato, encontrando a solução adequada para a situação (SANTANA JÚNIOR; PEREIRA; LOPES, 2008).

2.3 Competências profissionais e educacionais advindas da convergência contábil

O processo de convergência contábil global é conduzido pelo IASB (*International Accounting Standards Board*) com objetivo de desenvolver um conjunto único de normas de contabilidade, internacionalmente aceito, de alta qualidade e confiabilidade, conhecidas como IFRS. Weffort (2005) profere que a convergência pode ser entendida como um processo por meio do qual as diferenças nas práticas contábeis entre os países são reduzidas. Dessa forma, esse conjunto de normas tem proporcionado a compreensão da linguagem contábil utilizada em termos internacionais e a sua capacidade de comparação (CELLA; RODRIGUES; NIYAMA, 2011).

No Brasil o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, foi impulsionado por meio das alterações realizadas na Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) pela Lei nº 11.638/07 e, posteriormente, pela Lei nº 11.941/09. Desde então, novas normas são emitidas e/ou as existentes são revisadas pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), órgão responsável por estudos e interpretações das IFRS, com o objetivo de centralizar a elaboração de padrões contábeis no país e convergi-los ao padrão internacional do IASB.

A convergência das normas de contabilidade do Brasil, fortemente vinculadas ao fisco, às IFRS impactou a cultura contábil no país, onde as regras, típicas de regimes *code law*, que estabeleciam o *modus operandi* da prática contábil brasileira, foram suplantadas por conceitos com maior grau de subjetividade, baseados em princípios, com os quais os profissionais brasileiros, assim como os professores e instituições de ensino, não estavam habituados e nem preparados para lidar. Como exemplo, pode-se citar a mudança no conceito de ativo, o uso do valor justo, a prevalência da essência sobre a forma, entre outros casos (GOMES, 2018).

Diante desse contexto o ensino da contabilidade muda substancialmente, pois o mercado de trabalho passa a exigir dos profissionais da área um conhecimento que ultrapassa a questão técnica (LEMES; MIRANDA, 2014). Assim, espera-se que os objetivos educacionais no Brasil estejam voltados não só para a construção de conhecimento técnico e teórico (*hard skills*), mas também para o desenvolvimento e aprimoramento de competências comportamentais (*soft skill*), que tenham como fim produzir um novo perfil acadêmico a professores e estudantes de contabilidade (GOMES, 2018).

Nessa perspectiva, percebe-se a necessidade de que as instituições de ensino se preocupem com a formação dos contadores e se adequem às suas necessidades,

desenvolvendo e aprimorando, nos estudantes, competências que vão além da escrituração, como o desenvolvimento do pensamento crítico e da capacidade de fazer julgamentos e tomar decisões, e que os capacite a trabalhar em um mercado globalizado (BARTH, 2008). Diante disso, é importante destacar, para as instituições de ensino, professores e reguladores da educação contábil brasileira, a existência de órgãos internacionais que apoiam o ensino das IFRS mediante uma abordagem efetiva.

Pode-se mencionar como exemplo desses órgãos internacionais que apoiam o ensino das normas internacionais, a *IFRS Foundation* e o IAESB (*International Accounting Education Standards Board*). O primeiro apresenta a *IFRS Education Initiative*, que tem como foco principal encorajar e apoiar uma abordagem para ensinar as IFRS de modo que se desenvolva, nos discentes de Contabilidade, a capacidade de fazer julgamentos, necessários para a correta aplicação das normas baseadas em princípios, e de prepará-los para a aprendizagem no decorrer de sua vida profissional.

Por outro lado, o IAESB é um órgão autônomo, apoiado e financiado pela IFAC (*International Federation of Accountants*), que formula padrões internacionais de educação contábil de alta qualidade, denominados IES (*International Education Standards*). Essas IES são publicados no *Handbook of International Education Pronouncements*, servem como referência internacional de boas práticas e o seu desenvolvimento, adoção e implementação tem como objetivo servir o interesse público, por meio do fortalecimento mundial da profissão contábil e do aprimoramento da competência profissional. Logo, os materiais sobre IFRS desenvolvidos por esses órgãos podem ajudar as instituições de ensino, professores e reguladores a educar os alunos de maneira mais eficaz e alinhar os seus currículos e exames com as necessidades profissionais advindas do processo de convergência.

De acordo com o *Handbook of International Education Pronouncements* (2017), o objetivo geral da educação profissional em Contabilidade é desenvolver e manter a competência profissional dos contadores aspirantes e atuantes. Dentro das IES a competência profissional é a integração e aplicação de (a) competência técnica (IES 2), (b) habilidades profissionais (IES 3), e (c) valores profissionais, ética e atitudes (IES 4).

Conforme definição da IES 2, os conhecimentos que devem ser apresentados pelos contadores dividem-se em conhecimento de: (a) Contabilidade financeira e relatórios (Intermediário); (b) Contabilidade de gestão (Intermediário); (c) Finanças e gestão financeira (Intermediário); (d) Tributação (Intermediário); (e) Auditoria e garantia (Intermediário); (f) Governança, gerenciamento de riscos e controle interno (Intermediário); (g) Leis e regulamentos de negócios (Intermediário); (h) Tecnologia da informação (Intermediário); (i)

Ambiente empresarial e organizacional (Intermediário); (j) Economia (Fundamental); (k) Estratégia e gestão empresarial (Intermediário).

Com relação às habilidades profissionais a serem alcançadas pelo contador, a IES 3 cita os seguintes grupos: (a) Intelectual, se relaciona com a capacidade de um contador profissional para resolver problemas, tomar decisões e exercer juízo profissional (Intermediário); (b) Interpessoal e comunicação, referem-se à capacidade de um contador profissional trabalhar e interagir eficazmente com os outros (Intermediário); (c) Pessoal, relaciona-se às atitudes e ao comportamento pessoal de um contador profissional; (d) Organizacional, relaciona-se com a capacidade de um contador profissional trabalhar efetivamente com ou dentro de uma organização para obter os melhores resultados ou resultados das pessoas e recursos disponíveis (Intermediário).

Já no que se refere aos valores profissionais, ética e atitudes a serem alcançados pelos contadores, a IES 4 apresenta os seguintes grupos: (a) Ceticismo profissional e julgamento profissional (Intermediário); (b) Princípios éticos; (c) Compromisso com o interesse público (Intermediário). Diante do exposto até aqui sobre as IES, observa-se que elas estão relacionadas com os níveis de proficiência fundamentais, intermediários e avançados que descrevem a progressão típica que ocorre no desenvolvimento da competência profissional ao longo da carreira de um contador e são projetados para garantir que esses profissionais alcancem um nível apropriado de competência profissional.

Além dos citados órgãos especializados na esfera internacional, no Brasil o ensino superior em Ciências Contábeis é regulamentado pela Resolução n. 10 da Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação (CNE/CES), de 16 de dezembro de 2004, que institui as Diretrizes Curriculares Nacionais (DCNs) para o curso de graduação em Ciências Contábeis, sendo que as instituições de ensino superior possuem autonomia para elaborar seus currículos, devendo seguir as diretrizes da legislação do MEC (Ministério da Educação e Cultura).

Conforme o Art. 5 da Resolução nº 10/2004, os projetos pedagógicos dos cursos de Ciências Contábeis devem contemplar “conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade”; mas, em nenhum momento, essa resolução obriga a existência de disciplinas específicas, apenas sugere a importância de incluir esses conteúdos no currículo do curso.

Em seu artigo 4º, a Resolução nº 10 preconiza que o profissional contábil possua, pelo menos, as seguintes competências e habilidades:

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

II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;

III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;

IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;

V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;

VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais [...];

VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;

VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Para Lemes e Miranda (2014), a resolução estabelece que os conhecimentos, habilidades e métodos de ensino e aprendizagem deverão estar em consonância com as diretrizes curriculares estabelecidas. Esses autores afirmam que as diretrizes, por sua vez, determinam a necessidade do desenvolvimento de competências que estejam relacionadas à formação profissional, mas reafirmam a necessidade de incorporar conhecimentos organizacionais, administrativos e de tecnologia da informação; e desenvolver habilidades interpessoais, de comunicação e liderança.

Destarte, conjectura-se que os currículos dos cursos de Ciências Contábeis considerem as necessidades básicas para a formação profissional do discente e permitam obter o elemento norteador para o processo de ensino e aprendizagem (PELEIAS, 2006). A importância do currículo contábil é discutida internacionalmente, pois fornece as bases do conhecimento, as habilidades e as atitudes, que são consideradas necessárias para obter competência na profissão (NIYAMA et al., 2008). E, conseqüentemente, subsidiar a construção de instrumentos de avaliação adequados ao que é esperado dos contadores em um contexto de convergência às IFRS. Logo, assim como a Contabilidade experimenta mudanças através do tempo, o conteúdo curricular também experimentará (NIYAMA et al., 2008) e, portanto, os

instrumentos de avaliação utilizados para certificação contábil, como o Exame de Suficiência, também.

Diante de todo o exposto sobre as propostas educacionais do IAESB e sobre a Resolução n 10/2004, percebe-se que as “habilidades propostas por essa última estão alinhadas às práticas contábeis ocorridas naquela época no Brasil, ao passo que as habilidades propostas pela IFAC estão direcionadas às práticas contábeis globais (IFRS), adotadas a partir de 2008 no Brasil” (LEMES; MIRANDA, p. 303, 2014). A IES 3 da IFAC (2017), por exemplo, estabelece cinco grupos de habilidades profissionais que devem ser adquiridas e desenvolvidas pela profissão contábil, especificadas no Quadro 4.

Quadro 4- Habilidades que devem ser alcançadas pela profissão contábil conforme a IES 3 do IFAC

Habilidades Intelectuais (Capacidade de um contador para resolver problemas, tomar decisões e exercer juízo profissional)	(i) Avalie informações de uma variedade de fontes e perspectivas através da pesquisa, análise e integração; (ii) Aplicar julgamento profissional, incluindo identificação e avaliação de alternativas, para chegar a conclusões bem fundamentadas com base em todos os fatos e circunstâncias relevantes; (iii) Identificar quando é apropriado consultar especialistas para resolver problemas e chegar a conclusões; (iv) Aplicar raciocínio, análise crítica e pensamento inovador para resolver problemas; (v) Recomenda soluções para problemas não estruturados e multifacetados.
Habilidades Interpessoais e de Comunicação (Capacidade de um contador trabalhar e interagir eficazmente com os outros)	(i) Exibir cooperação e trabalho em equipe ao trabalhar em direção a objetivos organizacionais; (ii) Comunique-se de forma clara e concisa ao apresentar, discutir e relatar em situações formais e informais, tanto por escrito como oralmente; (iii) Demonstrar consciência das diferenças culturais e linguísticas em todas as comunicações; (iv) Aplicar técnicas de audição ativa e entrevistas efetivas; (v) Aplicar habilidades de negociação para alcançar soluções e acordos; (vi) Aplicar habilidades consultivas para minimizar ou resolver conflitos, resolver problemas e maximizar as oportunidades; (vii) Apresente idéias e influencie os outros para oferecer apoio e compromisso.
Habilidades Pessoais (Relaciona-se às atitudes e ao comportamento pessoal de um contador)	(i) Demonstrar um compromisso com a aprendizagem ao longo da vida; (ii) Aplicar ceticismo profissional através de questionamentos e avaliação crítica de todas as informações; (iii) Definir altos padrões pessoais de entrega e monitorar o desempenho pessoal, através do feedback de outros e através da reflexão; (iv) Gerencie o tempo e os recursos para obter compromissos profissionais; (v) Antecipar desafios e planejar soluções potenciais; (vi) Aplicar uma mente aberta para novas oportunidades.
Habilidades Organizacionais (Capacidade de um contador trabalhar efetivamente com ou dentro de uma organização para obter os melhores resultados ou resultados das pessoas e recursos disponíveis)	(i) Realizar tarefas de acordo com as práticas estabelecidas para cumprir os prazos prescritos; (ii) Reveja o próprio trabalho e o de outros para determinar se ele está em conformidade com os padrões de qualidade da organização; (iii) Aplicar habilidades de gerenciamento de pessoas para motivar e desenvolver outras; (iv) Aplicar habilidades de delegação para entregar tarefas; (v) Aplicar habilidades de liderança para influenciar os outros a trabalhar em direção a objetivos organizacionais; (vi) Aplicar ferramentas e tecnologia adequadas para aumentar a eficiência e eficácia e melhorar a tomada de decisões.

Fonte: Adaptado de Handbook of International Education Pronouncements (2017).

No sentido estrito, em relação ao nível cognitivo das avaliações contábeis, esta pesquisa se valeu da teoria da avaliação (2.1) e da Taxonomia de Bloom (2.2). Porém, da amarração dessas duas bases, deposita-se, agora, a atenção às mudanças profissionais advindas da convergência às normas internacionais e os possíveis impactos desse contexto no conteúdo e, consequentemente no nível de dificuldade do Exame de Suficiência, objeto de estudo desta pesquisa. Esse exame, com objetivo de credenciamento profissional, é a primeira cobrança externa com a qual um egresso de Contabilidade se depara. Assim, é possível perceber que existe uma expectativa de que, para se aplicar os julgamentos necessários nas IFRS, os profissionais precisam desenvolver competências, que à luz da Taxonomia de Bloom, estariam presentes nos níveis mais complexos - análise, síntese e avaliação (*soft skills*).

Assim, como consequência da falta de alinhamento entre os conteúdos curriculares das instituições de ensino, o perfil desejado do contador e o que é cobrado nos exames, é preciso conhecer a efetividade do processo de ensino (ALVES et al. 2017). Isso é possibilitado pelos sistemas de avaliação, tanto internamente, nas instituições de ensino, quanto em nível amplo no Brasil, onde os bacharéis em Ciências Contábeis devem se submeter a um exame para adquirir certificação profissional.

Salienta-se que, enquanto a certificação contábil brasileira é constituída pelo Exame de Suficiência do CFC, construído em formatação de múltipla escolha, por outro lado, na Inglaterra e nos Estado Unidos, as certificações profissionais, conhecidas, respectivamente, como ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*) e CPA (*Certified Public Accountants*), são realizadas em várias fases. Para obter a credencial na Inglaterra, o candidato passa por uma prova de múltipla escolha, uma prova com questões discursivas e um estágio supervisionado durante três anos para avaliação quanto à capacidade de aplicação dos conceitos em sua atuação profissional. Já nos Estados Unidos, são utilizadas questões de múltipla escolha, comunicação escrita e simulações baseadas em tarefas (MARTINEZ, 2017).

Ainda com relação aos modelos de certificações internacionais, sublinha-se que o CPA arquitetado pelo *American Institute of CPA's* (AICPA) adota uma estrutura de habilidades para o exame com base na Taxonomia de objetivos educacionais de Bloom. Esse fato reforça a ideia de que essa ferramenta é adequada para a construção e análise de exames dessa natureza, no sentido de que permite que o instrumento apresente um equilíbrio entre os níveis cognitivos e cobre dos egressos, competências relacionadas com os níveis mais complexos da

taxonomia, consideradas de extrema importância para o contexto de convergência às IFRS, que afeta diretamente o ensino e a profissão contábil.

O AICPA publica no *site* do Exame Uniforme para CPA um plano chamado *Blueprints* que tem como objetivo: documentar o nível mínimo de conhecimento e habilidades necessárias para o licenciamento inicial; auxiliar os candidatos na preparação para o exame, descrevendo os conhecimentos e habilidades que podem ser testados; atrair educadores sobre os conhecimentos e habilidades que os candidatos precisarão para funcionar como CPAs recém licenciados e; orientar o desenvolvimento de questões do Exame (AICPA BLUEPRINTS, 2018).

Observa-se, ademais, que as instituições certificadoras internacionais demonstram maior transparência em relação à forma como são construídos seus exames, o que é útil, tanto para os avaliados quanto para os educadores, pois eles têm a possibilidade de apreciar o nível mínimo de conhecimento e habilidades necessárias para licenciamento e, assim se preparar da forma adequada para o exame. Nessa perspectiva, a avaliação fornece informações valiosas que podem ser usadas para melhorar a qualidade dos programas profissionais de educação contábil (IAESB, 2017). As atividades de avaliação efetiva alcançam altos níveis de validade, suficiência, confiabilidade, equidade e transparência e, uma mistura de diferentes atividades é frequentemente adotada para avaliar a competência profissional (IAESB, 2017).

Em se tratando de competências requeridas dos contadores, destaca-se que competências não técnicas, denominadas como comportamentais ou *soft skills*, têm sido apontadas, na literatura, como sendo fundamentais à formação contábil integral. Chiu et al. (2016) segrega as competências em *hard skills* e *soft skills*, e afirma que os dois tipos de habilidades são indiscutivelmente imperativas para ter sucesso em uma profissão específica. O autor define *hard skills* como habilidades técnicas necessárias para realizar uma tarefa e que podem ser desenvolvidas por meio de treinamento e prática e, define que *soft skills* incorporam habilidades como comunicação eficaz, resolução de problemas, pensamento criativo e também liderança.

Nesse sentido, Gomes (2018) afirma que, para alcançar uma formação integral, o ensino das IFRS precisa contemplar necessidades educacionais que vão além do conhecimento teórico e prático, que desenvolvam uma visão crítica e relacional. Assim, a autora, fundamentada na literatura acerca do tema, elenca 4 competências consideradas como sinônimo de formação integral do contador, quais sejam: comunicação, pensamento crítico, colaboração e solução de problemas. Essas, conforme as definições de Chiu et al. (2016), podem ser enquadradas como competências comportamentais ou *soft skills*.

Ainda nessa lógica, Kavanagh e Drennan (2008), indicam que, embora as competências técnicas (*hard skills*) sejam consideradas importantes por discentes e empregadores para a carreira contábil, é preciso desenvolver, também, competências comportamentais (*soft skills*) para ter sucesso na carreira. Para os autores, muitas tarefas contábeis podem ser automatizadas e, diante disso, o valor do contador está cada vez mais refletido em habilidades de alto nível, como pensamento crítico, resolução de problemas e análise.

Em decorrência da convergência às normas internacionais e da falta de transparência na divulgação das bases usadas na construção do Exame de Suficiência por parte dos elaboradores, como já mencionado, torna-se indispensável verificar se as exigências em termos de competência, ou seja, se os níveis de habilidades cognitivas solicitados pelo exame são coincidentes ao perfil previsto pela Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação (CNE) e à demanda do mercado de trabalho do mundo globalizado.

A avaliação, nesse caso, serve como medida da competência profissional. Como mencionado anteriormente, no contexto da avaliação a medição inclui avaliar e fornecer evidências verificáveis da obtenção de (a) competência técnica, (b) habilidades profissionais, e (c) valores profissionais, ética e atitudes (IAESB, 2017). Logo, se o Exame de Suficiência não abrange as habilidades dos níveis mais complexos da Taxonomia de Bloom (análise, síntese e avaliação), que estão intimamente relacionadas com as competências requeridas pelo movimento de convergência (*soft skills*), ele não estará examinando adequadamente os egressos e, portanto estará desalinhado com o perfil requerido para os contadores no Brasil.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Caracterização do Exame de Suficiência

O Exame de Suficiência foi instituído pelo CFC em 26 de julho de 1999, por meio da Resolução nº 853, como um dos requisitos para obtenção do registro profissional, visando promover a melhoria do conhecimento técnico dos contadores (BUGARIM et al., 2018).

Pelo fato de ter sido instituído por força de uma resolução interna do CFC, a aplicação do exame foi realizada apenas entre os anos de 2000 a 2004 duas vezes ao ano, sendo suspenso em 2005, a partir de uma medida judicial requerida pelo Ministério Público. O exame foi restabelecido em junho de 2010, por meio da aprovação da Lei nº 12.249, ocorrendo a sua primeira aplicação em março de 2011 (BUGARIM et al., 2014a, BUGARIM et al., 2014b). Então, considera-se que o exame abrangeu duas fases de aplicação: a primeira, antes da suspensão, e a segunda, após o restabelecimento do mesmo.

A proposta apresentada na Resolução nº 853 para a primeira fase de aplicação do exame deixa claro que a implementação do mesmo tinha como intuito garantir à sociedade um profissional contábil de qualidade e detentor de conhecimentos básicos imprescindíveis. Assim, a Resolução destaca que o exame é pré-requisito para o registro profissional, ou seja, a partir da sua instituição, todos os concluintes do curso de bacharelado em Ciências Contábeis e do curso de técnico em Contabilidade precisariam se submeter à prova.

Em relação ao curso de técnico em Contabilidade, vale ressaltar que, após 1º de junho de 2015, o CFC permite a solicitação de registro somente de bacharéis em Ciências Contábeis. Porém, os técnicos em Contabilidade que já estavam registrados em CRC (Conselho Regional de Contabilidade) e os que o fizeram até essa data têm garantido o seu direito ao exercício da profissão.

Na primeira fase de aplicação do Exame de Suficiência, a proposta apresentada na Resolução nº 853 era de levar em conta os conteúdos desenvolvidos nos cursos de Contabilidade e verificar se o candidato apresentava um nível mínimo de conhecimentos necessários para atuar profissionalmente. Assim, o conteúdo cobrado nas provas para bacharel durante a primeira fase de aplicação do exame, eram os seguintes: Auditoria Contábil; Conhecimentos sociais, econômicos e políticos do País; Contabilidade de Custos; Contabilidade Geral; Contabilidade Gerencial; Contabilidade Pública; Legislação e Ética Profissional; Matemática Financeira; Noções de Direito Público e Privado; Perícia Contábil;

Português; Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade e Teoria da Contabilidade.

As provas aplicadas na primeira fase do exame contavam com 50 questões, sendo que a Resolução previa que estas deveriam ser de múltipla escolha, podendo incluir questões dissertativas. O candidato, para alcançar a aprovação, teria que acertar pelo menos metade das questões, ou seja, 25 questões, e teria duas oportunidades por ano para conseguir a certificação (BUGARIM, et al., 2018).

Após o período de suspensão do Exame de Suficiência, com o restabelecimento do mesmo, por meio da aprovação da Lei nº 12.249 e regulamentação feita pela Resolução CFC nº 1.301/2010, fica definido que para exercer a profissão, o contador deve possuir registro no CRC, sendo obrigatória a aprovação no Exame de Suficiência, que conta, assim como na primeira fase do exame, com duas edições por ano desde 2011, sendo exigido dos candidatos o percentual mínimo de acerto de cinquenta por cento para aprovação (BUGARIM et al., 2014a).

Na Resolução nº 1.301/2010, foram mantidas algumas determinações já existentes na Resolução nº 853 de 1999, como o número de questões, o formato das mesmas, os cinquenta por cento de acertos necessários para aprovação e o conceito de que o Exame de Suficiência é “uma prova de equalização destinada a comprovar a obtenção de conhecimentos médios, consoante os conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de bacharelado em Ciências Contábeis e no curso de Técnico em Contabilidade”. Como visto até aqui, as Resoluções do CFC tratadas nesta seção, de maneira geral, estabelecem desde a conceituação, periodicidade, aplicabilidade, aprovação e conteúdo programático das provas até aspectos da realização e aplicação do exame, além de tratar dos recursos, dos prazos e de questões gerais.

A Resolução traz algumas especificações sobre as questões do Exame de Suficiência, como, por exemplo, os conhecimentos e habilidades relacionados ao conteúdo programático poderão ser avaliados de forma interdisciplinar; cada questão da prova objetiva será de múltipla escolha constituída de quatro opções (A, B, C e D) e uma única resposta correta; cada questão terá o valor de um ponto; e o cálculo da nota da prova objetiva será igual à soma algébrica do ponto obtido com cada questão correta. Além disso, a elaboração e a aplicação da prova poderão ser realizadas por instituição contratada pelo CFC, como aconteceu na primeira edição de 2015, quando o exame foi realizado pela FUMARC (Fundação Mariana Resende Costa).

Outro ponto importante na caracterização do Exame de Suficiência é que, como mencionado em seção anterior, este, nesta pesquisa, foi considerado como uma avaliação

somativa, uma vez que os instrumentos avaliativos contidos nessa função são realizados com o objetivo de medir conhecimento, tem caráter classificatório, são realizados ao final de um período de aprendizagem e tem como foco a nota. Além de que, são instrumentos, em sua maioria, constituídos por questões de múltipla escolha, ou seja, são testes objetivos que mostram-se práticos e confiáveis e, por isso, ganham forma por meio de exames relevantes como os de certificação e os vestibulares.

Na segunda fase de aplicação do exame os conteúdos definidos pela resolução para a prova de bacharel foram: a) Auditoria Contábil; b) Contabilidade Aplicada ao Setor Público; c) Contabilidade de Custos; d) Contabilidade Geral; e) Contabilidade Gerencial (inclui Controladoria); f) Legislação e Ética Profissional; g) Perícia Contábil; h) Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade; i) Teoria da Contabilidade; j) Noções de Direito e Legislação Aplicada; k) Matemática Financeira e Estatística; l) Língua Portuguesa Aplicada (CFC, 2018). Assim, comparando-se os conteúdos das duas fases do exame, verifica-se que foi excluído da prova de bacharel o conteúdo “Conhecimentos sociais, econômicos e políticos do país” e incluído os conteúdos de Estatística e Controladoria.

A Resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004, que instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, refere-se aos seguintes campos interligados de formação:

- I. Conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;
- II. Conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado; e
- III. Conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática, utilizando softwares atualizados para Contabilidade.

O Exame de Suficiência aborda conteúdos de formação básica (Língua Portuguesa, Matemática Financeira e Estatística e Noções de Direito) e de formação profissional (demais conteúdos), estas últimas objeto de estudo desta pesquisa.

Em média, aproximadamente 77% das questões das 14 edições do Exame de Suficiência analisadas tratam dos conteúdos específicos de Contabilidade ou de formação

profissional, conforme demonstrado na Tabela 2. Contabilidade Geral é o conteúdo específico mais cobrado no exame, em todas as edições, em média, aproximadamente, 16% das questões tratam de Contabilidade Geral. As questões de Contabilidade Geral, normalmente, envolvem conhecimentos de Contabilidade Introdutória, Contabilidade Intermediária, Contabilidade Avançada e Contabilidade Internacional, assim como de Análise de Demonstrações Financeiras e cálculos de índices.

Tabela 1 - Número de questões por conteúdo específico de Contabilidade e por edição do Exame de Suficiência

Conteúdo	Nº de questões por conteúdo														Total
	2011.1	2011.2	2012.1	2012.2	2013.1	2013.2	2014.1	2014.2	2015.1	2015.2	2016.1	2016.2	2017.1	2017.2	
Auditoria Contábil	3	4	5	3	3	2	3	3	3	3	3	3	2	3	43
Cont. Aplicada ao Setor Público	2	3	4	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	42
Contabilidade de Custos	7	5	5	4	4	4	4	4	4	4	3	3	3	3	57
Contabilidade Geral	12	12	12	15	15	18	15	15	15	17	21	22	21	22	232
Cont. Gerencial e Controladoria	5	6	4	4	4	3	4	4	4	4	3	4	3	2	54
Legislação e Ética Profissional	3	3	2	2	3	3	3	3	3	3	2	1	2	2	35
Perícia Contábil	2	2	2	2	2	2	3	2	2	2	3	3	2	2	31
Princípios e Normas Contábeis	3	3	4	4	7	4	4	4	4	3	3	3	3	4	53
Teoria da Contabilidade	3	2	4	4	0	1	2	3	3	2	2	2	4	2	34
Total por semestre	40	40	42	41	41	40	41	41	41	41	43	44	43	43	
Total por ano	80		83		81		82		82		87		86		581

Fonte: Elaboração própria.

De acordo com a Tabela 2, nas edições de 2016 e 2017, as questões que tratam especificamente de Contabilidade sofreram um leve aumento. Observa-se, ainda na Tabela 2, a começar da primeira edição de 2016, um modesto aumento nas questões referentes à Contabilidade Geral, talvez, devido a maior importância dada aos conhecimentos que demandam habilidades de julgamento e tomada de decisão, habilidades relacionadas ao perfil esperado do contador, devido à globalização e convergência contábil.

Em relação aos outros conteúdos, nota-se que o número de questões não é muito oscilante de edição para edição. Destaca-se que as questões relativas à Perícia Contábil, Teoria da Contabilidade e Legislação e Ética Profissional são, respectivamente, os assuntos menos cobrados no exame; enquanto Contabilidade Geral, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial e Controladoria são, respectivamente, os mais cobrados.

Conforme apontou Galvão (2016), a percepção dos contadores em relação ao Exame de Suficiência é positiva, evidenciando acreditarem que essa forma de avaliação reflete uma valorização profissional, selecionando os profissionais mais capacitados. Segundo a mesma autora, realizar um exame como requisito para exercer a profissão contábil é comum em outros países. Souza, Cruz e Lyrio (2017) citam como exemplo os Estados Unidos, pois aplicam um exame similar ao de suficiência, que tem finalidade de testar os conhecimentos do contador antes de ingressar na vida profissional, chamado CPA (*Certified Public Accountant*), instituído pelo AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*).

3.2 Coleta de dados e população

Para alcançar o objetivo do trabalho, no mês de abril de 2018, foi realizada a coleta de dados por meio eletrônico, no *site* do CFC (<https://cfc.org.br>). Foram coletadas as provas, os gabaritos e os relatórios estatísticos disponíveis referentes ao Exame de Suficiência de contador das edições dos anos de 2011 a 2017. Sendo assim, foram consideradas nesta pesquisa 14 edições do exame.

Os relatórios estatísticos oficiais do Exame de Suficiência das 14 edições analisadas nesta pesquisa compreendem: Resultado final por Exame – Geral; Resultado Final Bacharel e Técnico em Contabilidade por Exame e UF (Unidade Federativa); Resultado final por Instituição de Ensino Superior; Acertos prova para Contador por conteúdo e por exame – Geral e Região; Notas máximas e mínimas por Exame – Geral, Região e UF. Destaca-se que o Resultado final por Instituição de Ensino Superior passou a ser divulgado pelo CFC somente a partir do ano de 2017.

Cada edição do Exame de Suficiência é composta por uma prova com 50 questões que tratam de assuntos abordados nas disciplinas de: a) Auditoria Contábil; b) Contabilidade Aplicada ao Setor Público; c) Contabilidade de Custos; d) Contabilidade Geral; e) Contabilidade Gerencial e Controladoria; f) Legislação e Ética Profissional; g) Perícia Contábil; h) Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade; i) Teoria da Contabilidade; j) Noções de Direito e Legislação Aplicada; k) Matemática Financeira e Estatística; l) Língua Portuguesa Aplicada.

Para a análise proposta neste estudo, foram selecionadas as questões especificamente relativas à Contabilidade, ou seja, não fizeram parte do estudo as questões de j) Noções de Direito, k) Matemática Financeira e Estatística e, l) Língua Portuguesa das provas do Exame de Suficiência. Salienta-se, ainda, que foram excluídas da análise as questões anuladas, de

acordo com os gabaritos oficiais do exame. Então, a população desta pesquisa foi constituída por 569 questões que trataram especificamente de Contabilidade, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 2 – População da Pesquisa

Conteúdo	Total de Questões do Conteúdo	Total de Questões Anuladas	Total de Questões Analisadas
Auditoria	43	0	43
Contabilidade Pública	42	1	41
Contabilidade de Custos	57	0	57
Contabilidade Geral	232	2	230
Contabilidade Gerencial e Controladoria	54	2	52
Legislação e Ética Profissional	35	1	34
Perícia Contábil	31	3	28
Princípios de Contabilidade	53	2	51
Teoria da Contabilidade	34	1	33
Total	581	12	569

Fonte: Elaboração própria.

O Total de Questões por Conteúdo apresentado na Tabela 1, foi extraído do relatório estatístico Acertos prova para Contador por conteúdo e por exame – Geral, disponível no *site* do CFC na aba Relatórios Estatísticos. As Questões Anuladas foram apuradas nos gabaritos oficiais e relacionadas ao conteúdo a que pertenciam. Por fim, o Total de Questões Analisadas foi obtido, subtraindo-se o Total de Questões Anuladas do Total de Questões do Conteúdo. Após a coleta dos dados, aplicou-se os procedimentos de análise conforme descritos na sequência.

3.3 Procedimentos de análise dos dados

Inicialmente foi realizada a classificação das 569 questões de contabilidade do Exame de Suficiência no período de 2011 a 2017 para identificar o nível cognitivo das mesmas, à luz da Taxonomia de Bloom. Então, na metodologia utilizada nesta pesquisa, assim como nos estudos de Santana Júnior, Pereira e Lopes (2008), Pinheiro et al. (2013), Silva (2014), Martinez (2017) e Lara e Pereira (2018), as questões foram classificadas em um dos seis níveis da Taxonomia de Bloom (1. Conhecimento, 2. Compreensão, 3. Aplicação, 4. Análise, 5. Síntese, 6. Avaliação). Os seis níveis cognitivos da Taxonomia de Bloom podem ser observados na Figura 3, em escala crescente de complexidade, do menor para o maior nível cognitivo.



Figura 3 - Níveis do domínio cognitivo da Taxonomia de Bloom

Fonte: Santana Júnior, Pereira e Lopes (2008, p. 111).

Posteriormente, seguindo a proposta de Santana Júnior, Pereira e Lopes (2008) e de Pinheiro et al. (2013), as questões foram agrupadas em duas categorias que englobam os seis níveis cognitivos da Taxonomia de Bloom: CCA (conhecimento, compreensão e aplicação) ou ASA (análise, síntese e avaliação), de acordo com sua complexidade. Assim, as questões que se enquadram nos níveis 1, 2 e 3 (conhecimento, compreensão e aplicação) da taxonomia são consideradas menos complexas (CCA), e as questões que se enquadram nos níveis 4, 5 e 6 (análise, síntese e avaliação) são consideradas mais complexas (ASA).

Para a classificação das 569 questões de contabilidade nos seis níveis cognitivos da taxonomia (1. Conhecimento, 2. Compreensão, 3. Aplicação, 4. Análise, 5. Síntese, 6. Avaliação), adotou-se como orientadores as descrições e os materiais ilustrativos (exemplos de questões) de cada nível cognitivo constantes na taxonomia original, além das definições e alguns verbos relacionados, conforme apresentados no Quadro 3, seção 2.2.

Os verbos apresentados no Quadro 3, são identificados, nos enunciados das questões, como comandos verbais ou verbos de comando, que indicam o comportamento que a questão exige do respondente. Porém, salienta-se que, na opinião da pesquisadora, visto o trabalho de classificação realizado, os comandos verbais das questões do Exame de Suficiência, em sua maioria, não podem ser associados com o nível cognitivo das mesmas. Acredita-se que esse fato esteja relacionado com o formato das questões do exame. As questões são objetivas, de múltipla escolha, onde o comando, na maioria das vezes, indica ações como assinalar a opção correta, julgar os itens como verdadeiros ou falsos e, depois, assinalar a resposta correta, e,

ainda, questões de relacionar colunas seguidas do comando assinalar a opção correta. Isso pode ser visualizado mais à frente nesta seção, nos Quadros 5, 6, 7, 8, 9 e 10.

Nesse sentido, para Bloom et al. (1983) a tarefa de classificar questões é complicada, pois antes de classificar determinada questão o indivíduo deve conhecer ou pelo menos fazer ponderações sobre as situações de aprendizagem que precederam a classificação, ou seja, a experiência anterior deve ser levada em consideração quando se utiliza a taxonomia para classificar questões. Por exemplo, se a situação é nova a questão requer um comportamento mais complexo para a sua solução, enquanto a mesma questão pode requerer comportamentos simples se o indivíduo possuir experiências anteriores de aprendizagem, nas quais já estudou e analisou problemas do mesmo tipo. Então, para Bloom et al. (1983), as questões de um teste somente podem ser classificadas de maneira satisfatória por meio da taxonomia quando o contexto em que as provas são aplicadas é conhecido ou considerado.

Além de considerar a experiência anterior, os autores mencionados afirmam que o indivíduo deve observar os processos mentais utilizados para solucionar a questão. Assim, as questões, nesta pesquisa, foram classificadas levando em consideração, principalmente, a natureza da aprendizagem anterior dos respondentes, o conteúdo e os processos mentais necessários para solucioná-las. O Quadro 5 traz como exemplo uma questão do Exame de Suficiência, selecionada com intuito de evidenciar o fato de que os verbos de comando das questões do exame nem sempre podem ser associados ao nível cognitivo das mesmas.

Quadro 5 - Exemplo de questão do Exame de Suficiência: nível 2 - Compreensão

Nível Cognitivo	Questão	Ano/ Edição
2. Compreensão	<p>Questão 3</p> <p>Em relação aos efeitos contábeis referentes aos registros das transações de uma empresa no mês de fevereiro de 2015, julgue os itens abaixo como Verdadeiros (V) ou Falsos (F) e, em seguida, assinale a opção CORRETA.</p> <p>I. O pagamento do aluguel do mês anterior, na data de vencimento, diminuiu o Ativo e o Passivo e não gerou nenhuma mudança no Patrimônio Líquido.</p> <p>II. A compra à vista de mercadorias não alterou o total do Ativo, não alterou o total do Passivo e não gerou nenhuma mudança no Patrimônio Líquido.</p> <p>III. A aquisição de ações de emissão da própria empresa, à vista, diminuiu o Ativo, não alterou o Passivo Exigível e aumentou o Patrimônio Líquido.</p> <p>A sequência CORRETA é:</p> <p>a) F, F, V b) F, V, F c) V, F, V d) V, V, F</p>	2015.1

Fonte: Exame de Suficiência do CFC, edição 2015.1.

Observando-se o Quadro 5, nota-se que a questão foi classificada no nível cognitivo 2 (compreensão), apesar da presença dos comandos verbais “julgue” e “assinale”, relacionados, respectivamente, aos níveis cognitivos 6 e 1 (avaliação e conhecimento) da taxonomia. Fica evidente que o nível cognitivo dessa questão não pode ser definido pelos verbos de comando presentes. Então, para classificar essa questão, como mencionado anteriormente, foram consideradas as situações de aprendizagem que precederam a classificação e os processos mentais utilizados para solucioná-la.

Para justificar a classificação apresentada, inicialmente considerou-se a aprendizagem precedente à classificação por parte dos respondentes, que, no caso, foram os alunos do último ano letivo do curso de Contabilidade e/ou os bacharéis. Pondera-se que esses indivíduos já estão familiarizados com os conceitos de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido e compreendem os efeitos contábeis que as transações apresentadas têm sobre esses grupos, pois esses conteúdos estão presentes no currículo dos cursos de Contabilidade desde os primeiros semestres.

Em relação aos processos mentais utilizados para resolver a questão, pode-se afirmar que esta cumpriu com os objetivos propostos no nível 2 (compreensão) da taxonomia, pois exige do participante não só a memorização do conhecimento, mas também a capacidade de entender a informação, dar significado a ela e, então, utilizá-la em contextos diferentes, porém simples. Dessa forma, foi construído o instrumento para classificação das questões, conforme o Quadro 5.

Quadro 6- - Instrumento para classificação de questões

Ano/ Edição do Exame	Nº da questão	Assunto	Níveis Cognitivos Assinalar					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
Indicar ano e número da edição do exame. Exemplos: CFC 2011.1; CFC 2011.2.	Indicar o número da questão na prova correspondente	Indicar a letra correspondente ao assunto: a) Auditoria Contábil; b) Contabilidade Aplicada ao Setor Público; c) Contabilidade de Custos; d) Contabilidade Geral; e) Contabilidade Gerencial e Controladoria; f) Legislação e Ética Profissional; g) Perícia Contábil; h) Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade; i) Teoria da Contabilidade.						

Fonte: Elaboração própria.

Como é importante para esta pesquisa que o processo de classificação das questões fique claro, selecionou-se mais quatro questões para demonstrar como foi realizada a classificação nos níveis cognitivos da Taxonomia de Bloom, conforme apresentado nos Quadros 6, 7, 8 e 9. Como mencionado anteriormente, foram consideradas as situações de aprendizagem anteriores e os processos mentais utilizados para solucionar as questões para a classificação destas.

Quadro 7 - Exemplo de questão do Exame de Suficiência: nível 1 - Conhecimento

Nível Cognitivo	Questão	Ano/ Edição
1. Conhecimento	<p>Questão 18</p> <p>Assinale a opção que apresenta apenas contas classificadas no Ativo Não Circulante.</p> <p>a) Ações de Emissão Própria em Tesouraria, Marcas e Patentes, Duplicatas a Receber a Longo Prazo.</p> <p>b) Duplicatas a Receber a Longo Prazo, Propriedades para Investimento e Imóveis de Uso.</p> <p>c) Imóveis de Uso, Ações de Emissão Própria em Tesouraria, Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata.</p> <p>d) Marcas e Patentes, Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata e Propriedades para Investimento.</p>	2016.1

Fonte: Exame de Suficiência do CFC, edição 2016.1.

A questão apresentada no Quadro 6 foi classificada como nível 1 (conhecimento), pois, além do comando verbal “assinale” estar relacionado com esse nível, a questão exige unicamente a recuperação de informações da memória como classificações, ou seja, o participante precisa lembrar a informação e trazer à consciência esse conhecimento previamente abordado. Assim, ponderou-se que os respondentes, estudantes do último ano letivo do curso e bacharéis em Contabilidade, estão familiarizados com os conceitos de Ativo Não Circulante e conhecem as contas que são classificadas neste grupo.

Quadro 8 - Exemplo de questão do Exame de Suficiência: nível 3 - Aplicação

Nível Cognitivo	Questão	Ano/ Edição														
3. Aplicação	<p>Questão 07 Uma sociedade empresária foi constituída em novembro de 2012. Após a constituição, foram realizadas as seguintes transações no referido ano:</p> <table><tr><th>Transações</th><th>Valores</th></tr><tr><td>Integralização de capital pelos acionistas da empresa em dinheiro</td><td>R\$500.000,00</td></tr><tr><td>Valor bruto da aquisição de mercadorias, sendo 50% à vista e 50% a serem pagos em 2013</td><td>R\$80.000,00</td></tr><tr><td>ICMS à recuperar sobre a aquisição de mercadorias</td><td>R\$9.600,00</td></tr><tr><td>Aquisição, à vista, de um item do Ativo Imobilizado</td><td>R\$50.000,00</td></tr><tr><td>Venda à vista de todas as mercadorias adquiridas no período</td><td>R\$150.000,00</td></tr><tr><td>Tributos incidentes sobre a venda a serem pagos em 2013</td><td>R\$15.000,00</td></tr></table> <p>Considerando que estas foram as únicas transações realizadas no ano de 2012 e desconsiderando a incidência de tributos sobre o Lucro, é CORRETO afirmar que na Demonstração dos Fluxos de Caixa do ano de 2012:</p> <p>a) As Atividades Operacionais geraram caixa no valor de R\$110.000,00; as Atividades de Investimento consumiram caixa no valor de R\$50.000,00; e as Atividades de Financiamento geraram caixa no valor de R\$500.000,00.</p> <p>b) As Atividades Operacionais geraram caixa no valor de R\$110.000,00; as Atividades de Investimento geraram caixa no valor de R\$450.000,00; e as Atividades de Financiamento não consumiram nem geraram caixa.</p> <p>c) As Atividades Operacionais geraram caixa no valor de R\$60.000,00; as Atividades de Investimento não consumiram nem geraram caixa; e as Atividades de Financiamento geraram caixa no valor de R\$500.000,00.</p> <p>d) As Atividades Operacionais geraram caixa no valor de R\$60.000,00; as Atividades de Investimento consumiram caixa no valor de R\$500.000,00; e as Atividades de Financiamento não consumiram nem geraram caixa.</p>	Transações	Valores	Integralização de capital pelos acionistas da empresa em dinheiro	R\$500.000,00	Valor bruto da aquisição de mercadorias, sendo 50% à vista e 50% a serem pagos em 2013	R\$80.000,00	ICMS à recuperar sobre a aquisição de mercadorias	R\$9.600,00	Aquisição, à vista, de um item do Ativo Imobilizado	R\$50.000,00	Venda à vista de todas as mercadorias adquiridas no período	R\$150.000,00	Tributos incidentes sobre a venda a serem pagos em 2013	R\$15.000,00	2013.2
Transações	Valores															
Integralização de capital pelos acionistas da empresa em dinheiro	R\$500.000,00															
Valor bruto da aquisição de mercadorias, sendo 50% à vista e 50% a serem pagos em 2013	R\$80.000,00															
ICMS à recuperar sobre a aquisição de mercadorias	R\$9.600,00															
Aquisição, à vista, de um item do Ativo Imobilizado	R\$50.000,00															
Venda à vista de todas as mercadorias adquiridas no período	R\$150.000,00															
Tributos incidentes sobre a venda a serem pagos em 2013	R\$15.000,00															

Fonte: Exame de Suficiência do CFC, edição 2013.2.

A questão apresentada no Quadro 7 foi classificada no nível 3 da Taxonomia de Bloom (aplicação). Observa-se que a questão não tem um comando verbal que possa ser associado ao nível cognitivo elencado. Então, considerou-se, para classificação, os procedimentos mentais utilizados para solucionar a questão, que exigiu do respondente a construção da DFC (Demonstração dos Fluxos de Caixa) e a habilidade de usar informações, métodos e conteúdos aprendidos em novas situações concretas. Então, ponderou-se que os respondentes estivessem familiarizados com a estrutura da Demonstração do Fluxo de Caixa.

Quadro 9 - Exemplo de questão do Exame de Suficiência: nível 4 - Análise

Nível Cognitivo	Questão	Ano/ Edição																		
4. Análise	<p>Questão 24 Uma empresa industrial estabeleceu os seguintes padrões de custos diretos por unidade:</p> <table> <tr> <th></th><th>QUANTIDADE</th><th>PREÇO</th></tr> <tr> <td>Matéria-Prima</td><td>0,5 Kg</td><td>R\$4,00 por Kg</td></tr> <tr> <td>Mão de Obra Direta</td><td>15 minutos</td><td>R\$10,00 por hora</td></tr> </table> <p>Em determinado período, foram produzidos 10.000 produtos, com os seguintes custos reais:</p> <table> <tr> <th></th><th>QUANTIDADE</th><th>PREÇO</th></tr> <tr> <td>Matéria-Prima</td><td>6.500 Kg</td><td>R\$4,20 por Kg</td></tr> <tr> <td>Mão de Obra Direta</td><td>2.500 h</td><td>R\$12,00 por hora</td></tr> </table> <p>Em relação aos custos apurados no período e variações do custo real em comparação ao custo padrão, assinale a opção INCORRETA.</p> <p>a) A variação no custo da matéria-prima foi de R\$0,73 favorável. b) A variação no custo de mão de obra é devido unicamente à variação no preço. c) O custo padrão é de R\$4,50, composto por R\$2,00 relativo a custo de matéria prima e R\$2,50 de custo com mão de obra. d) O custo real superou o custo padrão em R\$1,23, e a diferença é devida às variações no custo da matéria-prima e no custo da mão de obra.</p>		QUANTIDADE	PREÇO	Matéria-Prima	0,5 Kg	R\$4,00 por Kg	Mão de Obra Direta	15 minutos	R\$10,00 por hora		QUANTIDADE	PREÇO	Matéria-Prima	6.500 Kg	R\$4,20 por Kg	Mão de Obra Direta	2.500 h	R\$12,00 por hora	2012.1
	QUANTIDADE	PREÇO																		
Matéria-Prima	0,5 Kg	R\$4,00 por Kg																		
Mão de Obra Direta	15 minutos	R\$10,00 por hora																		
	QUANTIDADE	PREÇO																		
Matéria-Prima	6.500 Kg	R\$4,20 por Kg																		
Mão de Obra Direta	2.500 h	R\$12,00 por hora																		

Fonte: Exame de Suficiência do CFC, edição 2012.1.

Classificada no nível 4 (análise), a questão demonstrada no Quadro 8 envolve cálculo do custo real e do custo padrão e análise de relação entre as partes. Assim, além de conhecer o conteúdo, deve-se conhecer, também, a estrutura do objeto, para que o respondente encontre a solução. Observa-se que a questão não tem um comando verbal que possa ser associado ao nível cognitivo elencado. Ponderou-se que os respondentes estivessem familiarizados com os conteúdos abordados previamente na disciplina de Contabilidade de Custos.

Quadro 10 - Exemplo de questão do Exame de Suficiência: nível 6 - Avaliação

Nível Cognitivo	Questão	Ano/ Edição
6. Avaliação	<p>Questão 35 De acordo com a NBC TG Estrutura Conceitual - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, com relação às características qualitativas da informação contábil, julgue os itens abaixo como Verdadeiros (V) ou Falsos (F) e, em seguida, assinale a opção CORRETA.</p> <p>I. A informação necessita, concomitantemente, ser relevante e representar fidedignidade a realidade reportada para ser útil. Nem a representação fidedigna de fenômeno irrelevante, tampouco a representação não fidedigna de fenômeno relevante auxiliam os usuários a tomarem boas decisões.</p> <p>II. Comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade são características qualitativas que melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade. As características qualitativas de melhoria podem também auxiliar a determinar qual de duas alternativas, que sejam consideradas equivalentes em termos de relevância e fidedignidade de representação, deve ser usada para retratar um fenômeno.</p> <p>III. O custo de gerar a informação é uma restrição sempre presente na entidade, no processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. O processo de elaboração e divulgação do relatório contábil-financeiro impõe custos, e é importante que tais custos sejam justificados pelos benefícios gerados pela divulgação da informação.</p> <p>A sequência CORRETA é: a) F, V, F b) V, F, V c) F, F, F d) V, V, V</p>	2015.1

Fonte: Exame de Suficiência do CFC, edição 201.

A questão apresentada no Quadro 9 foi classificada como nível 6 (avaliação), pois além do comando verbal “julgue” estar relacionado com esse nível, a questão exige que o respondente julgue o valor das informações para atingir um propósito específico. Assim, os respondentes teriam que analisar e decidir quais as opções adequadas sobre as características da informação, sua utilidade, seu benefício e seu custo.

Corroborando com a ideia de Bloom et al. (1983) de que a classificação de questões é uma tarefa complicada, Pinheiro et al (2013) salientam que a classificação entre alguns dos níveis não é de fácil diferenciação, pois falta esclarecimento por parte da teoria da Taxonomia de Bloom. Esses autores citam, como exemplo, a difícil diferenciação entre os níveis compreensão e análise, e entre os níveis análise e avaliação. Na presente pesquisa encontrou-se dificuldade de diferenciação entre os níveis aplicação e análise, pelo fato de que é complexo afirmar se a questão demanda habilidades de compreensão e aplicação, apenas, ou

se a questão demanda, além da aplicação, uma análise mais aprofundada, ou seja, habilidades do nível 4 da taxonomia.

Os níveis da Taxonomia de Bloom são organizados por complexidade e, para o aluno avançar de um nível para outro, ele precisa dominar o anterior. Assim, durante a classificação, é preciso analisar se a questão exige apenas conhecimento, ou se exige, ao mesmo tempo, conhecimento, compreensão e aplicação, ou ainda, se além de aplicação, ela exige uma compreensão mais profunda, que seria o nível 4 – análise.

Constitui ponto importante na teoria da taxonomia a hierarquização dos níveis, dos mais simples aos mais complexos, baseada na ideia de que um comportamento simples e particular, ao integrar-se com outros, igualmente simples, se torna mais complexo (BLOOM et al., 1983). Nessa perspectiva, Bloom et al. (1983) exemplificam essa estrutura hierárquica dizendo que comportamentos do tipo A formam uma classe, comportamentos do tipo B constituem outra classe, enquanto comportamentos do tipo AB formam ainda outra. Dessa maneira, se há uma ordenação do simples ao complexo, esta deverá corresponder a uma ordenação de dificuldades, de forma que questões exigindo unicamente um comportamento A serão respondidas mais acertadamente e com maior frequência do que questões requerendo AB.

Portanto, não existe uma regra ou delimitação rígida entre as características que levam à determinada classificação para as questões, sendo preponderante a percepção do pesquisador ao definir o nível cognitivo. Com isso, embora nesta pesquisa tenha sido utilizada metodologia com base na Taxonomia de Bloom, é importante ressaltar que não se desconsiderou o grau de subjetividade no processo de classificação das questões, o que pode ser tratado como uma limitação do estudo.

No intuito de minimizar a subjetividade da classificação realizada nesta pesquisa, para as questões em que foi encontrada maior dificuldade na classificação em um dos seis níveis cognitivos (tratadas como questões conflituosas), foi realizado um processo de validação em quatro etapas, por meio da classificação das mesmas questões por quatro professoras de contabilidade, denominadas X, Y, Z e W, conhecedoras da Taxonomia de Bloom.

Nesse sentido, como mencionado anteriormente, Bloom et al. (1983) afirmam que as questões de um teste somente podem ser satisfatoriamente categorizadas por meio da taxonomia quando o contexto em que as provas são aplicadas é conhecido ou considerado. A validação por meio da classificação das questões conflituosas pelas professoras é considerada adequada para esta pesquisa, pois todas são atuantes em cursos de Ciências Contábeis e conhecem o contexto em que os exames foram aplicados.

Na primeira etapa de validação, para a professora X, foram repassadas 199 questões (34,97% do total de questões analisadas) consideradas conflituosas na classificação. A mesma recebeu as questões e os mesmos critérios para classificação, porém sem nenhum apontamento da pesquisadora. Durante esse procedimento, foi solicitada uma justificativa para cada classificação efetuada pela professora.

Após a classificação das questões pela professora X, procedeu-se uma reunião para confrontar os resultados e averiguar a existência de divergências de classificação. Ficou definido que quando um dos dois níveis escolhidos pela pesquisadora coincidissem com o nível cognitivo escolhido pela Professora X, ambas reveriam a questão e discutiriam o porquê determinado nível seria mais adequado que outro, pautado na justificativa de cada uma e, quando necessário os parâmetros de classificação eram novamente consultados para que se definisse o nível que mais atenderia aos comportamentos esperados pelo respondente.

Então se houvesse um consenso a classificação era alinhada e caso o nível apontado pela Professora X não coincidissem com nenhum dos dois níveis elencados pela pesquisadora a questão era automaticamente separada para ser posteriormente enviada para as Professoras Y e Z (segunda e terceira etapas da validação). Assim, no processo de conciliação, Professora X e pesquisadora analisaram juntas cada uma das 199 questões novamente para chegarem a uma classificação final. Nesse processo foram conciliadas 162 questões consideradas de difícil classificação pela pesquisadora, então 37 questões permaneceram divergentes (6,5% do total de questões analisadas).

Na segunda e terceira etapa de validação, as 37 questões que permaneceram divergentes foram submetidas à classificação pelas professoras Y e Z. Essas questões conflituosas que foram enviadas para as Professoras Y e Z, não eram de livre classificação, uma vez que a intenção era chegar a uma classificação final. Dessa forma, para cada uma das 37 questões conflituosas foram indicados dois níveis cognitivos, decorrentes da classificação anterior realizada pela pesquisadora e pela Professora X.

A pesquisadora averiguou que das 37 questões classificadas pelas professoras, 13 apresentaram classificação divergente. Então, essas 13 questões foram submetidas à classificação pela professora W, na quarta etapa de validação. Similarmente às etapas anteriores, segunda e terceira, foram indicados dois níveis cognitivos advindos da confrontação das classificações da pesquisadora e da Professora X, para que a Professora W apontasse o nível que entendia como mais adequado para enquadrar cada uma das questões. Chegou-se, então, ao resultado final da classificação das questões do exame, que está

apresentado no Apêndice A deste trabalho. O processo de validação está apresentado detalhadamente no capítulo 4, seção 4.2.

Após o resultado final da classificação das questões em um dos seis níveis da taxonomia, foi possível categorizá-las em CCA ou ASA. A classificação das questões do Exame de Suficiência nos seis níveis cognitivos da Taxonomia de Bloom e nas duas categorias cognitivas definidas (CCA e ASA), possibilitou a realização de uma análise descritiva por meio dos relatórios estatísticos gerais das edições do exame, disponíveis no *site* do CFC e de uma análise crítica do exame. Para as informações adquiridas na apreciação dos relatórios estatísticos foram utilizadas técnicas de estatística descritiva para: comparar os níveis cognitivos das questões com (i) o total de questões e (ii) o total de questões por conteúdo. Os resultados dessas análises são evidenciados no próximo capítulo.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Classificação das questões

A classificação das 569 questões de Contabilidade do Exame de Suficiência foi realizada pela própria pesquisadora nos seis níveis da Taxonomia de Bloom, usando como parâmetros a taxonomia original e o Quadro 3 apresentado na seção 2.2. Sublinha-se que na obra de Bloom et al. (1983) foram apresentados exemplos relevantes de questões em cada nível da taxonomia, de acordo com os objetivos educacionais previstos para cada nível e, assim, esses exemplos foram também utilizados como parâmetro pela pesquisadora. Apesar de os exemplos de questões trazidos por Bloom não estarem relacionados com Contabilidade, em sua maioria, eles auxiliam o leitor a adquirir uma visão geral da taxonomia e a utilizá-la.

Não obstante o grau de subjetividade presente nos níveis da taxonomia e na definição dos limites existentes entre estes, durante a classificação foram encontradas dificuldades para definir o nível de 199 questões pela pesquisadora. Assim, as questões que geraram dúvidas durante o processo foram denominadas “questões conflituosas” nesta pesquisa.

Em decorrência da subjetividade mencionada, pode surgir a dúvida de porque as outras 370 questões classificadas (65,03% do total de questões analisadas) não foram entendidas como conflituosas e quais foram os critérios que levaram a uma classificação convicta desses itens pela pesquisadora. A esse respeito, a pesquisadora argumenta que, no decorrer do processo de classificação, foi percebendo que as questões do Exame de Suficiência têm forma similar de edição para edição. Em outras palavras, a construção das questões enquadradas em um mesmo conteúdo e nível é feita de forma semelhante, como se fosse uma construção padronizada, e esse fato faz com que a classificação se torne facilitada depois de algum tempo trabalhando nos exames.

Além do mais, é importante dizer que, como a classificação depende da interpretação dos níveis da taxonomia por parte de quem está classificando, nota-se que após realizar algumas classificações, criam-se critérios pelo próprio indivíduo que classifica. No caso deste trabalho, a pesquisadora se atentou aos fatos citados no parágrafo anterior, ou seja, similaridade na construção de questões que foram enquadradas em um mesmo nível e conteúdo, além de considerar as situações de aprendizagem anteriores e os processos mentais utilizados para solucionar as questões, como evidenciado e exemplificado na seção 3.2.

Então, foram percebidas questões que eram extremamente similares na forma, no conteúdo e no objetivo educacional que pretendia alcançar, ou seja, esperavam comportamentos semelhantes dos respondentes, o que facilitou a classificação de muitas destas questões. Destaca-se que essas são impressões pessoais da pesquisadora, alcançadas a partir da análise das 14 edições do exame, não estando isso formalizado em nenhum documento oficial do CFC e, portanto, podendo divergir das impressões e interpretações de outras pessoas.

Salienta-se que, para cada uma das 199 questões conflituosas, a pesquisadora apontou dois níveis cognitivos, entre os quais não soube definir com clareza, a partir dos critérios adotados para classificação, qual seria o mais apropriado. Na Tabela 3 é possível observar o número de questões conflituosas por níveis cognitivos das 14 edições do Exame de Suficiência analisadas.

Tabela 3 - Total de questões conflituosas do Exame de Suficiência por nível cognitivo

Níveis Cognitivos	Total de Questões
Aplicação ou Análise	107
Compreensão ou Análise	51
Conhecimento ou Compreensão	36
Compreensão ou aplicação	5
Total	199

Fonte: Elaboração própria.

Analisando a Tabela 3, percebe-se que a maior dificuldade de diferenciação encontrada foi entre os níveis 3 e 4 da taxonomia, respectivamente, aplicação e análise (107 questões). A autora justifica essa dificuldade pelo fato de que é complexo afirmar se a questão demanda habilidades de compreensão e aplicação apenas, ou se a questão demanda, além da aplicação, uma análise mais aprofundada, ou seja, habilidades do nível 4 da taxonomia.

Não foram encontradas em outros trabalhos que classificaram questões do Exame de Suficiência, observações sobre dificuldade de diferenciação entre esses dois níveis (3 e 4). Mesmo porque, nenhum dos trabalhos preocupou-se em detalhar a classificação como esta pesquisa, onde a autora tenta deixar o mais claro possível todas as dificuldades e limitações que encontrou para classificar questões utilizando a Taxonomia de Bloom.

Ainda observando a Tabela 3, sobre a dificuldade de diferenciar questões (51 questões) dos níveis compreensão e análise, respectivamente níveis 2 e 4 da taxonomia, encontra-se na literatura opiniões que corroboram com a difícil diferenciação entre esses níveis. Pinheiro et al (2013) salientam que a classificação entre alguns dos níveis da

taxonomia não é de fácil diferenciação, e citam como exemplo, a dificuldade entre os níveis compreensão e análise.

A Tabela 3 demonstra que houve dificuldade para diferenciar 36 questões dos níveis conhecimento e compreensão, nível 1 e 2 da taxonomia, o que é justificado pelo fato de que, em determinadas questões é complexo afirmar se a questão demanda habilidades de lembrar informações e conteúdos apenas, ou se a questão demanda, além do conhecimento, a compreensão e significação do conteúdo para utilizar em novos contextos, ou seja, habilidades do nível 2 da taxonomia. Em relação às 5 questões de difícil diferenciação entre os níveis 2 e 3, compreensão e aplicação, julga-se que, em determinadas questões, torna-se complicado afirmar se a demanda é apenas dar significado ao conteúdo ou se é preciso aplicá-lo em novas situações concretas.

Durante a classificação realizada nesta pesquisa, observou-se que pode existir um conflito entre os níveis da Taxonomia de Bloom, atribuídos às questões, e o grau de dificuldade das mesmas. Portanto, percebe-se que a classificação pode ser influenciada quando o indivíduo sabe ou não responder a questão com facilidade sem precisar recorrer à ajuda de alguém, por exemplo. Se ele sabe responder a questão, ele automaticamente pode atribuir um nível cognitivo menos complexo a ela, mesmo que a questão seja pertencente a um nível mais alto da taxonomia, devido aos comportamentos esperados pelo indivíduo.

Para Bloom et al. (1983) classificar exercícios é uma tarefa complicada e ainda afirmam que, antes de o indivíduo classificar um determinado item, deve conhecer ou pelo menos fazer algumas ponderações sobre as situações de aprendizagem que precederam a classificação. Para tais autores, é preciso que se observe os processos mentais que o indivíduo irá utilizar para resolver a questão. Por isso, e para minimizar a subjetividade do trabalho, foram apresentadas as 199 questões conflituosas a uma professora de contabilidade que conhece a taxonomia, definida aqui como Professora X, para que esta realizasse a sua classificação utilizando os mesmos critérios e, posteriormente, identificar se haveria um alinhamento entre as classificações. Se não fosse percebido um alinhamento, poderiam chegar a um consenso, por meio de uma conciliação, após a exposição e análises das justificativas apresentadas por cada uma das classificadoras. Esse processo de confrontação e posterior alinhamento está detalhado na próxima subseção.

4.2 Validação da classificação das questões

4.2.1 Primeira etapa da validação – Professora X

Na primeira etapa de validação, para a professora X, foram repassadas 199 questões (34,97% do total de questões analisadas) consideradas conflituosas na classificação. A professora X recebeu as questões e os mesmos critérios para classificação, porém sem nenhum apontamento da pesquisadora. Durante esse procedimento, foi solicitada uma justificativa para cada classificação efetuada pela professora.

Após a classificação das questões pela professora X, realizou-se uma reunião para confrontar os resultados da classificação e averiguar a existência de divergências de classificação. Na reunião, foram identificadas 105 (52,76% do total de questões enviadas para a professora X) questões com classificação divergente. Dessa forma, passou-se a uma etapa de conciliação, onde a pesquisadora e a professora X analisaram as divergências e argumentaram, com base em suas justificativas, sobre o nível cognitivo das questões.

Nos Quadros 11, 12, 13, e 14 são apresentadas questões em cada um dos níveis cognitivos presentes nas edições analisadas, as classificações realizadas pela pesquisadora e pela professora X, as conciliações e as justificativas, a fim de ilustrar o que foi descrito nos parágrafos anteriores.

Quadro 11 -Conciliação da classificação - Questão de nível 1

Exame Edição	Questão	
2011.1	<p>36. Em relação ao Passivo, julgue os itens abaixo e, em seguida, assinale a opção CORRETA.</p> <p>I. Passivos podem decorrer de obrigações formais ou legalmente exigíveis. II. Existem obrigações que atendem ao conceito de passivo, mas não são reconhecidas por não ser possível mensurá-las de forma confiável. III. A extinção de um passivo pode ocorrer mediante a prestação de serviços.</p> <p>Está(ão) CERTO(S) o(s) item(ns):</p> <p>a) I, II e III. b) I e II, apenas. c) II e III, apenas. d) III, apenas.</p>	
Classificação Nível Cognitivo	Pesquisadora	Nível 1 ou Nível 2
	Professora X	Nível 1
Conciliação		Nível 1
Justificativa		É preciso apenas lembrar as informações

Fonte: Elaboração própria.

Observando o Quadro 11, que traz uma questão da primeira edição de 2011 do Exame de Suficiência, nota-se que a pesquisadora ficou em dúvida entre os níveis 1 e 2 da Taxonomia de Bloom, respectivamente, conhecimento e compreensão. Após a confrontação com a classificação da professora X, que classificou a questão como sendo de nível 1, as duas discutiram sobre os dois níveis e as justificativas para enquadrar em um dos dois e, então, conciliaram a questão, concluindo que ela cumpre com os objetivos abarcados pelo nível 1 (conhecimento) da taxonomia.

Quadro 12 - Conciliação da classificação - Questão de nível 2

Exame Edição	Questão																									
2016.2	<p>7. Uma Sociedade Empresária apresentava um saldo de R\$350.000,00 em Duplicatas a Receber, em 31.12.2015, antes do encerramento do seu Balanço Patrimonial.</p> <p>Ao proceder a mensuração do valor recuperável dessas duplicatas a receber, a empresa estimou uma perda no valor recuperável de R\$10.500,00.</p> <p>O lançamento contábil da constituição dessa perda estimada será:</p> <p>a)</p> <table> <tr> <td>Débito:</td><td>Perdas estimadas com Contas a Receber – Despesas Comerciais</td><td>R\$10.500,00</td></tr> <tr> <td>Crédito:</td><td>Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa - Clientes</td><td>R\$10.500,00</td></tr> </table> <p>b)</p> <table> <tr> <td>Débito:</td><td>Custo das Mercadorias Vendidas</td><td>R\$10.500,00</td></tr> <tr> <td>Crédito:</td><td>Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa - Clientes</td><td>R\$10.500,00</td></tr> </table> <p>c)</p> <table> <tr> <td>Débito:</td><td>Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa – Despesas Comerciais</td><td>R\$10.500,00</td></tr> <tr> <td>Crédito:</td><td>Duplicatas a Receber – Clientes</td><td>R\$10.500,00</td></tr> </table> <p>d)</p> <table> <tr> <td>Débito:</td><td>Custo das Mercadorias Vendidas</td><td>R\$10.500,00</td></tr> <tr> <td>Crédito:</td><td>Duplicatas a Receber – Clientes</td><td>R\$10.500,00</td></tr> </table>		Débito:	Perdas estimadas com Contas a Receber – Despesas Comerciais	R\$10.500,00	Crédito:	Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa - Clientes	R\$10.500,00	Débito:	Custo das Mercadorias Vendidas	R\$10.500,00	Crédito:	Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa - Clientes	R\$10.500,00	Débito:	Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa – Despesas Comerciais	R\$10.500,00	Crédito:	Duplicatas a Receber – Clientes	R\$10.500,00	Débito:	Custo das Mercadorias Vendidas	R\$10.500,00	Crédito:	Duplicatas a Receber – Clientes	R\$10.500,00
Débito:	Perdas estimadas com Contas a Receber – Despesas Comerciais	R\$10.500,00																								
Crédito:	Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa - Clientes	R\$10.500,00																								
Débito:	Custo das Mercadorias Vendidas	R\$10.500,00																								
Crédito:	Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa - Clientes	R\$10.500,00																								
Débito:	Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa – Despesas Comerciais	R\$10.500,00																								
Crédito:	Duplicatas a Receber – Clientes	R\$10.500,00																								
Débito:	Custo das Mercadorias Vendidas	R\$10.500,00																								
Crédito:	Duplicatas a Receber – Clientes	R\$10.500,00																								
Classificação Nível Cognitivo	Pesquisadora	Nível 2 ou Nível 4																								
	Professora X	Nível 2																								
Conciliação		Nível 2																								
Justificativa		Compreender a informação e dar significado ao conteúdo aprendido																								

Fonte: Elaboração própria.

O Quadro 12, mostra uma questão da segunda edição de 2016 do Exame de Suficiência, que a pesquisadora, durante a classificação, sentiu dificuldade em diferenciar se a questão era de nível 2 ou nível 4 da taxonomia, respectivamente, compreensão e análise. Após a confrontação com a classificação realizada pela Professora X, foi constatado que esta classificou a questão como de nível 2, apresentando a justificativa de que o respondente teria que compreender a informação e dar significado a ela, sem precisar fazer uma análise mais

profunda. Assim, após a confrontação e discussão sobre os dois níveis, baseadas nos materiais disponíveis, concluiu-se que a questão atinge os objetivos abrangidos pelo nível 2, compreensão.

Quadro 13 - Conciliação da classificação - Questão de nível 3

Exame Edição	Questão	
2017.1	14. Uma Sociedade Empresária apresentou os seguintes dados relacionados à folha de pagamento mensal:	
	Dados	
	Salários Brutos de pessoal administrativo	R\$20.000,00
	INSS – Segurados/Empregados	8%
	INSS – Empresa	20%
	Informações adicionais:	
	✓ Para este caso, deve-se desconsiderar a incidência de outros componentes de remuneração ou de encargos sociais.	
	✓ Esta situação não está enquadrada entre os casos de desoneração da folha de pagamento.	
	✓ A Sociedade Empresária realiza as apropriações dos fatos, inclusive dos ajustes de saldos para conciliar com as guias emitidas para recolhimento, dentro do próprio mês de competência.	
	✓ Os pagamentos são realizados no mês subsequente.	
Considerando-se apenas as informações apresentadas, assinale a opção que contém, respectivamente, o valor do INSS, enquadrado no grupo Despesas com Pessoal, e o de INSS a Recolher, enquadrado no grupo Salários e Encargos Sociais.		
a) R\$4.000,00 e R\$4.000,00.		
b) R\$4.000,00 e R\$5.600,00.		
c) R\$5.600,00 e R\$4.000,00.		
d) R\$5.600,00 e R\$5.600,00.		
Classificação Nível Cognitivo	Pesquisadora	Nível 3 ou Nível 4
	Professora X	Nível 3
Conciliação		Nível 3
Justificativa		Aplicar métodos e conteúdos aprendidos no decorrer do curso para responder a questão (situação concreta)

Fonte: Elaboração própria.

Analisando o Quadro 13, nota-se que a pesquisadora ficou em dúvida entre os níveis 3 e 4 da Taxonomia de Bloom, respectivamente, aplicação e análise, para a questão do Exame de Suficiência edição 2017.1 apresentada. A Professora X classificou a questão como nível 3, e apresentou sua justificativa e seguiu-se uma discussão acerca do nível que melhor enquadraria a questão, com novas consultas ao material disponível. Assim, chegaram à conclusão de que os comportamentos esperados pelo respondente, nesta questão, dizem respeito ao nível 3, aplicação.

Quadro 14 - Conciliação da classificação – Questão de nível 4

Exame Edição	Questão																						
2012.1	<p>25. Uma sociedade empresária apresentou os seguintes indicadores nos últimos três exercícios:</p> <table> <tr> <th><i>Indicadores</i></th><th><i>2009</i></th><th><i>2010</i></th><th><i>2011</i></th></tr> <tr> <td><i>Quociente de Endividamento</i></td><td>1,0</td><td>2,0</td><td>3,0</td></tr> <tr> <td><i>Rentabilidade sobre o Patrimônio Líquido</i></td><td>18%</td><td>21%</td><td>24%</td></tr> <tr> <td><i>Rentabilidade sobre o Ativo</i></td><td>15%</td><td>15%</td><td>15%</td></tr> <tr> <td><i>Margem Líquida</i></td><td>10%</td><td>6%</td><td>5%</td></tr> </table> <p>A partir da análise dos indicadores, é CORRETO afirmar que:</p> <p>a) a elevação do endividamento ao longo dos anos tem reduzido a rentabilidade proporcionada aos proprietários.</p> <p>b) a taxa de retorno sobre o Ativo tem se mantido em 15% apesar da queda na margem líquida, porque a empresa tem aumentado o giro do ativo.</p> <p>c) do ponto de vista dos proprietários, a empresa está a cada dia menos lucrativa e menos arriscada.</p> <p>d) o custo médio do capital de terceiros é inferior a 15% a.a., uma vez que a rentabilidade do Patrimônio Líquido supera a rentabilidade sobre o Ativo.</p>			<i>Indicadores</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>	<i>Quociente de Endividamento</i>	1,0	2,0	3,0	<i>Rentabilidade sobre o Patrimônio Líquido</i>	18%	21%	24%	<i>Rentabilidade sobre o Ativo</i>	15%	15%	15%	<i>Margem Líquida</i>	10%	6%	5%
<i>Indicadores</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>																				
<i>Quociente de Endividamento</i>	1,0	2,0	3,0																				
<i>Rentabilidade sobre o Patrimônio Líquido</i>	18%	21%	24%																				
<i>Rentabilidade sobre o Ativo</i>	15%	15%	15%																				
<i>Margem Líquida</i>	10%	6%	5%																				
Classificação Nível Cognitivo	Pesquisadora	Nível 2 ou Nível 4																					
	Professora X	Nível 4																					
Conciliação		Nível 4																					
Justificativa		Identificar partes e suas inter-relações.																					

Fonte: Elaboração própria.

O Quadro 14, apresenta uma questão da primeira edição de 2012 do Exame de Suficiência, que a pesquisadora, durante a classificação, percebeu dificuldade em diferenciar se a questão era de nível 2 (compreensão) ou nível 4 (análise) da Taxonomia de Bloom. Após a confrontação com a classificação realizada pela Professora X, foi constatado que esta classificou a questão como de nível 4, apresentando a justificativa de que o respondente teria que identificar as partes e suas inter-relações. Assim, o respondente teria que fazer mais do que apenas compreender a informação, por isso definiu-se, após a confrontação e discussão, que a questão compreende os objetivos apresentados no nível 4.

Seguiu-se esse mesmo processo de confrontação e conciliação para as demais questões. Dessa forma, após o processo de conciliação, verificou-se que 37 das 199 questões (6,5% do total de questões analisadas) não apresentaram alinhamento na classificação e não foram conciliadas, ou seja, a pesquisadora e a Professora X não concordaram na classificação destas. Assim, na sequência, as 37 questões consideradas como conflituosas foram submetidas

à classificação pelas Professoras Y e Z. A classificação dessas 37 questões conflituosas, é tratada na próxima subseção.

4.2.2 Segunda e terceira etapa de validação – Professora Y e Professora Z

Nessa etapa da validação, foram enviadas às professoras Y e Z, as 37 questões consideradas como conflituosas após confrontação da classificação realizada pela pesquisadora e pela Professora X. Essas questões conflituosas que foram enviadas para as Professoras Y e Z, não eram de livre classificação, uma vez que a intenção era chegar a uma classificação final. Dessa forma, para cada uma das 37 questões conflituosas foram indicados dois níveis cognitivos, decorrentes da classificação anterior realizada pela pesquisadora e pela Professora X.

Na Tabela 4 é possível observar o total de questões conflituosas enviadas às Professoras Y e Z por níveis cognitivos.

Tabela 4- Total de questões conflituosas do Exame de Suficiência por nível cognitivo – segunda e terceira etapas de validação

Níveis Cognitivos	Total de Questões
Conhecimento ou Compreensão	4
Compreensão ou Aplicação	18
Compreensão ou Análise	8
Compreensão ou Avaliação	1
Aplicação ou Análise	3
Análise ou Avaliação	3
Total	37

Fonte: Elaboração própria.

Analisando a Tabela 4, nota-se que a maior dificuldade de diferenciação nessa etapa, foi entre os níveis 2 e 3 da taxonomia, respectivamente, compreensão e aplicação (18 questões). Essa dificuldade pode ser justificada pelo fato de que, em alguns casos, é complexo afirmar se a questão demanda habilidades de conhecimento e compreensão apenas, ou se a questão demanda, além da compreensão, o uso de informações, métodos, princípios, leis e outros em novas situações concretas, habilidades do nível 3 da taxonomia.

As Professoras Y e Z poderiam escolher entre um dos dois níveis cognitivos da Taxonomia de Bloom indicados e justificar a sua escolha, baseadas nos mesmos critérios

utilizados anteriormente. Das 37 questões classificadas pelas duas professoras nessa etapa da validação, 13 continuaram divergentes e 24 foram conciliadas.

Os Quadros 15, 16, 17, 18 e 19 apresentam 6 das 24 questões que foram conciliadas nesta etapa da validação, para ilustrar como foi realizado o processo descrito nos parágrafos anteriores.

Quadro 15 - Conciliação terceira e quarta etapa da validação - Questão nível 1

Exame Edição	Questão	
2011.2	<p>2. Uma indústria de alimentos pagou em 1º de dezembro de 2010 o valor de R\$4.800,00 pela contratação de prêmio de seguro dos veículos utilizados para entrega dos produtos vendidos, vigente de dezembro de 2010 a novembro de 2011.</p> <p>Em janeiro de 2011, o registro contábil correspondente ao gasto com seguros gerou um aumento de:</p> <p>a) R\$400,00 em Despesa. b) R\$400,00 em Custo de Produção. c) R\$4.400,00 em Despesa. d) R\$4.400,00 em Custo de Produção.</p>	
Níveis indicados		Nível 1 ou Nível 2
Classificação Nível Cognitivo	Professora Y	Nível 1
	Professora Z	Nível 1
Conciliação		Nível 1
Justificativa	Professora Y	Entendo que as informações são sucintas e para resolver a questão é necessário “trazer à consciência conhecimentos” anteriores.
	Professora Z	O estudante precisa recordar conhecimento e conteúdos previamente estudados.

Fonte: Elaboração própria.

No Quadro 15, observa-se a questão número dois da segunda edição de 2011 do Exame de Suficiência, que foi enviada às Professoras Y e Z para que escolhessem um dos dois níveis indicados, no caso, nível 1 (conhecimento) ou nível 2 (compreensão). Nesta questão, a opinião das professoras convergiram e houve, então, a conciliação da classificação. Para esta questão, as duas professoras apresentaram justificativas embasadas na Taxonomia de Bloom.

A partir da análise do Quadro 15, é possível perceber que a conciliação nessa fase da validação dependia da convergência de opiniões entre as Professora Y e Z, ou seja, para acontecer a conciliação elas teriam que classificar a questão no mesmo nível cognitivo. Quando cada uma das professoras classificava a questão em níveis diferentes, a questão era

imediatamente separada para ser enviada posteriormente à Professora W na próxima etapa da validação.

Quadro 16 - Conciliação terceira e quarta etapa da validação - Questão nível 2

Exame Edição	Questão	
2012.1	<p>27. Durante um trabalho de auditoria foram detectadas as seguintes informações sobre a concessão de uma linha de ônibus:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Valor de custo de R\$70.000,00 em 31.12.2010. • Amortização acumulada de R\$10.500,00 em 31.12.2010. • Aplicação da NBC TG 01 acusou um valor recuperável de R\$52.500,00, com base no fluxo de caixa descontado (valor de uso) desse direito. <p>A posição do auditor independente em relação a esse ativo intangível é de:</p> <p>a) Recomendar que a empresa reconheça uma perda de R\$10.500,00 para redução ao valor recuperável do ativo.</p> <p>b) Recomendar que a empresa reconheça uma perda de R\$17.500,00 para redução ao valor recuperável do ativo.</p> <p>c) Recomendar que a empresa reconheça uma perda de R\$3.500,00 para redução ao valor recuperável do ativo.</p> <p>d) Recomendar que a empresa reconheça uma perda de R\$7.000,00 para redução ao valor recuperável do ativo.</p>	
Níveis indicados		Nível 2 ou Nível 3
Classificação Nível Cognitivo	Professora Y	Nível 2
	Professora Z	Nível 2
Conciliação		Nível 2
Justificativa	Professora Y	Não apresentou justificativa.
	Professora Z	O estudante precisará compreender e dar significado ao conteúdo aprendido.

Fonte: Elaboração própria.

No Quadro 16, foi apresentada a questão de número vinte e sete da primeira edição de 2012 do Exame de Suficiência. Para essa questão tinham sido indicados os níveis 2 (compreensão) e 3 (aplicação) da taxonomia, para que as professoras escolhessem entre eles. A opinião das professoras convergiram e a questão foi classificada como nível 2. A Professora Z apresentou justificativa, enquanto a Professora Y indicou apenas o nível escolhido.

Interessante se atentar ao fato da Professora Y não ter apresentado justificativa para todas as questões que ela classificou. Na percepção da pesquisadora isto não está relacionado com o fato de que a professora tenha sentido dificuldade na classificação mas, sim pelo fato de que, quando as questões são de um mesmo nível, a justificativa se repete, baseada na descrição da Taxonomia de Bloom para cada nível cognitivo. Como ela já havia apresentado justificativa para questões anteriores classificadas no nível 2, não sentiu mais necessidade de

repetir a justificativa. Reforçando que esta é uma percepção da pesquisadora, pois a mesma agiu assim enquanto classificava as questões.

Quadro 17 - Conciliação terceira e quarta etapa da validação - Questão nível 3

Exame Edição	Questão																
2013.1	<p>5. Uma sociedade empresária fez as seguintes aquisições de mercadorias para revenda no mês de dezembro de 2012:</p> <table> <tr> <th><i>Datas das aquisições</i></th><th><i>10.12.2012</i></th><th><i>19.12.2012</i></th></tr> <tr> <td>Valor total da Nota Fiscal de compra</td><td>R\$1.440,00</td><td>R\$4.340,00</td></tr> <tr> <td>Tributos recuperáveis, incluídos no total da Nota Fiscal</td><td>R\$240,00</td><td>R\$720,00</td></tr> <tr> <td>Frete pago pela empresa compradora</td><td>R\$150,00</td><td>R\$200,00</td></tr> <tr> <td>Quantidade adquirida</td><td>100 unidades</td><td>400 unidades</td></tr> </table> <p>No final do mês de novembro, o saldo de mercadorias em estoque era igual a R\$1.900,00, correspondente a 200 unidades. A única venda efetuada no mês de dezembro ocorreu no dia 27.12.2012, quando foram vendidas 400 unidades.</p> <p>Considerando que a empresa utiliza o Método da Média Ponderada para avaliação de seus estoques, o custo da mercadoria vendida no mês de dezembro de 2012, foi de:</p> <p>a) R\$4.136,00. b) R\$4.040,00. c) R\$3.856,00. d) R\$3.840,00.</p>		<i>Datas das aquisições</i>	<i>10.12.2012</i>	<i>19.12.2012</i>	Valor total da Nota Fiscal de compra	R\$1.440,00	R\$4.340,00	Tributos recuperáveis, incluídos no total da Nota Fiscal	R\$240,00	R\$720,00	Frete pago pela empresa compradora	R\$150,00	R\$200,00	Quantidade adquirida	100 unidades	400 unidades
<i>Datas das aquisições</i>	<i>10.12.2012</i>	<i>19.12.2012</i>															
Valor total da Nota Fiscal de compra	R\$1.440,00	R\$4.340,00															
Tributos recuperáveis, incluídos no total da Nota Fiscal	R\$240,00	R\$720,00															
Frete pago pela empresa compradora	R\$150,00	R\$200,00															
Quantidade adquirida	100 unidades	400 unidades															
Níveis indicados		Nível 2 ou Nível 3															
Classificação Nível Cognitivo	Professora Y	Nível 3															
	Professora Z	Nível 3															
Conciliação		Nível 3															
Justificativa	Professora Y	Não apresentou justificativa.															
	Professora Z	O estudante precisará aplicar métodos e conteúdos aprendidos no decorrer do curso para responder a questão (situação concreta).															

Fonte: Elaboração própria.

O Quadro 17, apresenta a questão número cinco da primeira edição de 2013. Os níveis indicados para esta questão foram nível 2 (compreensão) e nível 3 (aplicação). A opinião das professoras Y e Z convergiram e, por isso, a questão foi classificada como nível 3. Novamente, apenas a Professora Z apresentou justificativa.

Concordou-se com a classificação feita pelas professoras, visto que, essa questão é melhor enquadrada no nível 3 do que no nível 2 da taxonomia, pelo fato de apresentar uma situação nova concreta, em que se deve aplicar um método para solucioná-la. Isso significa que a dificuldade no momento inicial da classificação desta questão foi sanada, ficando claro que a questão é melhor enquadrada no nível 3.

Quadro 18 - Conciliação terceira e quarta etapa da validação - Questão nível 4

Exame Edição	Questão	
2016.2	<p>31. Um coordenador de manutenção, desejoso por verificar a qualidade dos serviços de sua equipe, desenvolveu alguns indicadores de desempenho, entre os quais o Indicador de Retrabalho – IR.</p> <p>Os serviços realizados por sua equipe não envolvem a aplicação de material, e todas as reclamações apresentadas pelos seus exigentes clientes são analisadas pelo coordenador técnico.</p> <p>Em caso de reclamação procedente, os custos de retrabalho são cobertos integralmente pela entidade, que refaz o trabalho já realizado anteriormente, sem custas para o cliente.</p> <p>O Indicador de Retrabalho – IR, segundo o coordenador, deve ser interpretado de acordo com a lógica representada pela figura a seguir:</p> <div style="text-align: center;"> </div> <p>A quantidade de serviços refeitos em um período corrente, mas referente a um período anterior, é imaterial e não necessita, segundo análise do coordenador, de segregação. Esses casos são acatados como do próprio período em análise.</p> <p>Considerando-se apenas as informações apresentadas, assinale, entre as fórmulas abaixo, aquela que corresponde a uma medição para o Indicador de Retrabalho – IR mencionado, cuja unidade de medida seja porcentagem dos serviços refeitos em relação ao total de serviços realizados no mesmo período.</p> <p>a) $IR = \frac{\text{número de serviços refeitos no período}}{\text{número total de serviços realizados no período}} \times 100$</p> <p>b) $IR = \frac{\text{número total de serviços realizados no período}}{\text{número de serviços refeitos no período}} \times 100$</p> <p>c) $IR = \left(\frac{\text{número total de serviços realizados no período atual}}{\text{número total de serviços realizados no período anterior}} \times 100 \right) - 100$</p> <p>d) $IR = \left(\frac{\text{número total de serviços refeitos no período atual}}{\text{número total de serviços refeitos no período anterior}} \times 100 \right) - 100$</p>	
	Níveis indicados	Nível 2 ou Nível 4
Classificação Nível Cognitivo	Professora Y	Nível 4
	Professora Z	Nível 4
	Conciliação	Nível 4
Justificativa	Professora Y	Não apresentou justificativa.
	Professora Z	Depende de análise do conteúdo para a finalidade de entender a estrutura para responder a questão – identificar partes e suas inter-relações.

Fonte: Elaboração própria.

No Quadro 18, foi apresentada a questão número trinta e um da segunda edição de 2016 do Exame de Suficiência. Para essa questão, tinham sido indicados os níveis 2 (compreensão) e 4 (análise) da taxonomia, para que as professoras escolhessem entre eles. A opinião das professoras convergiram e a questão foi classificada como nível 4. A Professora Z apresentou justificativa, enquanto a Professora Y indicou apenas o nível escolhido.

Assim como anteriormente, a partir da classificação das professoras, concluiu-se que essa questão demanda mais que apenas compreender a informação e dar significado a ela, pede do respondente uma análise mais aprofundada do índice apresentado para solucioná-la. Então, a dificuldade a princípio encontrada na classificação foi dirimida, evidenciando que a questão fica mais bem enquadrada no nível 4 e não no 2.

Quadro 19 - Conciliação terceira e quarta etapa da validação - Questão nível 6

Exame Edição	Questão	
2017.1	<p>37. Como parte de suas operações regulares do dia a dia que envolvem controle de pragas na agricultura, uma Sociedade Empresária reuniu informações suficientes para a construção de uma base de dados.</p> <p>Os custos relacionados à obtenção dos dados não puderam ser segregados das operações regulares, de forma que fossem identificados.</p> <p>Ainda que esses dados precisem ser classificados e organizados sistemicamente para formar, de fato, uma base de dados, estima-se com confiabilidade que seu desenvolvimento em modelo estruturado proporcionará benefício econômico futuro da ordem de R\$20.000.000,00, já trazidos a valor presente.</p> <p>Considerando-se apenas as informações apresentadas e de acordo com a NBC TG 04 (R3) – ATIVO INTANGÍVEL, acerca dos gastos relacionados à obtenção dos dados elencados é CORRETO afirmar que:</p> <ol style="list-style-type: none"> A base de dados deve ser reconhecida, de imediato, como ativo intangível, pelo valor de R\$20.000.000,00, cuja estimativa é confiável. Nenhum ativo intangível deve ser reconhecido até esse momento; os gastos anteriores devem ser tratados como despesa. Somente poderá ser reconhecido o ativo intangível pela Sociedade Empresária que possui, até então, os dados, caso haja proposta de aquisição de controle da entidade que se configure como combinação de negócios, ainda que esta não se efetive. Um ativo intangível será reconhecido pela Sociedade Empresária que reuniu os dados, se houver mercado ativo para a comercialização da base de dados, com compradores e vendedores dispostos a negociar, e se os preços forem públicos e conhecidos. 	
Níveis indicados		Nível 4 ou Nível 6
Classificação Nível Cognitivo	Professora Y	Nível 6
	Professora Z	Nível 6
Conciliação		Nível 6
Justificativa	Professora Y	Não apresentou justificativa.
	Professora Z	O estudante deverá julgar as informações/proposta.

Fonte: Elaboração própria.

O Quadro 19, apresenta a questão número trinta e sete da primeira edição de 2017. Os níveis indicados para esta questão foram nível 4 (análise) e nível 6 (avaliação). A opinião das professoras Y e Z convergiram, e por isso a questão foi classificada como nível 6. Novamente, apenas a Professora Z apresentou justificativa.

Essa questão foi classificada por três professoras no nível 6 (avaliação) da taxonomia. Salienta-se que houve certa resistência em classificar questões nesse nível, pois acreditou-se que não seriam encontradas questões no nível cognitivo mais alto nos Exames de Suficiência, crença influenciada pelo fato de que, na literatura, autores afirmam que com questões de múltipla escolha é difícil atingir os níveis mais altos da Taxonomia de Bloom. Enfim, a confrontação com a professora X na primeira etapa da validação, acrescida pelas classificações na segunda e terceira etapa pelas professoras Y e Z, sanaram a dificuldade quanto à classificação dessa questão.

Importante mencionar que classificações feitas anteriormente em questões que não foram entendidas como conflituosas não foram revisadas, pois não se deparou com questões que seguissem esse mesmo padrão de conflito, e que cobrassem esses comportamentos dos respondentes.

Na próxima subseção serão tratadas as 13 questões que continuaram conflituosas após a classificação pelas Professoras Y e Z.

4.2.3 Quarta etapa da validação – Professora W

Na quarta e última etapa da validação da classificação das questões do Exame de Suficiência, as 13 questões que continuaram conflituosas, após a classificação realizada pelas Professoras Y e Z, foram enviadas para uma quarta professora, denominada W. Similarmente à etapa anterior, foram indicados dois níveis cognitivos advindos da confrontação das classificações da pesquisadora e da Professora X, para que a Professora W apontasse o nível que entendia como mais adequado para enquadrar cada uma das questões.

Na Tabela 5 é possível observar o total de questões conflituosas enviadas à Professora W por níveis cognitivos.

Tabela 5 - Total de questões conflituosas do Exame de Suficiência por nível cognitivo – quarta etapa de validação

Níveis Cognitivos	Total de Questões
Conhecimento ou Compreensão	1
Compreensão ou Aplicação	5
Compreensão ou Análise	5
Aplicação ou Análise	1
Análise ou Avaliação	1
Total	13

Fonte: Elaboração própria.

Para compreender melhor o processo de validação nesta última etapa, no Quadro 20 apresenta-se uma questão das 13 que restaram como conflituosas, para ilustrar como foi realizada a classificação final das mesmas.

Quadro 20 - Classificação de questão conflituosa – quarta etapa de validação

Exame Edição	Questão	
2011.1	<p>47. O auditor realizou uma contagem física no caixa da empresa auditada. Considerando que nessa data o saldo anterior existente era de R\$100.000,00 e, levando em consideração os eventos após a contagem, o CORRETO valor do saldo final do caixa da empresa é de:</p> <p>Eventos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Pagamento de duplicata de um determinado fornecedor, efetuado por meio de cheque no valor de R\$57.000,00. - Recebimento de duplicatas em carteira no valor de R\$72.000,00, acrescido de juros por atraso de 2%. - Pagamento em dinheiro de despesas diversas no valor de R\$21.900,00. - Pagamento em dinheiro de serviços terceirizados no valor de R\$51.000,00. <p>a) R\$27.100,00. b) R\$43.540,00. c) R\$100.540,00. d) R\$173.440,00.</p>	
Classificação Nível Cognitivo	Professora Y	Nível 2
	Professora Z	Nível 3
	Professora W	Nível 3
Conciliação		Nível 3
Justificativa		O estudante precisará utilizar conhecimento, métodos e os conteúdos aprendidos no decorrer do curso para responder a situação no contexto da auditoria.

Fonte: Elaboração própria.

Observando o Quadro 20, nota-se que as professoras Y e Z haviam divergido na classificação desta questão, então ela foi enviada para a Professora W que a classificou novamente em um dos dois níveis que haviam sido indicados (2 – compreensão ou 3 –

aplicação). Como a Professora W enquadrou a questão no nível 3 da taxonomia, assim como a Professora Z, a classificação final desta questão do exame foi nível cognitivo 3 – aplicação. Então, para a classificação final "validada" foram consideradas as classificações que predominaram.

Concordou-se com a classificação validada dessa questão, tendo em vista que as dúvidas da classificação foram sanadas, uma vez que ficou claro que a questão demanda habilidades do nível 3 da taxonomia, como a presença de uma situação concreta no contexto da auditoria e a necessidade de usar métodos e cálculos para solucionar a questão. Essa etapa de classificação também não conduziu a revisões de classificações de questões anteriores.

A Figura 4 representa de forma resumida esse processo de validação da classificação.

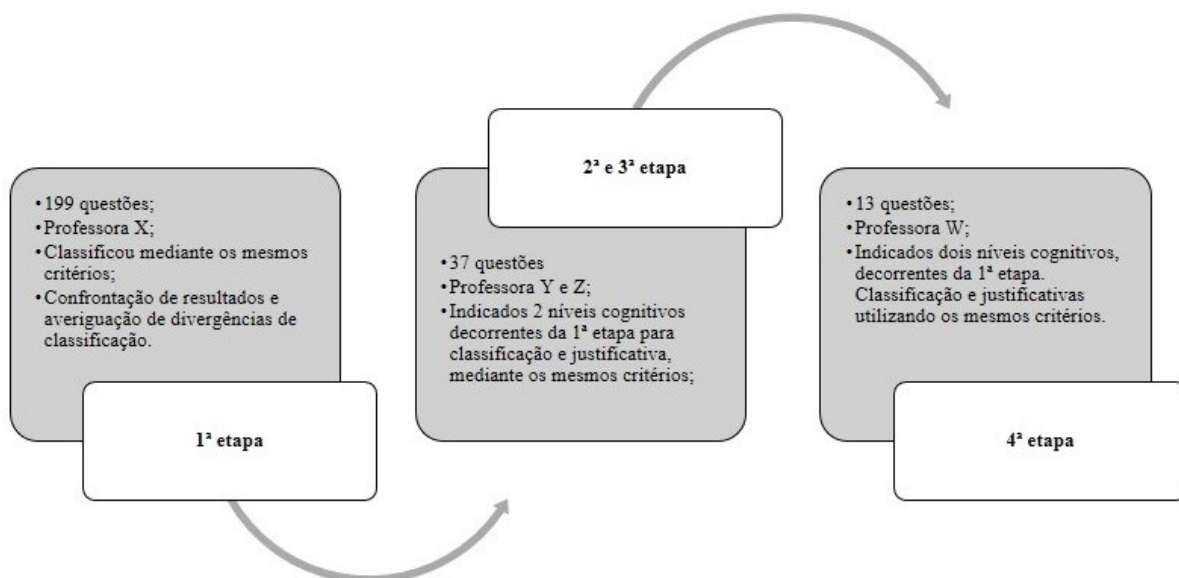


Figura 4- Processo de validação da classificação

Fonte: Elaboração própria.

Assim, após as quatro etapas da validação da classificação das questões do Exame de Suficiência (14 edições) à luz da Taxonomia de Bloom, chegou-se a uma classificação final e considerada válida, de acordo com as proposições deste estudo. O resultado final está apresentado no instrumento para classificação no Apêndice A desta pesquisa. A seguir apresenta-se a análise descritiva do nível cognitivo das edições analisadas do Exame de Suficiência.

4.3 Análise Descritiva Crítica do nível cognitivo das edições do Exame de Suficiência

Caracterizadas as provas e validadas as classificações, nas Tabelas 6, 7, 8, 9, 10, 11 e 12 é apresentado o resultado final da classificação dos níveis cognitivos das questões de

Contabilidade do Exame de Suficiência (2011.1 a 2017.2), sob a perspectiva da Taxonomia de Bloom.

Ao observar as Tabelas 6 a 12, de modo geral, nota-se que, nas 14 edições analisadas do Exame de Suficiência, os últimos níveis da Taxonomia de Bloom, denominados ASA, foram pouco requeridos, quando comparados com os níveis menos complexos, denominados CCA. Então, das 569 questões de Contabilidade classificadas nesta pesquisa, 516 foram enquadradas na categoria CCA e apenas 53 na categoria ASA.

Das 516 questões enquadradas na categoria CCA, 194 foram classificadas no nível aplicação, seguidas de 185 no nível compreensão, 137 no nível conhecimento. Enquanto que das 53 enquadradas na categoria ASA, 51 foram classificadas no nível de análise da taxonomia, 2 no nível avaliação e 0 no nível síntese. Segundo Silva (2014), os níveis conhecimento e compreensão estão relacionados ao que se deve saber, os níveis aplicação e análise ao que se deve saber fazer e os níveis síntese e avaliação ao que se deve ser. Nessa lógica, os resultados encontrados nesta pesquisa mostram que o Exame de Suficiência está mais associado ao que se deve saber e ao que se deve saber fazer, devido ao maior número de questões enquadradas nos níveis 1, 2, e 3.

Então, os bacharéis estão sendo avaliados mais no sentido de lembrar as informações, dar significado à elas, aplicar regras, técnicas, métodos, ou seja, o exame está mais focado em cobrar bases mais teóricas e de realizar determinados objetivos por meio de ações em situações concretas. Esses resultados, corroboram os achados de Santana Júnior, Pereira e Lopes (2008) e Lara e Pereira (2018), que investigaram o nível cognitivo exigido nas provas de concursos públicos para o cargo de contador, e os de Pinheiro et al. (2013), que analisaram o nível cognitivo de provas do Exame de Suficiência e do ENADE (Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes), no contexto da Contabilidade. Nos três estudos foi constatado que o percentual de questões no nível cognitivo mais alto foi inferior ao percentual de questões de menor exigência cognitiva.

Nesse sentido, percebe-se que o CFC precisa se posicionar melhor sobre qual/quais desses níveis atendem a proposta que está na Resolução nº 1.486/2015, na qual é mencionada que são cobrados conhecimentos médios, para que as instituições de ensino e os estudantes conheçam quais habilidades precisam de mais atenção.

Tabela 6 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2011

Edição	Questões Classificadas	Nº de questões por categoria e nível cognitivo					
		CCA			ASA		
		Conhecimento	Compreensão	Aplicação	Análise	Síntese	Avaliação
2011.1	39	11	9	15	4	0	0
Total por categoria		35			4		
% por categoria		89,74			10,26		
2011.2	39	14	11	12	2	0	0
Total por categoria		37			2		
% por categoria		94,87			5,13		

Fonte: Elaboração própria.

Ao analisar a Tabela 6, percebe-se que a maioria das questões das edições de 2011 foram classificadas como nível 3 – aplicação (27), seguidas pelas questões de conhecimento (25) e compreensão (20). As questões do quarto nível cognitivo – análise, somaram 6 questões, enquanto não foram percebidas questões dos níveis 5 e 6 – síntese e avaliação, demonstrando que os maiores níveis de cognição foram pouco exigidos nos exames. Nesse ano do exame, as questões de nível menos complexo, CCA, totalizaram 72 contra 6 de nível mais complexo, ASA.

Tabela 7 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2012

Edição	Questões Classificadas	Nº de questões por categoria e nível cognitivo					
		CCA			ASA		
		Conhecimento	Compreensão	Aplicação	Análise	Síntese	Avaliação
2012.1	41	16	7	14	4	0	0
Total por categoria		37			4		
% por categoria		90,24			9,76		
2012.2	41	13	12	13	3	0	0
Total por categoria		38			3		
% por categoria		92,68			7,32		

Fonte: Elaboração própria.

Na apreciação da Tabela 7, observa-se que a maioria das questões das edições de 2012 foram classificadas como nível 1 – conhecimento (29), seguidas pelas questões de aplicação (27) e compreensão (19). As questões de análise somaram 7 questões. Assim como em 2011 não foram percebidas questões dos níveis 5 e 6 – síntese e avaliação. Nesse ano do exame as questões de nível menos complexo, CCA, totalizaram 75 contra 7 de nível mais complexo, ASA.

Em 2011 e 2012, pode-se considerar que o processo de convergência estava recente no Brasil e todos os envolvidos com contabilidade, tanto profissionalmente quanto no âmbito educacional, possivelmente, estariam conhecendo e começando a aprender sobre as novas

normas. Assim, acredita-se que a cultura de regras ainda predominava em relação aos princípios. Nesse sentido, Martinez (2017) trata da discussão de princípios versus regras nas provas do CFC e de concursos públicos para contadores. A autora apresentou resultados que mostraram prevalência regramental em detrimento do principiológico apregoados pelas IFRS nessas provas. Dessa forma, percebe-se uma possível existência de descompasso entre os ideais relacionados às IFRS e o direcionamento indutor das avaliações de recém graduados e de profissionais da área contábil.

Comparando-se o Exame de Suficiência no Brasil com o processo de certificação internacional, CPA nos Estados Unidos da América, observam-se diferenças significativas na estrutura da prova. O exame nacional não apresenta grande variação no padrão de questões, ou seja, as edições são compostas por questões muito parecidas e todas de múltipla escolha, o que, segundo alguns autores, pode dificultar a cobrança dos níveis mais altos da Taxonomia de Bloom. Já o CPA é formado por questões variadas, como múltipla escolha, casos, atividades baseadas em tarefas, ou seja, a estrutura da prova é diferente e proporciona a abordagem dos níveis cognitivos mais altos da taxonomia.

Apesar de a Resolução CFC elucidar que o Exame de Suficiência é uma prova destinada a comprovar a obtenção de conhecimentos médios dos bacharéis, espera-se que o exame evolua, acompanhando as mudanças na profissão contábil, uma vez que o próprio órgão enfatiza a importância dessa evolução para o fortalecimento da profissão contábil no Brasil.

O CFC também precisa se posicionar melhor em relação às habilidades que caracterizam os conhecimentos medianos exigidos. O AICPA, por exemplo, publica nos *Blueprints* do Exame Único para CPA, os níveis de habilidade a serem avaliados em cada seção do exame, baseado nos níveis da Taxonomia de Bloom, o que serve como orientação para as insituições de ensino e, até mesmo, para os bacharéis a entenderem quais habilidades estão sendo requeridas.

Ao observar a Tabela 8, nota-se que diferente dos anos de 2011 e 2012, a maioria das questões da edição de 2013 foram classificadas como nível 2 – compreensão (32), e em sequência aparecem as questões de aplicação (25). As questões de conhecimento e análise tiveram quantidades muito próximas, 13 e 10, respectivamente. Então, observou-se um aumento tímido das questões de análise, ou seja, não foi um aumento que mudasse o cenário do exame. Nas edições de 2013 também não foram compreendidas questões dos níveis 5 e 6 – síntese e avaliação. Nesse ano do exame as questões de nível menos complexo, CCA, totalizaram 70 contra 10 de nível mais complexo, ASA.

Tabela 8 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2013

Edição	Questões Classificadas	Nº de questões por categoria e nível cognitivo					
		CCA			ASA		
		Conhecimento	Compreensão	Aplicação	Análise	Síntese	Avaliação
2013.1	40	8	12	12	8	0	0
Total por categoria		32			8		
% por categoria		80,00			20,00		
2013.2	40	5	20	13	2	0	0
Total por categoria		38			2		
% por categoria		95,00			5,00		

Fonte: Elaboração própria.

A partir da análise da Tabela 9, percebe-se que a maioria das questões da edição de 2014, assim como em 2013, foram classificadas como nível 2 – compreensão (31), seguidas pelas questões de aplicação (25) e conhecimento (15). As questões de análise somaram 5 questões, enquanto não foram percebidas questões de síntese e avaliação. Nesse ano do exame as questões de nível menos complexo, CCA, totalizaram 71 contra 5 de nível mais complexo, ASA.

Tabela 9 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2014

Edição	Questões Classificadas	Nº de questões por categoria e nível cognitivo					
		CCA			ASA		
		Conhecimento	Compreensão	Aplicação	Análise	Síntese	Avaliação
2014.1	37	7	15	12	3	0	0
Total por categoria		34			3		
% por categoria		91,89			8,11		
2014.2	39	8	16	13	2	0	0
Total por categoria		37			2		
% por categoria		94,87			5,13		

Fonte: Elaboração própria.

Nos anos de 2013 e 2014 já haviam passado 4 anos de convergência plena às normas internacionais no Brasil e, pela análise dos dados das Tabelas 8 e 9, percebe-se que o CFC, aparentemente, não se preocupou com o fato de que foram exigidas com esse processo novas habilidades dos contadores, pois o exame não evoluiu no sentido de elaborar questões que abordem os níveis mais altos da taxonomia que, como mencionado, são os que dão subsídios para cobrar habilidades de pensamento crítico, tomada de decisão, julgamento e outras (*soft skills*). Nessa linha de raciocínio, esperava-se que o exame tivesse evoluído nessa época, acompanhando o movimento global de adoção de normas internacionais de contabilidade.

Cardoso e Riccio (2009) chamam a atenção para o fato de que não existe uma ou outra competência a ser priorizada, e sim, um conjunto de competências que formam um profissional. Nesse sentido, o CFC precisa ponderar sobre a importância de o exame apresentar um equilíbrio entre os níveis cognitivos para que, assim, sejam exigidas dos bacharéis competências relacionadas com os níveis mais complexos da taxonomia, que afetam diretamente o ensino e a profissão contábil no Brasil.

Ao contemplar a Tabela 10, nota-se que da mesma forma que as edições de 2013 e 2014, a maioria das questões das edições de 2015 foram classificadas como nível 2 – compreensão (32), seguidas pelas questões de aplicação (29) e de conhecimento (15). Ressalta-se que o ano de 2015 apresentou 4 questões de análise e, diferentemente dos outros anos, apresentou uma questão de avaliação, o mais alto nível da Taxonomia de Bloom. Nesse ano do exame as questões de nível menos complexo, CCA, totalizaram 76 contra 5 de nível mais complexo, ASA.

Tabela 10 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2015

Edição	Questões Classificadas	Nº de questões por categoria e nível cognitivo					
		CCA			ASA		
		Conhecimento	Compreensão	Aplicação	Análise	Síntese	Avaliação
2015.1	40	10	14	14	1	0	1
Total por categoria		38			2		
% por categoria		95,00			5,00		
2015.2	41	5	18	15	3	0	0
Total por categoria		38			3		
% por categoria		92,68			7,32		

Fonte: Elaboração própria.

Destaca-se que no ano de 2015.2 houve o pico do índice de reprovações no exame do CFC (CFC, 2018), o que possivelmente indica que, assim como o CFC não parece acompanhar o movimento global que determina novas habilidades e competências imprescindíveis ao contador, pois não avalia o desenvolvimento de objetivos mais elevados da taxonomia, as instituições de ensino também não, diante dos altos índices de reprovação.

O papel das instituições de ensino superior é fundamental para o desenvolvimento dos profissionais contábeis. Essas instituições devem proporcionar, além de formação técnica, o desenvolvimento de habilidades interpessoais, de comunicação e de gestão (BUGARIM et al., 2018). Além da preocupação com a qualidade da educação oferecida pelas instituições, é preciso que os instrumentos de avaliação, no caso desta pesquisa o Exame de Suficiência, estejam alinhados com as exigências atuais do mercado, principalmente em relação às

competências advindas do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade no Brasil.

Conforme o CFC (2018), o órgão tem acompanhado a evolução do processo de ensino nos últimos anos, principalmente por meio de iniciativas voltadas para a qualificação profissional. Mas, apesar do órgão apresentar iniciativas como a mencionada, diante dos resultados encontrados nesta pesquisa à respeito do nível cognitivo exigido nas provas, questiona-se se está sendo exigido dos bacharéis as competências necessárias no mercado atual, que demanda mais que habilidades técnicas. Pois, a convergência trouxe a necessidade de profissionais mais críticos, capazes de fazer julgamentos e tomar decisões, diante das normas baseadas em princípios e não em regras.

Dessa forma, como houve uma evolução nas competências esperadas dos contadores, o exame de certificação nacional precisa evoluir, juntamente com o processo de ensino e a convergência contábil, visto que o próprio órgão considera imprescindível acompanhar a evolução do ensino. Levando em consideração que o desenvolvimento dessas competências é avaliado, em sua maioria, por questões enquadradas nos dois níveis mais complexos da Taxonomia de Bloom (síntese e avaliação), e que neste trabalho foram enquadradas apenas 2 questões no nível 6 (avaliação), das 569 analisadas, infere-se que o Exame de Suficiência, não aborda adequadamente os níveis cognitivos mais altos, e, conseqüentemente, não tem evoluído juntamente com a convergência.

Na Tabela 11, percebe-se que a maioria das questões do ano de 2016, assim como no ano de 2011, foram classificadas como nível 3 – aplicação (33), seguidas pelas questões de compreensão (28) e conhecimento (13). As questões de análise totalizaram 12 e não foram enquadradas questões nos níveis 5 e 6 – síntese e avaliação. Nesse ano do exame as questões de nível menos complexo, CCA, totalizaram 74 contra 12 de nível mais complexo, ASA. Este foi o ano que mais apresentou questões de nível cognitivo superior.

Tabela 11 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2016

Edição	Questões Classificadas	Nº de questões por categoria e nível cognitivo					
		CCA			ASA		
		Conhecimento	Compreensão	Aplicação	Análise	Síntese	Avaliação
2016.1	42	9	15	14	4	0	0
Total por categoria		38			4		
% por categoria		90,48			9,52		
2016.2	44	4	13	19	8	0	0
Total por categoria		36			8		
% por categoria		81,82			18,18		

Fonte: Elaboração própria.

Em relação ao último ano analisado do exame, avaliando a Tabela 12, nota-se que a maioria das questões foram classificadas como aplicação (28), seguidas pelas questões de conhecimento (27) e compreensão (23). Em 2017, assim como em 2015, foi enquadrada 1 questão no nível 6 – avaliação, enquanto totalizaram 7 questões de análise. Nesse ano do exame as questões de nível menos complexo, CCA, totalizaram 78 contra 8 de nível mais complexo, ASA.

Tabela 12 - Número de Questões por nível cognitivo do Exame de Suficiência 2017

Edição	Questões Classificadas	Nº de questões por categoria e nível cognitivo					
		CCA			ASA		
		Conhecimento	Compreensão	Aplicação	Análise	Síntese	Avaliação
2017.1	43	8	14	16	4	0	1
Total por categoria		38			5		
% por categoria		88,37			11,63		
2017.2	43	19	9	12	3	0	0
Total por categoria		40			3		
% por categoria		93,02			6,98		

Fonte: Elaboração própria.

Em relação aos anos de 2016 e 2017, o processo de convergência já havia completado 8 anos no Brasil (2007-2017) e percebe-se, com a análise do nível cognitivo do Exame de Suficiência nesses anos, que apesar de o CFC variar os níveis cognitivos exigidos nas provas, continua focando a categoria CCA, considerada menos complexa. Essa categoria, como mencionado, não atende plenamente às necessidades profissionais do contador na atualidade, visto que é imprescindível atingir habilidades presentes nos níveis mais altos da taxonomia. Comparando os níveis cognitivos das provas do CFC com as provas de concursos públicos (SANTANA JÚNIOR; PEREIRA; LOPES, 2008; MARTINEZ, 2017; LARA; PEREIRA, 2018) vê-se que o processo de certificação e o mercado, no âmbito de cargos públicos para contador, apresentam movimentos similares, no sentido de que as provas de concursos também demandam níveis cognitivos baixos.

Esse fato causa estranheza, visto que as competências exigidas, tanto no perfil do CNE quanto nas IES da IFAC, enfatizam a importância do desenvolvimento de habilidades relacionadas ao pensamento crítico, tomada de decisão e julgamento. Percebe-se, então, que no Brasil as avaliações destinadas aos egressos do curso de Ciências Contábeis, como o Exame de Suficiência e os concursos públicos para contadores, não estão exigindo dos bacharéis as competências necessárias no cenário atual, que demanda mais que apenas habilidades técnicas.

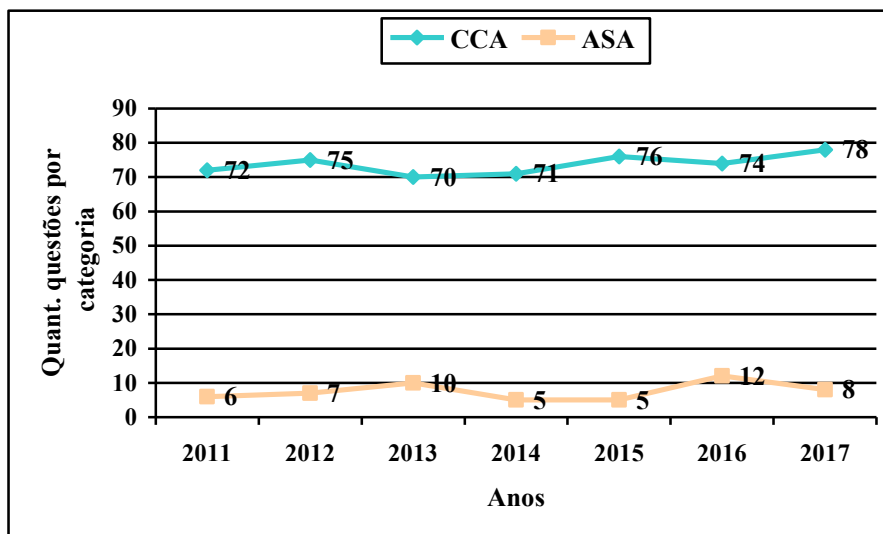
Para Lemes e Miranda (2014), as habilidades profissionais preconizadas pela IFAC em sua IES 3, para o contexto internacional, estão muito mais associadas ao contexto atual do que o conjunto de habilidades apresentado na Resolução do Conselho Nacional de Educação CNE/CES nº 10/2004. Para esses autores, as habilidades indicadas pela IFAC estão alinhadas às necessidades dos profissionais da contabilidade e à adoção de tais habilidades deve ser considerada na construção dos projetos pedagógicos dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil.

Nessa lógica, Lemes e Miranda (2014) destacam a necessidade de medidas políticas para atualização da Resolução nº 10/2004, uma vez que a maneira de se fazer contabilidade no Brasil mudou radicalmente a partir de 2008, e as normas precisam acompanhar as mudanças ocorridas na prática. Para os autores, o conjunto de habilidades profissionais apresentado na Resolução, que norteia a formação do contador no Brasil, foi elaborado em um contexto profissional muito diferente do que ocorre atualmente.

Visto que os padrões internacionais da IFAC estão alinhados com as práticas globais de Contabilidade, seria interessante que o CFC e as instituições de ensino do Brasil se espelhassem nesses padrões para construir os projetos pedagógicos e instrumentos de avaliação, alinhando as práticas existentes no mercado de trabalho e o processo de formação e certificação dos profissionais contábeis, promovendo o aumento da credibilidade do profissional brasileiro.

Observando-se o Gráfico 1 tem-se um panorama anual da evolução do nível de cognição exigido nas provas do CFC. Como já mencionado, a maioria das questões estão enquadradas na categoria cognitiva menos complexa, CCA.

Gráfico 1 – Quantidade de questões CCA e ASA no Exame de Suficiência por ano



Fonte: Elaboração própria

De forma geral, percebe-se que o número de questões da categoria CCA e da categoria ASA não apresentam grandes oscilações de ano para ano, o que definitivamente esclarece que o Exame de Suficiência concentra a maior parte de suas questões (90,69% do total de questões analisadas) nos níveis menos complexos da Taxonomia de Bloom. Uma possível justificativa para esse fato, apresentada por Santana Júnior, Pereira e Lopes (2008), é a inexistência de questões discursivas no Exame de Suficiência, pois, de acordo com os autores, as questões classificadas nos dois últimos níveis da Taxonomia de Bloom, tendem a ser discursivas, e não objetivas.

Segundo, Santana Júnior, Pereira e Lopes (2008), o contador precisa possuir habilidades cognitivas na categoria mais complexa (ASA), levando em consideração o perfil esperado desse profissional. Para os autores, o contador não é mais considerado apenas por sua capacidade técnica, mas também pela gerencial.

Nesta pesquisa, verificou-se que das 569 questões analisadas nem 10% (53 questões) foram classificadas na categoria cognitiva mais complexa, ASA. Visto que o perfil dos contadores previsto pelo CNE solicita habilidades dos níveis mais complexos da Taxonomia de Bloom, conclui-se que o nível exigido pelo Exame de Suficiência não adere à esse perfil, ou seja, há uma carência de cobrança de níveis mais elevados. No trabalho de Galvão (2016), encontram-se indicações de profissionais da Contabilidade à esse respeito, como, por exemplo, que a prova apresente questões discursivas e casos que instiguem o pensamento crítico dos contadores.

Nesse sentido, no estudo de Silva (2014), também foi realizada uma organização dos níveis cognitivos da Taxonomia de Bloom em categorias, mas não em duas e sim em três (Habilidades Conceituais, Habilidades Procedimentais e Habilidades Atitudinais), relacionadas, com a complexidade dos níveis, mas sobretudo com o tipo de habilidade requerida por cada um deles. Dessa forma, os níveis 1 e 2 ficaram relacionados às Habilidades Conceituais (o que se deve saber), os níveis 3 e 4 às Habilidades Procedimentais (o que se deve saber fazer) e os níveis 5 e 6 às Habilidades Atitudinais (o que se deve ser).

Silva (2014) analisou, apenas, quatro edições do Exame de Suficiência (2012 – 2013), com objetivo de verificar como o exame equaliza as questões propostas para avaliar as Habilidades Conceituais, Procedimentais e Atitudinais exigidas para o ingresso de profissionais no mercado de trabalho. Assim como na presente pesquisa, ele classificou as questões em uma das três categorias apresentadas. Além da classificação do próprio autor, foi solicitada a classificação por 5 elaboradores de questões do exame. Silva (2014) não deixa claro o porquê desse número de elaboradores e apresenta uma mesma classificação para os cinco elaboradores.

Como exposto anteriormente, a classificação usando a Taxonomia de Bloom é subjetiva e depende da percepção de quem está classificando. Apesar disso, o fato de o autor ter apresentado uma mesma classificação para os cinco elaboradores é razoável, visto que estes são os responsáveis pelas provas, são eles que determinam os níveis que as questões devem atingir. Além disso, essa circunstância reforça a ideia de que a Taxonomia de Bloom é um instrumento adequado para a identificação dos níveis cognitivos das questões do exame de suficiência, visto a evidenciação do estudo de Silva (2014). Contudo, a classificação das questões, ou, pelo menos, a proporção de níveis cognitivos exigidos pelo exame deveria, então, ser divulgada ao público em geral, a exemplo do que ocorre com o CPA, em nível internacional, o que poderia contribuir para a preparação dos candidatos e alinhamento entre graduação, certificação e atuação no mercado.

Um ponto que causa surpresa quanto ao trabalho de Silva (2014) é o fato de que ele fez uma comparação de acertos e erros *versus* habilidades apurados por questão, pelo CFC. Essa informação de acertos e erros por questão não está disponível no *site* do CFC, o que causa estranheza quanto à origem dos dados para realizar essa análise. O que se tem disponível, nesse sentido, é a quantidade de acertos e erros por edição do exame de forma geral. Essas informações, se disponibilizadas pelo CFC ao grande público, poderiam, também, contribuir para ampliação das conclusões em estudos como o presente, e, talvez, na melhoria da qualidade do ensino e, conseqüentemente, no aumento do índice de aprovação.

Com o intuito de aprofundar as análises da presente pesquisa, segue na Tabela 13 a quantidade de questões enquadradas em cada nível cognitivo da Taxonomia de Bloom, por conteúdo, do Exame de Suficiência.

Tabela 13 - Questões por Conteúdo e Nível Cognitivo

Conteúdo	Níveis Cognitivos					
	Conhecimento	Compreensão	Aplicação	Análise	Síntese	Avaliação
Auditoria Contábil	22	15	4	2	0	0
Cont. Aplicada ao Setor Público	16	17	7	1	0	0
Contabilidade de Custos	5	5	41	6	0	0
Contabilidade Geral	25	74	109	22	0	0
Cont. Gerencial e Controladoria	2	9	27	14	0	0
Legislação e Ética Profissional	16	18	0	1	0	0
Perícia Contábil	17	7	3	2	0	0
Princípios e Normas Contábeis	20	27	3	1	0	0
Teoria da Contabilidade	14	13	0	2	0	2

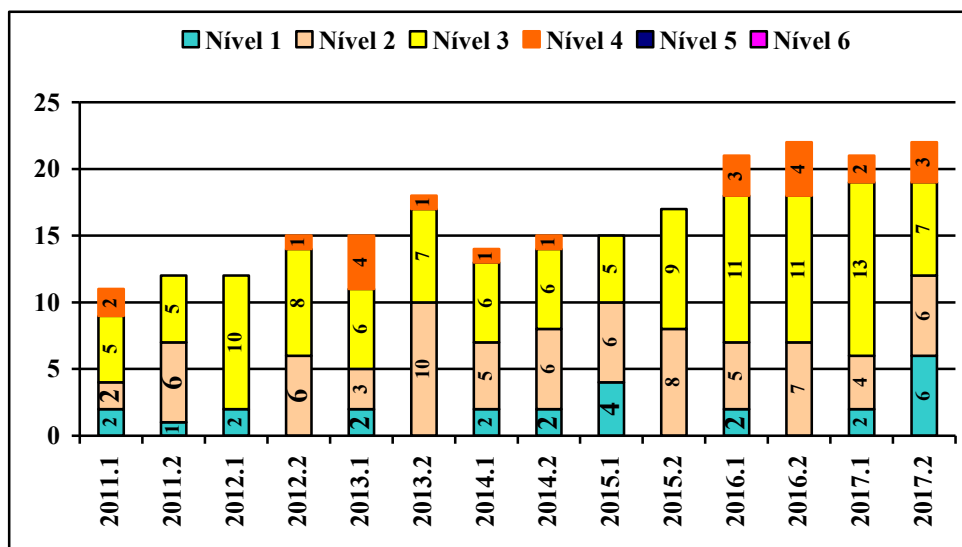
Fonte: Elaboração própria.

Observa-se na Tabela 13, que o conteúdo que apresenta maior número de questões enquadradas nos níveis conhecimento (25), compreensão (74), aplicação (109) e análise (22) é Contabilidade Geral. Certamente, porque esse é o conteúdo mais cobrado no Exame de Suficiência. Percebe-se, também, que a maioria das questões de Contabilidade de Custos estão acumuladas no nível aplicação, o que também acontece com Contabilidade Gerencial e Controladoria.

Silva (2014) relaciona o nível aplicação ao que se deve saber fazer, ou seja, habilidades procedimentais. O fato desses três conteúdos apresentarem mais questões nesse nível pode ser justificado pelo grande número de situações que envolvem o uso dessas disciplinas no cotidiano da profissão contábil. Segundo Lunkes et al. (2015), nota-se uma ênfase maior na cobrança de questões relacionadas a cálculos e métodos, do que a sua utilização na tomada de decisão. Visto que o contador, no dia a dia, possivelmente terá que colocar em prática, tanto a parte técnica quanto a de decisão e julgamento, é essencial que ele esteja familiarizado com essas habilidades e saiba analisar e interpretar as informações para tomada de decisão e não só lidar com a preparação de demonstrações financeiras.

Os três conteúdos mais representativos do Exame de Suficiência – Contabilidade Geral, Contabilidade Gerencial/Controladoria e Contabilidade de Custos serão analisados separadamente. De acordo com os Gráficos 5, 6 e 7.

Gráfico 2 – Questões de Contabilidade Geral do Exame de Suficiência por nível cognitivo



Fonte: Elaboração própria

De acordo com o Gráfico 2, nota-se que as questões de Contabilidade Geral do Exame de Suficiência, estão divididas entre os 4 primeiros níveis da Taxonomia de Bloom – conhecimento, compreensão, aplicação e análise. As questões enquadradas no nível 3 (109 questões) e 2 (74 questões) foram as mais frequentes, seguidas pelo nível 1 (25 questões) e pelo nível 4 (22 questões). Não encontrou-se questões dos níveis 5 e 6 em nenhuma das edições do exame. Não é possível observar um padrão na distribuição de questões entre os níveis cognitivos, pois eles oscilam de edição para edição.

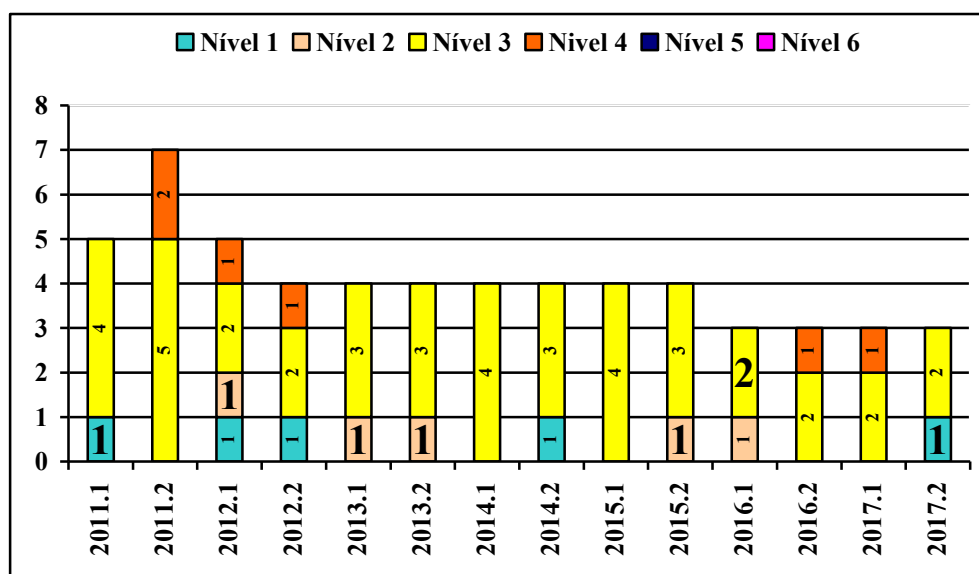
De modo geral, o que se pode perceber é uma tendência de aumento, a partir de 2015.2, das questões que tratam dessa área do conhecimento no exame. Assim, além de uma predominância de questões de nível cognitivo 3 (aplicação) em quase todas as edições do exame, houve predominância da categoria cognitiva CCA (208 questões), menos complexa, em relação à categoria mais complexa ASA (22 questões).

Assim, diante do exposto até aqui, o que se percebe é que, apesar da literatura apontar a necessidade de desenvolver competências como análise e interpretação de informação para tomada de decisão, julgamento, pensamento crítico, comunicação e outras, por serem tidas como diferenciais na profissão contábil, principalmente após a convergência, esses aspectos tem sido negligenciados pelo processo de certificação do Brasil.

Segundo Lunkes et al. (2015), não é possível dizer que o contador terá as noções mínimas para a prática da contabilidade, a partir da aprovação no Exame e no posterior registro no CRC, visto que a prova não possui questões discursivas, nem exige dos candidatos

aplicar seus conhecimentos em situações complexas e práticas, através de casos, por exemplo. Para os autores mencionados, o CFC pode ser um instrumento para impulsionar uma melhor qualidade do ensino de contabilidade, mas, para isso, deve evitar a padronização das questões e utilizar a abordagem interpretativa, pois, assim, o bacharel terá que utilizar raciocínios analíticos, conhecer aspectos comportamentais e habilidades de gestão.

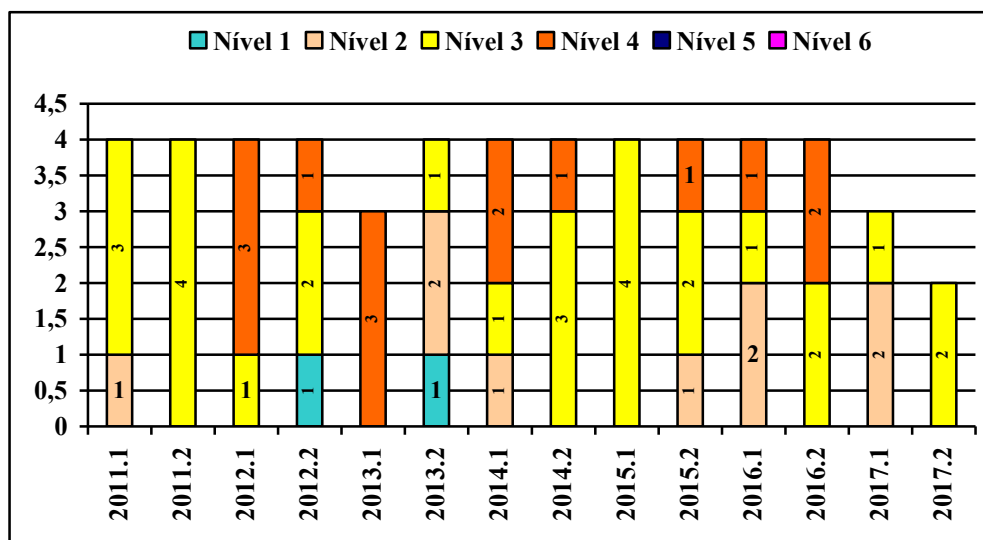
Gráfico 3 – Questões de Cont. de Custos do Exame de Suficiência por nível cognitivo



Fonte: Elaboração própria

Apreciando o Gráfico 3, observa-se que, assim como as questões de Contabilidade Geral, as questões de Contabilidade de Custos, estão divididas entre os 4 primeiros níveis da Taxonomia de Bloom. Porém, ao contrário das questões de Contabilidade Geral, as de Custo apresentaram um decréscimo durante as edições do exame. As questões enquadradas no nível 3 (41 questões) foram as mais frequentes, seguidas pelo nível 4 (6 questões), pelo nível 1 (5 questões) e pelo nível 2 (5 questões) que foram pouco exigidos e, não encontrou-se questões dos níveis 5 e 6 em nenhuma das edições do exame. Também foi possível observar que, em todas as edições, a maioria das questões de custos, ou todas, foram classificadas como aplicação, nível 3 da Taxonomia de Bloom. Então, levando em conta a distribuição por categorias cognitivas – CCA e ASA, percebe-se uma predominância de questões da categoria cognitiva menos complexa (51 questões).

Gráfico 4 – Questões de Contabilidade Gerencial/Controladoria do Exame de Suficiência por nível cognitivo



Fonte: Elaboração própria

De acordo com o Gráfico 4, as questões enquadradas no nível 3 (27 questões) e 4 (14 questões) foram as mais frequentes, seguidas pelo nível 2 (9 questões). O nível 1 foi pouco exigido (2 questões) e, não encontrou-se questões dos níveis 5 e 6 em nenhuma das edições do exame para esse conteúdo. Não é possível observar um padrão na distribuição de questões entre os níveis cognitivos, pois eles oscilam de edição para edição.

De maneira geral, o que se pode perceber é que as questões que tratam dessa área do conhecimento são pouco exigidas no exame, assim como Contabilidade de Custos, em comparação com as questões de Contabilidade Geral, além de que, do mesmo modo que nos outros conteúdos, as questões de cognição menos complexa- CCA (38 questões) foram mais exigidas do que as da categoria ASA.

Com o objetivo de complementar o estudo, verificou-se o percentual de reprovações no Exame de Suficiência (2011.1 a 2017.2) divulgado pelo CFC, apresentado na Tabela 14, e constatou-se uma elevada taxa de reprovação. Avulta-se as edições 2012.2, 2015.2, 2016.2, 2017.1 e 2017.2, onde os percentuais de reprovações foram, respectivamente, 73,95%, 85,32%, 78,11%, 74,74% e 72,98%. Em outras palavras, mais da metade dos inscritos foram reprovados nos exames.

Tabela 14 - Aprovados e Reprovados no Exame de Suficiência

Exame	Total Aprovados	(%) Aprovados	Total Reprovados	(%) Reprovados
1º/2011	4130	30.86	9253	69.14
2º/2011	10886	58.29	7789	41.71
1º/2012	11705	47.25	13069	52.75
2º/2012	7613	26.05	21613	73.95
1º/2013	12000	35.6	21708	64.4
2º/2013	15891	43.14	20942	56.86
1º/2014	18824	49.39	19292	50.61
2º/2014	13591	41.73	18977	58.27
1º/2015	20715	54.48	17308	45.52
2º/2015	5580	14.68	32442	85.32
1º/2016	17576	41.86	24411	58.14
2º/2016	8948	21.89	31931	78.11
1º/2017	11860	25.26	35089	74.74
2º/2017	12041	35,87	32516	72,98
Total Geral	171360	35.87	306340	64.13

Fonte: Adaptado do CFC (2018).

Conforme a Tabela 5 é fortemente percebida uma tendência de queda nos níveis de aprovação a partir da segunda edição de 2015. Com exceção da edição 2016.1 que apresentou uma melhora significativa se comparada à edição anterior e as posteriores. Destaca-se que o pico do índice de reprovações (85,32%) encontra-se em 2015.2. Em complemento, a segunda edição do exame de 2011, foi a que apresentou nível de reprovação mais baixo (41,71%).

Diante do exposto, nota-se que mesmo que as questões do Exame de Suficiência apresentem um baixo nível cognitivo, verifica-se altos índices de reprovação, principalmente nos últimos anos. Esse fato permite deduzir que a qualidade dos alunos, de um modo geral, está abaixo do requerido pelo exame. Martinez (2017) afirma que nos exames de suficiência do CFC, a avaliação é feita com base no ensino que o aluno deveria ter recebido para se tornar um profissional apto ao mercado de trabalho de acordo com os conhecimentos mínimos requeridos do curso. Consequentemente, volta-se a atenção para as instituições de ensino superior, responsáveis por preparar os futuros profissionais da contabilidade, pois, se o desempenho dos alunos está abaixo do esperado, deduz-se que as instituições não estão conseguindo cumprir o desafio de fornecer aos seus alunos um ensino de qualidade, que acompanhe as mudanças da economia globalizada.

Nessa lógica, Bugarim et al. (2014b) e Souza, Cruz e Lyrio (2017) apontam que a explicação para esse alto índice de reprovação no exame, pode estar relacionada com a qualidade dos cursos de graduação em Ciências Contábeis e ao desempenho dos discentes. Assim, acredita-se que se necessita melhorar a formação dos profissionais de Contabilidade, visto que há fragilidade no ensino.

Diante de todo o exposto em relação ao Exame de Suficiência, verificou-se uma alta presença de questões enquadradas na categoria cognitiva menos complexa, CCA e baixa frequência de questões classificadas na categoria ASA. Esse resultado mostra que o exame tem tendência a cobrar mais competências relacionadas com as bases teóricas, do que aquelas relacionadas com o desenvolvimento do pensamento crítico, com a capacidade de julgamento e tomada de decisão, entre outras. Então, considera-se, nesta pesquisa, que o Exame de Suficiência não está alinhado ao perfil esperado do contador e que o CFC precisa evoluir no sentido de acompanhar as práticas contábeis globais, para que haja uma valorização do profissional contábil do Brasil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Essa pesquisa teve como objetivo efetuar uma análise crítica do nível cognitivo das questões de Contabilidade do Exame de Suficiência, por meio de uma validação da classificação das questões, de acordo com os objetivos educacionais na perspectiva da Taxonomia de Bloom, e da confrontação com as habilidades e competências requeridas do contador.

O resultado da classificação mostrou que o exame possui 90,69% (516 questões) de predominância da categoria menos complexa – CCA (conhecimento, compreensão e aplicação). Dessa forma, esse resultado alinha-se ao encontrado na literatura, visto que evidenciou que o Exame de Suficiência apresenta baixo nível cognitivo, ou seja, não explora adequadamente as habilidades relacionadas aos níveis mais altos da Taxonomia de Bloom – ASA (análise, síntese e avaliação).

O baixo índice (9,31%) apresentado de questões enquadradas na categoria mais complexa ASA, se justifica pela forma somativa da avaliação. Esse tipo de avaliação tem caráter classificatório, geralmente é realizado no final de um período de aprendizagem e tem como objetivo a promoção do aluno. Esse tipo de avaliação vida é representada por meio de instrumentos, em sua maioria, constituídos por questões de múltipla escolha, ou seja, são testes objetivos que mostram-se práticos e confiáveis e, por isso, ganham forma por meio de exames relevantes como os de certificação e os vestibulares.

Foi possível concluir, também, por meio da análise do nível cognitivo do Exame de Suficiência, que, apesar de o nível cognitivo apresentado nos últimos anos ser baixo, os índices de reprovação são altos. Isso, possivelmente, indica um baixo nível de conhecimento dos egressos dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil, e, conseqüentemente, uma deficiência na qualidade do ensino.

No tocante à confrontação do nível cognitivo do exame com as habilidades e competências requeridas do contador, concluiu-se que o CFC, apesar de considerar imprescindível acompanhar a evolução do ensino e as mudanças contábeis globais, não têm abordado de forma adequada, em seu exame, as competências demandadas do contador no mercado atual. Com a convergência às IFRS, houve uma evolução nas competências esperadas desses profissionais, surgindo a necessidade de desenvolver habilidades como pensamento crítico, capacidade de realizar julgamentos e tomar decisões, capacidade de comunicação, de resolução de problemas, entre outras denominadas *soft skills*, que, em um contexto de contabilidade baseada em regras, não eram consideradas como essenciais.

Considerando que o desenvolvimento dessas novas competências está relacionado com questões enquadradas nos níveis mais complexos da Taxonomia de Bloom (análise, síntese e avaliação), e que verificou-se carência de questões classificadas nessa categoria cognitiva, infere-se que o Exame de Suficiência não aborda adequadamente os níveis cognitivos mais altos e, conseqüentemente, não têm evoluído juntamente com o ensino e a convergência contábil global.

Tendo em mente o fato de que não existe uma ou outra competência a ser priorizada, e sim, um conjunto de competências que formam um profissional, o CFC precisa ponderar sobre a importância de o exame apresentar um equilíbrio entre as categorias cognitivas para que, assim, sejam exigidas dos bacharéis, competências relacionadas com os níveis mais complexos da taxonomia, que afetam diretamente o ensino e a profissão contábil no Brasil.

Nesse sentido, seria interessante, apesar de mais custoso, que o CFC diversificasse a forma de avaliação, utilizando, além da prova de múltipla escolha, questões discursivas, que possibilitam, com maior facilidade, explorar os níveis cognitivos mais altos e, até mesmo, a apresentação de casos e a possibilidade de estágios supervisionados, para testar os conhecimentos dos bacharéis, assim como a certificação internacional dos Estados Unidos da América (CPA). Esse processo avaliativo poderia promover a aproximação entre a academia e o mercado.

Outra crítica levantada é a da necessidade de atualização da Resolução do Conselho Nacional de Educação CNE/CES nº. 10/2004, uma vez que o conjunto de habilidades profissionais apresentadas na Resolução, foi elaborado em um contexto profissional muito diferente do que ocorre atualmente. Assim, as normas precisam acompanhar as mudanças ocorridas na prática, visto que a maneira de fazer contabilidade no Brasil mudou radicalmente a partir de 2008.

Esta pesquisa oferece contribuições tanto para as instituições de ensino superior, quanto para o CFC, professores, alunos, e mercado. No que diz respeito à contribuição para as instituições de ensino, este estudo é capaz de motivar essas instituições a acompanhar as mudanças no perfil profissional desejado e priorizar o desenvolvimento da capacidade cognitiva dos futuros contadores, bem como estabelecer objetivos educacionais claros e específicos, de modo que seja possível acompanhar sua evolução.

No tocante à contribuição ao CFC, este estudo visa agregar informações que sejam úteis ao órgão, para que possa alinhar o que é cobrado no Exame de Suficiência com o currículo do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior e com o perfil desejado pelo mercado para os contadores (habilidades e competências). Em relação à

contribuição para professores, alunos e mercado, a disponibilização deste estudo, permitirá que esses compreendam como é construído o Exame de Suficiência e se o CFC considera na sua elaboração as competências que os bacharéis e discentes de Ciências Contábeis precisam desenvolver ou aprimorar para atuar profissionalmente, segundo as práticas globais de Contabilidade.

O estudo também oferece uma contribuição metodológica, ao realizar um processo de validação da classificação das questões por especialistas. Visto que a classificação por meio da Taxonomia de Bloom é subjetiva, esse processo minimiza a subjetividade, pois leva em consideração não apenas a percepção de um único pesquisador.

Ademais, sabendo da importância do Exame de Suficiência do CFC para os envolvidos com Contabilidade, pesquisas que analisem sua condição de efetividade são oportunas e trazem informações para a melhoria do processo. Neste sentido, este trabalho tenta contribuir no aperfeiçoamento de cobrança mais efetiva das competências mais complexas por parte do CFC, seja confirmando o que já vem sendo utilizado ou destacando eventuais pontos de melhoria.

A principal limitação encontrada nesta pesquisa é a subjetividade no processo de classificação das questões do Exame de Suficiência, por meio da Taxonomia de Bloom. Uma vez que, a percepção do classificador é fator relevante no processo. Para pesquisas futuras, sugere-se que seja pesquisada a relação entre o nível cognitivo do Exame de Suficiência com o desempenho (reprovações) dos candidatos.

REFERÊNCIAS

- ALVES, D. S.; et al. O ensino dos CPCs nos cursos de ciências contábeis em instituições de ensino superior do Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. UFSC, Florianópolis, v.14, n. 32, p. 48-70, maio/ago. 2017.
- ARAÚJO, G. G. **Um framework conceitual para apoiar a instrumentação da avaliação formativa da aprendizagem em jogos digitais**. Dissertação de Mestrado no Programa de Pós-Graduação em Sistemas e Computação – PPgSC. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Departamento de Informática e Matemática Aplicada – DIMAp, Natal, RN, 2013.
- AZAR, A. Analysis of Turkish High-School Physics-Examination Questions and University Entrance Exams Questions According To Blooms' Taxonomy. **Journal of TURKISH SCIENCE EDUCATION**, v. 2, n. 2, nov. 2005.
- BARTH, M. E. Global financial reporting: implications for U.S. academics. **The Accounting Review**, v. 83, n. 5, p. 1159-1179, set. 2008. Disponível em: <<http://repository.binus.ac.id/2009-1/content/F0122/F012266564.pdf>>. Acesso em: 31 ago. 2017.
<https://doi.org/10.2308/accr.2008.83.5.1159>
- BEZERRA, H. A. G.; LUCENA, O. P. D. W. G. L. Exame de Suficiência contábil: uma análise dos conteúdos de formação profissional nas provas de 2011 a 2015. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 226, p. 58–67, 28 ago. 2017.
- BUGARIM, M. C. C. et al. **Exame de Suficiência: um requisito para a qualificação profissional**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2018.
- BUGARIM, M. C. C.; RODRIGUES, L. L.; PINHO, J. C. C.; & MACHADO, D. Q. (2014a). Análise histórica do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 1, p. 121-136.
<https://doi.org/10.5380/rcc.v6i1.33455>
- BUGARIM, M. C. C.; RODRIGUES, L. L.; PINHO, J. C. C.; & MACHADO, D. Q. (2014b). O desempenho dos profissionais de Contabilidade no Exame de Suficiência do CFC: uma análise de conglomerados regionais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 22, p. 60-71.
<https://doi.org/10.11606/rco.v8i22.61176>
- BLOOM, B. S. et al. **Taxonomia de objetivos educacionais: domínio cognitivo**. Porto Alegre/Rio de Janeiro: Editora Globo, 1983.
- BLOOM, B. S.; HASTINGS, J.; MADAUS, G. F. **Manual de Avaliação Formativa e Somativa do Aprendizado Escolar**. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1983.
- BRASIL. **Resolução CNE/ CES nº. 10**, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Nacionais Curriculares para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. In: CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO – CÂMARA DE

EDUCAÇÃO SUPERIOR. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2004. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em: 10 ag. 8.

CARDOSO, R.; MENDONÇA NETO, O. R. de; OYADOMARI, J. Os Estudos internacionais de competências e os conhecimentos, habilidades e atitudes do contador gerencial brasileiro: análises e reflexões. **BBR. Brazilian Business Review** (Edição em português. Online), v. 7, n. 3, p. 91–113, 2010.

CHIU, L. K. et al. Assessing Students' Knowledge and Soft Skills Competency in the Industrial Training Programme: The Employers' Perspective. **Review of European Studies**, v. 8, n. 1, p. 123, 2016.

<https://doi.org/10.5539/res.v8n1p123>

CELLA, G.; RODRIGUES, J. M.; NIYAMA, J. K. Contabilidade Internacional – análise de periódicos internacionais sobre pesquisas em educação contábil face à convergência e globalização. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 8, n. 15, p. 177-198, jan./jun. 2011.

<https://doi.org/10.5007/2175-8069.2011v8n15p177>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Proposta nacional de conteúdo para o curso de Graduação em Ciências Contábeis**. 2. ed., 2009. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/uparq/proposta.pdf>>. Acesso em: 19 out. 2017.

COSTA, P. S.; et al. Um Safari no Brasil: evidências sobre o Ensino Baseado na Estrutura Conceitual. **Revista Contabilidade Financeira**. USP, São Paulo, v. 29, n. 76, p. 129-147, jan./abr. 2017.

DAVIDSON, R. A; BALDWIN, B. A. Cognitive skills objectives in intermediate accounting textbooks: evidence from end-of-chapter material. **Journal of Accounting Education**, set. 2005.

<https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2005.05.001>

DEPRESBITERIS, Lea. **O Desafio da Avaliação da Aprendizagem**: dos fundamentos a uma proposta inovadora. São Paulo. EPU, 1989.

FERRAZ, A. P. C. M.; BELHOT, R. V. Taxonomia de Bloom: revisão teórica e apresentação das adequações do instrumento para definição de objetivos instrucionais. **Gestão & Produção**, v. 17, n. 2, p. 421-431, 2010. Disponível em:

<<http://www.scielo.br/pdf/gp/v17n2/a15v17n2.pdf>>. Acesso em: 16 out. 2017.

<https://doi.org/10.1590/S0104-530X2010000200015>

GALVÃO, N. Percepção dos contadores sobre o Exame de Suficiência do CFC. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC**, ISSN 1808-3781 - eISSN 2237-7662, Florianópolis, SC, v. 15, n. 45, p.49-62, maio/ago. 2016.

GOMES, G. S. **Modelo de Aprendizagem Integral (MAI): um novo modelo para o ensino de contabilidade**. 2018. 176f. Tese (doutorado em controladoria e contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - Fea-RP/USP. Ribeirão Preto, 2018.

GONZALES, A.; RICARDINO FILHO, A. A. Transparência na divulgação de resultados do Exame de Suficiência do CFC. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, ISSN 0103-734X, Universidade Federal de Minas Gerais, 45 Belo Horizonte, v. 28, n. 1, jan/abr. 2017.

HADJI, C. (2001). **Avaliação Desmistificada**. Trad. Patrícia Chittoni Ramos. – Porto Alegre: ARTMED Editora, 2001.

HANCOCK, P. et al. Accounting for the future: more than numbers. Strategies for embedding non-technical skills into the accounting curricula Strategies. Vol. II. **Australian Learning and Teaching Council**, 2009. Disponível em: <
https://eprints.usq.edu.au/6333/4/Hancock_Howieson_Kavanagh_etal_v2_2009_PV.pdf>. Acesso em: 20 jan.2017.

HAYDT, R.C. Avaliação do processo-aprendizagem. 2 ed. São Paulo: Ática, 1991.

HOFFMANN, Jussara. **Avaliação: mito & desafio**. Porto Alegre: Editora Mediação, 2001.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Handbook of International Education Pronouncements**. Edição 2017. Disponível em:
<<https://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-education-pronouncements>>. Acesso em: 16 out. 2017.

JENOVEVA NETO, R. et al. **Análise dos cursos de Administração e Ciências Contábeis da UNESCO à luz das habilidades cognitivas fundamentadas na Taxonomia de Bloom**. RACE, Chapecó, Ed. Especial Anpad, p. 309-330, 2013.

KAVANAGH, M. H.; DRENNAN, L. What skills and attributes does an accounting graduate need? Evidence from student perceptions and employer expectations. **Accounting and Finance**, v. 48, n. 2, p. 279–300, 2008.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2007.00245.x>

KOCAKAYA, S; GÖNEN, S. **Analysis of Turkish high-school physics-examination questions according to Bloom's taxonomy**. Asia-Pacific Forum on Science Learning and Teaching, v.11, n. 1, jun. 2010. Disponível em: <
https://www.researchgate.net/publication/45459028_Analysis_of_Turkish_high-school_physics-examination_questions_according_to_Bloom's_taxonomy>. Acesso em: 29 ago. 2018.

KRAEMER, M. E. P. A Avaliação da Aprendizagem como Processo Construtivo de um Novo Fazer. **Revista da Rede Avaliação Institucional da Educação Superior**, v. 10, n. 2, jun., 2005.

LARA, L. D.; PEREIRA, E. M. Concurso público para bacharéis em Ciências Contábeis no Brasil: uma análise das provas à luz da Taxonomia de Bloom. **Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador-Bahia. V. 12, N. 1, Pág. 91-114, jan-abr 2018.

LEMES, D. F.; MIRANDA, G. J. Habilidades profissionais do contador preconizadas pela IFAC: um estudo com profissionais da região do Triângulo Mineiro. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo, v.7, n.2, p. 293-316, 2014.

LOPES, R.; CARDOSO; RICCIO, E. L. Existem Competências a Serem Priorizadas No Desenvolvimento Do Contador? Um Estudo Sobre Os Contadores Brasileiros. **Revista de Gestão**, v. 17, n. 3, p. 353-367, 2010.
<https://doi.org/10.5700/rege403>

LOVELY PROFESSIONAL UNIVERSITY. **Educational Measurement and Evaluation**. Edição 2012. Disponível em:
 <http://ebooks.lpude.in/arts/ma_education/year_2/DEDU504_EDUCATIONAL_MEASUREMENT_AND_EVALUATION_ENGLISH.pdf>. Acesso em: 30 de out. 2018.

LUCKESI, C.C. **Avaliação da aprendizagem escolar**. 19 ed. São Paulo: Cortez, 2008.

LUCKESI, C. C. Avaliação da aprendizagem na escola e a questão das representações sociais. **EccoS Revista Científica**, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 79-88, dez 2002.

LUNKES, R. J. et al. Análise do Exame de Suficiência do CFC: um estudo sobre as questões de Contabilidade Gerencial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 210, p. 26-39, 12 fev. 2015.

MARTINEZ, A. L. **Aprovados, mas...capacitados? Um estudo sobre princípios versus regras nos exames de suficiência e em provas de concursos públicos**. 2017. 160f. Dissertação (mestrado em controladoria e contabilidade) – Universidade de São Paulo. São Paulo, 2017.

MEDA, L; SWART, A. J. Analysing learning outcomes in an Electrical Engineering curriculum using illustrative verbs derived from Bloom's Taxonomy. **European Journal of Engineering Education**, set. 2017. Disponível em: <
https://www.researchgate.net/publication/319894371_Analysing_learning_outcomes_in_an_Electrical_Engineering_curriculum_using_illustrative_verbs_derived_from_Bloom's_Taxonomy>. Acesso em: 29 ago. 2018.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO - MEC. **Instituições de educação superior e cursos cadastrados**. Ano 2017. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em: 31 ago. 2017.

MIRANDA, G. J. **Relações entre as qualificações do professor e o desempenho discente nos cursos de graduação em contabilidade no Brasil**. 2011. 211f. Tese (doutorado em: controladoria e contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - USP. São Paulo, 2011.

NASCIMENTO, R. N.; FARIA, A. A. Educação contábil brasileira: reflexão sobre a qualidade do ensino superior da contabilidade no Brasil. **Revista Thêma et Scientia**, v. 2, n. 1, jan/jun 2012.

NIYAMA, J. K. et al. Conhecimento de contabilidade internacional nos cursos de graduação em ciências contábeis: estudo da oferta na Instituições de ensino superior das capitais brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 100–117, jan./abr. 2008. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rco/article/viewFile/34708/37446>>. Acesso em: 31 ago. 2017.

ORSI, D.; SANTOS, E. A. dos; LUNKES, R. J. Objetivos educacionais dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades Federais Brasileiras: um estudo sob a perspectiva da Taxonomia de Bloom. CONGRESSO DE CONTABILIDADE DA UFRG, 1º, 2016, Rio Grande do Sul.

PATRUS, R. et al. O ensino de sustentabilidade e ética nos negócios com a Taxonomia de Bloom. **Administração: ensino e pesquisa**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 4, p. 763–803, out/nov/dez 2012.

PELEIAS, I. R. **Didática do ensino da contabilidade**: aplicável a outros cursos superiores. São Paulo: Saraiva, 2006.

PELISSONI, A. M. S. Objetivos educacionais e avaliação da aprendizagem. **Anuária da Produção Acadêmica Docente**, v. 3, n. 5, 2009.

PERRENOUD, P. Avaliação: da excelência à regulação das aprendizagens. Porto Alegre: Artmed, 1999.

PINHEIRO, F. M. G. et al. 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. **Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, [S.l.], v. 11, n. 1, p. 50-65, jan./jun. 2013.

Portal do CFC, **Exame de Suficiência**. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/registo/exames/exame_de_suficiencia/>. Acesso em: 20 de abril de 2018.

Portal do CFC, **Relatórios estatísticos do Exame de Suficiência**. Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/registo/exame-de-suficiencia/relatorios-estatisticos-do-suficiencia/>>. Acesso em: 20 de abril de 2018.

SANTANA JUNIOR, Jorge José B. de; PEREIRA, Dimmitre Morant V. G; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão. Análise das habilidades cognitivas requeridas dos candidatos ao cargo de contador na administração pública federal utilizando-se indicadores fundamentados na visão da Taxonomia de Bloom. **Revista Contabilidade e Finanças**, USP, São Paulo, v. 19, n. 46, p. 108 – 121, janeiro/abril 2008.

SHAFTEL, J.; SHAFTEL, T. L. Educational Assessment and the AACSB. **Issues in Accounting Education**, v. 22, n. 2, p. 215-232, 2007. Doi: 10.2308/iace.2007.22.2.215. <https://doi.org/10.2308/iace.2007.22.2.215>

SILVA, O. L. DA. **Avaliação das habilidades conceituais, procedimentais e atitudinais**: estudo no Exame de Suficiência em Contabilidade 2012-2013. 2014. 118f. Dissertação

(mestrado em contabilidade financeira e finanças) – Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2014.

SILVA, M. Z.; THEISS, V.; RAUSCH, R. R. Avaliação da aprendizagem na educação superior: relato de uma experiência. **RACE**, Chapecó, Ed, especial Anpad, p. 363-396, 2013.

SOUZA, P. V. S.; CRUZ, U. N.; LYRIO, E. F. A relação do Exame de Suficiência contábil com o desempenho discente e a qualidade dos cursos superiores em Ciências Contábeis do Brasil. **Revista Ambiente Contábil** – ISSN 2176-9036 - UFRN – Natal-RN. v. 9. n. 2, p. 179 – 199, jul./dez. 2017.

WEFFORT, E. F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.

APÊNDICE A – CLASSIFICAÇÃO DAS QUESTÕES

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2011.1	1	D			X			
	2	D		X				
	3	D			X			
	4	D		X				
	5	D	X					
	6	D			X			
	7	D			X			
	8	D			X			
	9	D		X				
	10	D		X				
	11	D		X				
	12	D		X				
	13	C				X		
	14	C			X			
	15	C			X			
	16	C				X		
	17	C			X			
	18	C			X			
	19	C			X			
	20	B				X		
	21	B		X				
	22	E			X			
	23	E			X			
	24	E			X			
	25	E			X			
	26	E – ANULADA						
	27	NOÇÕES DE DIREITO						
	28	NOÇÕES DE DIREITO						
	29	NOÇÕES DE DIREITO						
	30	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	31	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	32	ESTATÍSTICA						
	33	ESTATÍSTICA						
	34	H	X					
	35	H	X					
	36	H	X					
	37	F	X					
	38	F		X				
	39	F		X				
	40	I	X					
	41	I	X					
	42	I	X					
	43	A	X					
	44	A	X					
	45	G				X		
	46	G	X					
	47	A			X			
	48	PORTUGUÊS						
	49	PORTUGUÊS						
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	39	Total por Nível Cognitivo	11	9	15	4	0	0
		Total por Categoria	35			4		

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2011.2	1	D	X					
	2	D	X					
	3	D			X			
	4	D				X		
	5	D			X			
	6	D			X			
	7	D			X			
	8	D			X			
	9	D		X				
	10	D		X				
	11	D				X		
	12	D – ANULADA						
	13	B	X					
	14	B	X					
	15	C			X			
	16	B		X				
	17	C			X			
	18	C			X			
	19	C			X			
	20	C	X					
	21	E			X			
	22	E		X				
	23	E			X			
	24	E			X			
	25	A	X					
	26	A	X					
	27	A	X					
	28	A	X					
	29	G	X					
	30	G		X				
	31	I	X					
	32	I		X				
	33	E		X				
	34	E		X				
	35	H	X					
	36	H	X					
	37	H		X				
	38	NOÇÕES DE DIREITO						
	39	NOÇÕES DE DIREITO						
	40	NOÇÕES DE DIREITO						
	41	F	X					
	42	F		X				
	43	F		X				
	44	ESTATISTICA						
	45	MATEMATICA FINANCEIRA						
	46	MATEMATICA FINANCEIRA						
	47	MATEMATICA FINANCEIRA						
	48	PORTUGUÊS						
	49	PORTUGUÊS						
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	39	Total por Nível Cognitivo	14	11	12	2	0	0
		Total por Categoria	37			2		

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2012.1	1	D			X			
	2	D	X					
	3	D			X			
	4	D			X			
	5	D			X			
	6	D			X			
	7	D			X			
	8	D			X			
	9	D			X			
	10	D			X			
	11	D	X					
	12	D			X			
	13	B		X				
	14	B	X					
	15	B			X			
	16	B	X					
	17	C	X					
	18	C			X			
	19	C				X		
	20	C			X			
	21	C		X				
	22	E			X			
	23	E				X		
	24	E				X		
	25	E				X		
	26	A	X					
	27	A		X				
	28	A		X				
	29	A	X					
	30	A	X					
	31	G	X					
	32	G	X					
	33	G		X				
	34	I		X				
	35	H	X					
	36	I	X					
	37	H	X					
	38	H		X				
	39	H – ANULADA						
	40	NOÇÕES DE DIREITO						
	41	NOÇÕES DE DIREITO						
	42	F	X					
	43	F	X					
	44	F	X					
	45	ESTATÍSTICA						
	46	ANULADA						
	47	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	48	PORTUGUÊS						
	49	PORTUGUÊS						
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	41	Total por Nível Cognitivo	16	7	14	4	0	0
		Total por Categoria	37			4		

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2012.2	1	D		X				
	2	D			X			
	3	D		X				
	4	D			X			
	5	D		X				
	6	D			X			
	7	D			X			
	8	D			X			
	9	D				X		
	10	D		X				
	11	D			X			
	12	D			X			
	13	D		X				
	14	D		X				
	15	D			X			
	16	C				X		
	17	C			X			
	18	C	X					
	19	C			X			
	20	B	X					
	21	B	X					
	22	B			X			
	23	E			X			
	24	E				X		
	25	E			X			
	26	E	X					
	27	NOÇÕES DE DIREITO						
	28	NOÇÕES DE DIREITO						
	29	ANULADA						
	30	ANULADA						
	31	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	32	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	33	I		X				
	34	I		X				
	35	I	X					
	36	I	X					
	37	F	X					
	38	F	X					
	39	H		X				
	40	H	X					
	41	H		X				
	42	H		X				
	43	A	X					
	44	A		X				
	45	A	X					
	46	G	X					
	47	G	X					
	48	PORTUGUÊS						
	49	PORTUGUÊS						
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	41	Total por Nível Cognitivo	13	12	13	3	0	0
		Total por Categoria	38			3		

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2013.1	1	D		X				
	2	D	X					
	3	D		X				
	4	D			X			
	5	D			X			
	6	D				X		
	7	D			X			
	8	D				X		
	9	D				X		
	10	D	X					
	11	D				X		
	12	D			X			
	13	D			X			
	14	D		X				
	15	D			X			
	16	C			X			
	17	C			X			
	18	C		X				
	19	C			X			
	20	B			X			
	21	B	X					
	22	B		X				
	23	E				X		
	24	E – ANULADA						
	25	E				X		
	26	E				X		
	27	H		X				
	28	H	X					
	29	H	X					
	30	H		X				
	31	H		X				
	32	H			X			
	33	H			X			
	34	NOÇÕES DE DIREITO						
	35	NOÇÕES DE DIREITO						
	36	NOÇÕES DE DIREITO						
	37	G	X					
	38	G		X				
	39	A		X				
	40	A		X				
	41	A	X					
	42	F				X		
	43	F		X				
	44	F	X					
	45	ESTATÍSTICA						
	46	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	47	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	48	PORTUGUÊS						
	49	PORTUGUÊS - ANULADA						
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	40	Total por Nível Cognitivo	8	12	12	8	0	0
		Total por Categoria	32			8		

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2013.2	1	D		X				
	2	D		X				
	3	D		X				
	4	D				X		
	5	D			X			
	6	D		X				
	7	D			X			
	8	D		X				
	9	D		X				
	10	D		X				
	11	D			X			
	12	D			X			
	13	D			X			
	14	D			X			
	15	D		X				
	16	D		X				
	17	D		X				
	18	D			X			
	19	B	X					
	20	B			X			
	21	B		X				
	22	C			X			
	23	C			X			
	24	C			X			
	25	C		X				
	26	E			X			
	27	E	X					
	28	E		X				
	29	NOÇÕES DE DIREITO						
	30	NOÇÕES DE DIREITO						
	31	NOÇÕES DE DIREITO						
	32	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	33	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	34	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	35	I		X				
	36	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	37	A				X		
	38	A	X					
	39	G	X					
	40	G		X				
	41	H		X				
	42	H		X				
	43	H			X			
	44	H	X					
	45	F		X				
	46	F		X				
	47	F		X				
	48	PORTUGUÊS						
	49	PORTUGUÊS						
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	40	Total por Nível Cognitivo	5	20	13	2	0	0
		Total por Categoria	38			2		

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2014.1	1	D – ANULADA						
	2	D		X				
	3	D			X			
	4	D			X			
	5	D		X				
	6	D				X		
	7	D		X				
	8	D		X				
	9	D		X				
	10	D			X			
	11	D			X			
	12	D	X					
	13	D	X					
	14	D			X			
	15	D			X			
	16	B			X			
	17	B	X					
	18	B	X					
	19	C			X			
	20	C			X			
	21	C			X			
	22	C			X			
	23	E		X				
	24	E				X		
	25	E			X			
	26	E				X		
	27	NOÇÕES DE DIREITO						
	28	NOÇÕES DE DIREITO						
	29	NOÇÕES DE DIREITO						
	30	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	31	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	32	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	33	I		X				
	34	I	X					
	35	F - ANULADA						
	36	F		X				
	37	F		X				
	38	H		X				
	39	H		X				
	40	H – ANULADA						
	41	H		X				
	42	A	X					
	43	A		X				
	44	A	X					
	45	G – ANULADA						
	46	G		X				
	47	G		X				
	48	PORTUGUÊS						
	49	PORTUGUÊS						
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	37	Total por Nível Cognitivo	7	15	12	3	0	0
		Total por Categoria	34			3		

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2014.2	1	D		X				
	2	D		X				
	3	D	X					
	4	D		X				
	5	D			X			
	6	D			X			
	7	D				X		
	8	D		X				
	9	D			X			
	10	D	X					
	11	D			X			
	12	D		X				
	13	D		X				
	14	D			X			
	15	D			X			
	16	C			X			
	17	C	X					
	18	C			X			
	19	C			X			
	20	B	X					
	21	B		X				
	22	B			X			
	23	E				X		
	24	E			X			
	25	E			X			
	26	E			X			
	27	NOÇÕES DE DIREITO						
	28	NOÇÕES DE DIREITO						
	29	NOÇÕES DE DIREITO						
	30	ESTATÍSTICA						
	31	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	32	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	33	I		X				
	34	I		X				
	35	I – ANULADA						
	36	F		X				
	37	F		X				
	38	F	X					
	39	H		X				
	40	H		X				
	41	H		X				
	42	H	X					
	43	A	X					
	44	A		X				
	45	A		X				
	46	G	X					
	47	G – ANULADA						
	48	PORTUGUÊS						
	49	PORTUGUÊS						
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	39	Total por Nível Cognitivo	8	16	13	2	0	0
		Total por Categoria	37			2		

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2015.1	1	D		X				
	2	D		X				
	3	D		X				
	4	D			X			
	5	D	X					
	6	D	X					
	7	D		X				
	8	D	X					
	9	D	X					
	10	D		X				
	11	D			X			
	12	D			X			
	13	D			X			
	14	D		X				
	15	D			X			
	16	C			X			
	17	C			X			
	18	C			X			
	19	C			X			
	20	B			X			
	21	B		X				
	22	B	X					
	23	E			X			
	24	E			X			
	25	E			X			
	26	E			X			
	27	NOÇÕES DE DIREITO						
	28	NOÇÕES DE DIREITO						
	29	ANULADA						
	30	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	31	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	32	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	33	I	X					
	34	I		X				
	35	I						X
	36	H				X		
	37	H		X				
	38	H		X				
	39	H	X					
	40	F		X				
	41	F	X					
	42	F	X					
	43	A		X				
	44	A		X				
	45	A		X				
	46	G – ANULADA						
	47	G	X					
	48	PORTUGUÊS						
	49	PORTUGUÊS						
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	40	Total por Nível Cognitivo	10	14	14	1	0	1
		Total por Categoria	38			2		

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2015.2	1	D		X				
	2	D		X				
	3	D			X			
	4	D		X				
	5	D			X			
	6	D			X			
	7	D		X				
	8	D		X				
	9	D		X				
	10	D			X			
	11	D		X				
	12	D			X			
	13	D			X			
	14	D			X			
	15	D			X			
	16	D		X				
	17	C			X			
	18	D			X			
	19	C		X				
	20	C			X			
	21	C			X			
	22	B		X				
	23	B		X				
	24	B		X				
	25	E		X				
	26	E			X			
	27	E				X		
	28	E			X			
	29	NOÇÕES DE DIREITO						
	30	NOÇÕES DE DIREITO						
	31	NOÇÕES DE DIREITO						
	32	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	33	ESTATÍSTICA						
	34	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	35	I		X				
	36	I				X		
	37	H	X					
	38	H		X				
	39	H		X				
	40	F	X					
	41	F	X					
	42	F		X				
	43	A	X					
	44	G			X			
	45	G				X		
	46	A		X				
	47	A	X					
	48	PORTUGUÊS						
	49	PORTUGUÊS						
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	41	Total por Nível Cognitivo	5	18	15	3	0	0
		Total por Categoria	38			3		

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2016.1	1	D		X				
	2	D			X			
	3	D			X			
	4	D				X		
	5	D			X			
	6	D			X			
	7	D		X				
	8	D				X		
	9	D			X			
	10	D			X			
	11	D		X				
	12	D			X			
	13	D	X					
	14	D				X		
	15	D			X			
	16	D		X				
	17	D		X				
	18	D	X					
	19	D			X			
	20	D			X			
	21	D			X			
	22	C			X			
	23	C			X			
	24	C		X				
	25	B	X					
	26	B – ANULADA						
	27	B		X				
	28	E		X				
	29	E				X		
	30	E			X			
	31	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	32	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	33	NOÇÕES DE DIREITO						
	34	NOÇÕES DE DIREITO						
	35	NOÇÕES DE DIREITO						
	36	I	X					
	37	I		X				
	38	H		X				
	39	H		X				
	40	H		X				
	41	F		X				
	42	F		X				
	43	A		X				
	44	A	X					
	45	A	X					
	46	G	X					
	47	G	X					
	48	G	X					
	49	PORTUGUÊS						
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	42	Total por Nível Cognitivo	9	15	14	4	0	0
		Total por Categoria	38			4		

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2016.2	1	D			X			
	2	D			X			
	3	D			X			
	4	D		X				
	5	D		X				
	6	D			X			
	7	D		X				
	8	D				X		
	9	D				X		
	10	D			X			
	11	D				X		
	12	D			X			
	13	D			X			
	14	D		X				
	15	D				X		
	16	D			X			
	17	D			X			
	18	D		X				
	19	D		X				
	20	D		X				
	21	D			X			
	22	D			X			
	23	C			X			
	24	C			X			
	25	C				X		
	26	B		X				
	27	B		X				
	28	B	X					
	29	E			X			
	30	E				X		
	31	E				X		
	32	E			X			
	33	NOÇÕES DE DIREITO						
	34	NOÇÕES DE DIREITO						
	35	NOÇÕES DE DIREITO						
	36	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	37	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	38	I	X					
	39	I		X				
	40	F		X				
	41	H	X					
	42	H		X				
	43	H		X				
	44	A			X			
	45	A				X		
	46	A			X			
	47	G			X			
	48	G			X			
	49	G	X					
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	44	Total por Nível Cognitivo	4	13	19	8	0	0
		Total por Categoria	36			8		

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2017.1	1	D			X			
	2	D			X			
	3	D			X			
	4	D			X			
	5	D			X			
	6	D		X				
	7	D	X					
	8	D			X			
	9	D			X			
	10	D			X			
	11	D		X				
	12	D				X		
	13	D				X		
	14	D			X			
	15	D			X			
	16	D			X			
	17	D			X			
	18	D			X			
	19	D		X				
	20	D		X				
	21	D	X					
	22	C			X			
	23	C				X		
	24	C			X			
	25	B		X				
	26	B		X				
	27	B		X				
	28	E			X			
	29	E		X				
	30	E		X				
	31	NOÇÕES DE DIREITO						
	32	NOÇÕES DE DIREITO						
	33	NOÇÕES DE DIREITO						
	34	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	35	ESTATÍSTICA						
	36	I	X					
	37	I						X
	38	I		X				
	39	I				X		
	40	F		X				
	41	F	X					
	42	H	X					
	43	H	X					
	44	H		X				
	45	A		X				
	46	A	X					
	47	G	X					
	48	G		X				
	49	PORTUGUÊS						
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	43	Total por Nível Cognitivo	8	14	16	4	0	1
		Total por Categoria	38			5		

Ano/Edição	Nº da Questão	Assunto	Nível Cognitivo					
			CCA			ASA		
			1	2	3	4	5	6
2017.2	1	D	X					
	2	D			X			
	3	D			X			
	4	D		X				
	5	D		X				
	6	D		X				
	7	D			X			
	8	D		X				
	9	D			X			
	10	D	X					
	11	D	X					
	12	D			X			
	13	D		X				
	14	D	X					
	15	D	X					
	16	D				X		
	17	D				X		
	18	D				X		
	19	D			X			
	20	D	X					
	21	D		X				
	22	D			X			
	23	C	X					
	24	C			X			
	25	C			X			
	26	B		X				
	27	B	X					
	28	B	X					
	29	E			X			
	30	E			X			
	31	NOÇÕES DE DIREITO						
	32	NOÇÕES DE DIREITO						
	33	NOÇÕES DE DIREITO						
	34	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	35	MATEMÁTICA FINANCEIRA						
	36	I	X					
	37	I	X					
	38	F	X					
	39	F	X					
	40	H	X					
	41	H	X					
	42	H	X					
	43	H		X				
	44	A			X			
	45	A	X					
	46	A		X				
	47	G	X					
	48	G	X					
	49	PORTUGUÊS						
	50	PORTUGUÊS						
Total Classificadas	43	Total por Nível Cognitivo	19	9	12	3	0	0
		Total por Categoria	40			3		