

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO**

ELISÂNGELA BATISTA MACIEL RODRIGUES

**O ENSINO DE CONTABILIDADE PÚBLICA EM INSTITUIÇÕES DE
ENSINO SUPERIOR DO RIO GRANDE DO SUL**

São Leopoldo

2013

ELISÂNGELA BATISTA MACIEL RODRIGUES

**O ENSINO DE CONTABILIDADE PÚBLICA EM INSTITUIÇÕES DE
ENSINO SUPERIOR DO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer

São Leopoldo

2013

ELISÂNGELA BATISTA MACIEL RODRIGUES

**O ENSINO DE CONTABILIDADE PÚBLICA EM INSTITUIÇÕES DE
ENSINO SUPERIOR DO RIO GRANDE DO SUL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

APROVADO EM 26/04/2013

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Douglas Wegner – Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC

Prof. Dr. Adolfo Alberto Vanti - Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Prof. Dr. Ernani Ott - Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer (Orientador)

São Leopoldo

2013

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me dar forças quando achava que não mais as tinha, me dar fé quando não mais acreditava, pelas oportunidades a mim concedidas, pela saúde que nunca me faltou.

A minha família, pela compreensão, pois muitas vezes não pude estar presente em momentos importantes, obrigada por acreditarem e confiarem em mim.

Ao meu marido, Fábio Rodrigues, que mesmo distante procurou compreender meus anseios, dúvidas, angústias, obrigada pelo apoio, compreensão, pela amizade e pelo seu amor.

Ao professor Dr. Clóvis Antônio Kronbauer que muito se empenhou no desenvolvimento deste trabalho, orientando-me da melhor forma possível, fazendo com que todos os objetivos, dentro da proposta do programa do mestrado, fossem alcançados, demonstrando sua humildade e grande conhecimento na área contábil.

Aos meus amigos e aos colegas de trabalho pelo apoio, compreensão e amizade que, por muitas vezes, foram essenciais nos momentos difíceis. Obrigada pelas horas de conversa e pelas rodas de chimarrão.

Aos colegas do PPG de Ciências Contábeis Turma 2011, em especial as amigas queridas Caroline Orth, Carine Oliveira, Melissa Gerhard e Miriam Frosi, obrigada por me permitirem desfrutar da sua convivência, obrigada pelas conversas, pela parceria, pela troca de ideias.

Aos coordenadores e professores dos cursos de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Rio Grande do Sul que muito me auxiliaram na coleta dos dados para minha pesquisa.

“Nem tudo o que sonhamos é tão belo quanto ao que realizamos, mas às vezes nos acontecem coisas tão belas, que jamais imaginamos sonhar com elas”.

(Autor desconhecido).

O Mestrado foi uma delas. (A autora).

RESUMO

O presente estudo objetivou analisar se os conhecimentos de Contabilidade Pública, constantes dos projetos pedagógicos de cursos de graduação em Ciências Contábeis de IES do Rio Grande do Sul, para a disciplina de contabilidade pública, atendem ao que está proposto pelos organismos reguladores, além das normas contábeis específicas aplicadas ao Setor Público. A pesquisa é classificada quanto aos fins como descritiva, quanto aos meios como documental, com características predominantemente quantitativas e com aspectos qualitativos presentes nas análises realizadas. A amostra é formada de 28 Instituições de Ensino Superior do Rio Grande do Sul que oferecem os cursos de Graduação em Ciências Contábeis, na modalidade presencial e que disponibilizaram seus conteúdos programáticos e ementas da disciplina de Contabilidade Pública nas respectivas páginas eletrônicas ou a partir de contato por correio eletrônico aos coordenadores dos cursos. As análises de dados apoiaram-se em quadros, tabelas e gráficos, elaborados com base em técnicas de estatística descritiva e avaliação de diferenças de médias com uso de análise de variância, por meio da Anova: Fator Único. Os resultados revelaram que as instituições atendem de forma significativa as proposições do Conselho Federal de Contabilidade e itens das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no ensino da contabilidade pública. A média de aderência nas instituições, comparada à proposta curricular do Conselho Federal de Contabilidade, atingiu 79,08% enquanto que a média de aderência foi de 72,40% com relação ao conteúdo das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. As comparações realizadas com relação à carga horária disponibilizada para a disciplina, semestre em que ela ocorre, região geográfica e categoria e organização acadêmica da instituição, não revelaram diferenças significativas nos níveis de aderência avaliados.

PALAVRAS-CHAVE: Ensino, Contabilidade Pública, Instituições de Ensino Superior.

ABSTRACT

This study aimed to examine whether the knowledge of Public Accounting, constant from the pedagogical projects of undergraduate courses in Accounting from IES of the Rio Grande do Sul, to the public accounting discipline, attend to what is proposed by the regulatory bodies, in addition to accounting standards Specific applied to the Public Sector. The research is classified as descriptive as to the purposes, as to the means as documentary, with characteristics predominantly quantitative and with qualitative aspects in the present analyzes. The sample consists of 28 Higher Education Institutions of Rio Grande do Sul that offer undergraduate courses in Accounting, in the classroom and who provided the programmatic contents and menus of the discipline of Public Accounting in their web pages or from a contact by mail to the coordinators of the courses. Data analyzes were based on charts, tables and graphs, prepared based on descriptive statistical techniques and evaluation of mean differences using analysis of variance, by Anova: Single Factor. The results revealed that institutions meet significantly propositions of the Federal Council of Accounting and items of Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector in the teaching of public accounting. The average of adherence in the institutions, compared to the proposed curriculum Federal Accounting Council, reached 79.08% while the average compliance was 72.40% in relation to the contents of the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector. The comparisons made with respect to workload available for discipline, semester in which it occurs, geographic region and category and academic organization of the institution, revealed no significant differences in grip levels evaluated.

KEY-WORDS: Education, Public Accounting, Higher Education Institutions

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Gráficos dos níveis individuais e da média de aderência à proposta do CFC.....	58
Figura 2 – Gráficos dos níveis individuais da média de aderência às disposições das NBCASP.....	59
Figura 3 – Médias de aderência das disciplinas de contabilidade pública nas IES pesquisadas em relação à proposta do CFC e as disposições das NBCASP	61
Figura 4 - Gráficos de níveis de aderência à proposta do CFC comparadas à carga horária das disciplinas.....	64
Figura 5 – Gráficos de dispersão da aderência ao conteúdo das NBCASP comparadas à carga horária da disciplina.....	66
Figura 6 – Gráficos de dispersão de aderência ao currículo do CFC comparada à região geográfica.....	68
Figura 7 - Gráficos de dispersão de aderência às disposições das NBCASP comparada à região geográfica.....	69
Figura 8 – Gráficos de dispersão de aderência ao conteúdo do CFC comparados à exigência de pré-requisito	71
Figura 9 - Gráficos de dispersão referente aos conteúdos das NBCASP comparados à exigência de pré-requisito	72
Figura 10 – Gráficos de dispersão dos níveis de aderência à proposta do CFC comparada ao tipo de organização acadêmica.....	74
Figura 11 – Gráficos de dispersão da observância às NBCASP comparada ao tipo de organização acadêmica	75
Figura 12 – Gráficos de dispersão da aderência da proposta do CFC comparada à categoria acadêmica	77
Figura 13 – Gráficos de dispersão da aderência aos itens das NBCASP comparada à categoria acadêmica das IES.....	79
Figura 14 – Gráficos de dispersão da aderência da proposta do CFC com relação ao semestre em que a disciplina é oferecida	81
Figura 15 – Gráfico de nível de aderência às NBCASP comparadas ao semestre em que a disciplina é oferecida.....	83
Figura 16 – Gráfico de nível de aderência ao CFC por item de atendimento.....	84
Figura 17 - Gráfico de nível de aderência a NBCASP por item de atendimento	85

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Principais acontecimentos da área contábil pública no Brasil	31
Quadro 2 – Relação das resoluções do CFC sobre as NBCASP.....	35
Quadro 3 – Blocos de conhecimento definidos pelo ISAR/UNCTAD	37
Quadro 4 – Ementário e conteúdo programático da disciplina de contabilidade pública segundo a proposta nacional do CFC.....	41
Quadro 5 – Resumo dos resultados das pesquisas realizadas sobre o tema	43
Quadro 6 – Conformidade normativa do currículo do CFC	51
Quadro 7 - Conformidade normativa com as NBCASP.....	52

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – População e amostra preliminar e final do estudo.....	49
Tabela 2 – Caracterização da amostra conforme a organização e a categoria acadêmica.....	49
Tabela 3 – Relação das IES e os respectivos índices individuais e a média geral de aderência à proposta do CFC e o disposto nas NBCASP.....	57
Tabela 4 – Estatística descritiva das variáveis.....	60
Tabela 5 – Análise das diferenças entre as médias de aderência dos conteúdos de contabilidade pública comparados com a proposta do CFC e as NBCASP.....	62
Tabela 6 – Correlação entre os níveis de aderência da disciplina em estudo em relação à proposta do CFC e as NBCASP.....	62
Tabela 7 – Níveis de aderência dos conteúdos de contabilidade pública em relação à proposta do CFC comparadas à carga horária oferecida nas IES.....	63
Tabela 8 – Níveis de aderência dos conteúdos de contabilidade pública em relação ao disposto nas NBCASP comparadas à carga horária oferecida nas IES.....	65
Tabela 9 – Níveis de aderência aos conteúdos de contabilidade pública em relação à proposta do CFC em cada região geográfica de localização das IES.....	67
Tabela 10 – Níveis de aderência de contabilidade pública em relação ao disposto nas NBCASP em cada região geográfica de localização das IES.....	68
Tabela 11 – Níveis de aderência dos conteúdos de contabilidade pública em relação à proposta do CFC considerando a exigência de pré-requisito.....	70
Tabela 12 – Níveis de aderência aos conteúdos de contabilidade pública em relação ao disposto nas NBCASP considerando a exigência de pré-requisito.....	71
Tabela 13 – Níveis de aderência dos conteúdos de contabilidade pública em relação à proposta do CFC comparados ao tipo de organização acadêmica.....	73
Tabela 14 – Níveis de aderência aos conteúdos de contabilidade pública em relação ao disposto nas NBCASP comparados ao tipo de organização acadêmica.....	75
Tabela 15 – Níveis de aderência aos conteúdos da proposta do CFC em relação ao tipo de categoria acadêmica das IES.....	77
Tabela 16 – Níveis de aderência ao disposto nas NBCASP comparadas à categoria acadêmica nas IES.....	78
Tabela 17 – Níveis de aderência às proposições do CFC comparada ao semestre em que a disciplina de contabilidade pública é oferecida.....	80
Tabela 18 – Níveis de observância às NBCASP comparada ao semestre em que a disciplina de contabilidade pública é oferecida.....	82

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ACAFE	Sistema Associação Catarinense das Fundações Educacionais
Art.	Artigo
ASSIST	Abordagens e Estudo das Habilidades do Inventário para Estudantes
CES	Câmara de Educação Superior
CESUCA	Faculdade Inedi
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNE	Conselho Nacional de Educação
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
ESADE	Escola Superior de Administração, Direito e Economia
EUA	Estados Unidos da América
FACCAT	Faculdades Integradas de Taquara
FACCCA	Faculdade Camaquense de Ciências Contábeis e Administrativas
FACENP	Faculdade Cenecista de Nova Petrópolis
FACOS	Faculdade Cenecista de Osório
FACSALLE	Faculdade La Salle de Caxias do Sul
FAI	Faculdade dos Imigrantes
FAISA	Faculdade Santo Augusto
FAPA	Faculdade Porto-Alegrense
FATO	Faculdade Monteiro Lobato
FDA	Faculdade Dom Alberto
FDB	Faculdade Dom Bosco de Porto Alegre
FEMA	Faculdades Integradas Machado de Assis
FSG	Faculdade da Serra Gaúcha
FURG	Universidade Federal de Rio Grande
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IASB	International Accountant Standards Board
IBRACON	Instituto dos Contadores do Brasil
IES	Instituições de Ensino Superior

IESA	Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo
IFAC	International Federation of Accountants
INEP	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
IPA	Centro Universitário Metodista
IPSAS	International Public Sector Accounting
ISAR	Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting
LDB	Lei de Diretrizes e Bases
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MC	Revised Model Accounting Curriculum
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MEC	Ministério da Educação
NBC P	Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NICASP	Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
Nº	Número
ONU	Organização das Nações Unidas
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PPA	Plano Plurianual
PSC	Public Sector Committee
RS	Rio Grande do Sul
S.A.	Sociedade Anônima
SIAFI	Sistema Integrada de Administração Financeira do Governo Federal
SJT	Faculdades Integradas São Judas Tadeu
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
UCS	Universidade de Caxias do Sul
UFRGS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
UFMS	Universidade Federal de Santa Maria
ULBRA	Universidade Luterana do Brasil

UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
UNIFRA	Centro Universitário Franciscano
UNISINOS	Universidade do Vale do Rio dos Sinos
UNIVATES	Centro Universitário Univates
UPF	Universidade de Passo Fundo
URI	Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	15
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	19
1.3 OBJETIVOS	19
1.3.1 Objetivo Geral	19
1.3.2 Objetivos Específicos	19
1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA	20
1.5 RELEVÂNCIA DO TEMA E DO ESTUDO	20
1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	22
2 REVISÃO DA LITERATURA	23
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE NO BRASIL	23
2.2 O ENSINO E OS PRINCIPAIS FATOS RELATIVOS À CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL	27
2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBCASP	32
2.4 NORMATIVAS DO ENSINO DA CONTABILIDADE PÚBLICA	35
2.4.1 No Âmbito Internacional	35
2.4.2 Diretrizes Curriculares dos Cursos de Ciências Contábeis	38
2.4.3 Proposta de Currículo de Ciências Contábeis do Conselho Federal de Contabilidade	39
2.5 ESTUDOS RELACIONADOS SOBRE O TEMA DA PESQUISA	43
3 METODOLOGIA	48
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	48
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA	48
3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	50
3.4 LIMITAÇÃO DO ESTUDO E DO MÉTODO	54
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	56
4.1 ANÁLISE GERAL DE ADERÊNCIA DA DISCIPLINA DE CONTABILIDADE PÚBLICA NAS IES PESQUISADAS EM RELAÇÃO À PROPOSTA CFC E A OBSERVÂNCIA DOS CONHECIMENTOS CONTIDOS NAS NBCASP	56

4.2 ANÁLISE DE ADERÊNCIA EM RELAÇÃO À PROPOSTA DO CFC E DO CONTEÚDO DAS NBCASP COMPARADA À CARGA HORÁRIA DAS DISCIPLINAS OFERECIDA NAS IES.....	63
4.3 ANÁLISE DE ADERÊNCIA EM RELAÇÃO À PROPOSTA DO CFC E DO CONTEÚDO DAS NBCASP COMPARADA ÀS REGIÕES GEOGRÁFICAS DAS IES	66
4.4 ANÁLISE DE ADERÊNCIA EM RELAÇÃO À PROPOSTA DO CFC E DOS CONTEÚDOS DAS NBCASP COMPARADA À EXIGÊNCIA DE PRÉ-REQUISITO OFERECIDA NAS IES	70
4.5 ANÁLISE DE ADERÊNCIA À PROPOSTA DO CFC E DOS CONTEÚDOS DAS NBCASP COMPARADAS AO TIPO DE ORGANIZAÇÃO ACADÊMICA DAS IES	73
4.6 ANÁLISE DE ADERÊNCIA EM RELAÇÃO À PROPOSTA DO CFC E DOS CONTEÚDOS DAS NBCASP COMPARADAS A CATEGORIA ACADÊMICA DAS IES	76
4.7 ANÁLISE DE MÉDIAS DE ADERÊNCIA EM RELAÇÃO À PROPOSTA CFC E DOS CONTEÚDOS DAS NBCASP COMPARADAS AO SEMESTRE EM QUE A DISCIPLINA É OFERECIDA NAS IES.....	80
4.8 ANÁLISE DE ATENDIMENTO DOS ITENS DE MENOR E MAIOR RELEVÂNCIA EM RELAÇÃO À PROPOSTA DO CFC E DOS CONTEÚDOS DAS NBCASP NAS IES	83
5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES.....	87
5.1 CONCLUSÃO.....	87
5.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS	92
REFERÊNCIAS.....	93
APÊNDICE A – ANEXO A –.....	100

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo inicial está dedicado à apresentação da contextualização, do problema de pesquisa, dos objetivos geral e específicos, da justificativa, da relevância do estudo, assim como a estrutura da dissertação.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O ensino é a difusão de conhecimento utilizado para educar, e geralmente as Escolas, sejam públicas ou privadas, são os locais onde a educação é oferecida (Barbosa, 2011). Segundo o sítio do Ministério da Educação – MEC, a educação básica, que engloba o ensino fundamental e o ensino médio, é indispensável para que todos os brasileiros tenham a formação necessária para o exercício da cidadania, para fornecer meios de progredir no trabalho e dar seguimento a estudos posteriores.

O ensino superior é o nível mais elevado dos sistemas educacionais. No Brasil o ensino superior é oferecido por universidades, faculdades, centros universitários, institutos federais e escolas superiores, os quais compõem as instituições de ensino superior. Na educação superior pode-se optar por níveis de graduação: bacharelado, licenciatura e formação tecnológica (MEC, 2012).

Segundo Stallivieri (2006), as instituições de ensino superior no Brasil surgiram para atender o mercado de trabalho que necessitava de profissionais mais qualificados, onde se buscava criar uma identidade particular referente à educação superior. No contexto do ensino superior encontra-se o Curso de Ciências Contábeis, e como componente específico e obrigatório insere-se o ensino dos conhecimentos de contabilidade pública, objeto deste estudo.

Conforme referem Miranda, Casa Nova e Cornachione Junior (2011), o ensino da contabilidade no Brasil vem passando por diversas mudanças, sendo que os principais fatores relacionados às mesmas referem-se à expansão das vagas no ensino superior, o crescimento da pós-graduação *strictu sensu* em Ciências Contábeis e as alterações na própria prática contábil. Neste contexto de alterações, o elemento mais relevante é a busca da harmonização e da padronização da contabilidade, baseada em padrões de alcance internacional.

Segundo os autores citados no parágrafo anterior, no ano de 1998 existiam 973 instituições de ensino superior no Brasil, e este número passou para 2.252 no ano de 2008, o que revela um crescimento de mais de 130% em 10 anos. Em relação às vagas oferecidas nos cursos superiores, no mesmo período, este número aumentou em torno de 270%. O ensino à distância surgiu no ano de 2008 abrindo cerca de 1.700.000 vagas neste tipo de ensino.

O processo de ensino e aprendizagem deve sofrer significativas mudanças com relação a esse crescimento de instituições, vagas e variedades de ensinios no Brasil, segundo o Plano Nacional de Educação disponibilizado no Fórum Nacional de Educação em 2011. A contabilidade pública está inserida neste cenário em que devem ocorrer as alterações e aprimoramentos em relação ao seu ensino, assim como na sua execução nas entidades governamentais.

A Contabilidade Pública é uma das especializações da Ciência Contábil, sendo considerada uma das áreas mais complexas desta ciência. Segundo Kohama (2001, p. 50), “contabilidade pública é o ramo da contabilidade que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública; o patrimônio público e suas variações”.

De acordo com Amorim (2008), o objeto da Contabilidade Pública é o patrimônio público, que compreende os bens, direitos e obrigações da Administração Pública, e o seu objetivo, segundo Kohama (2001), é captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam o orçamento, as finanças e o patrimônio das entidades públicas de direito público interno, em todas as esferas de governo.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), juntamente com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e diversos profissionais, doutores, mestres de notório conhecimento contábil vem realizando um trabalho com o intuito de estudar e aprimorar a Contabilidade Pública no seu processo de convergência aos padrões internacionais.

Essas entidades se uniram e publicaram as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às chamadas NBCASP, com o intuito de padronizar os órgãos públicos em relação aos atos e fatos contábeis, aproximando a contabilidade pública da contabilidade como ciência.

Segundo Carlin (2008) a contabilidade, na sua condição de ciência social aplicada, está em constante desenvolvimento. Esse desenvolvimento ocorre de

diversas maneiras: mediante o esforço dos profissionais de Contabilidade e dos organismos que os representam; das contribuições acadêmicas; do envolvimento governamental e da sociedade, principalmente como resposta às condições do ambiente social, econômico e político no qual ela se insere.

Para Darós e Pereira (2009), a tendência de harmonização internacional das normas contábeis parece ser uma necessidade imposta pela integração dos mercados e uma exigência de investidores e credores. Um dos pontos principais da transição na contabilidade pública é a mudança do enfoque contábil, eminentemente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas.

Conforme refere Macêdo *et al.* (2010), nas mudanças anunciadas para a contabilidade pública verifica-se que não será uma simples mudança legal que determinará uma nova metodologia a se seguir, pelo contrário, é uma mudança que tem raízes culturais.

Com relação à legislação relacionada à contabilidade pública destaca-se a Lei 4.320/64, que estabelece normas para a elaboração e controle do orçamento público e as demonstrações contábeis dos entes da federação, tanto na esfera federal (União), estadual (Estados e o Distrito Federal), como na esfera municipal.

Segundo da Silva e Oliveira (2011), a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em 2000, veio reforçar significativamente a necessidade das entidades públicas se ajustarem às novas exigências da legislação brasileira.

A Lei Complementar 101/2000 (LRF) é considerada um instrumento de auxílio aos gestores públicos em relação à gestão fiscal, visando acompanhar e administrar as receitas e despesas, assim como o grau de endividamento do órgão público e o seu patrimônio líquido.

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (LRF, 2000).

A convergência no âmbito brasileiro visa contribuir de forma significativa com o desenvolvimento econômico e financeiro do país, sendo assim, o CFC criou em

2006 o Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, objetivando a uniformização das práticas contábeis no setor público. Em 2007, através da Resolução 1103, o CFC constituiu o Comitê Gestor da Convergência, com o intuito de identificar e monitorar as ações a serem implantadas durante o processo de convergência aos padrões internacionais, tanto na contabilidade privada como na pública. A convergência das normas contábeis aplicadas ao setor público estava prevista para 2012, porém isso não aconteceu na sua totalidade (STN, 2012).

Sendo assim, percebe-se a preocupação nos organismos reguladores sobre o ensino de contabilidade de nível superior no Brasil, sendo o mesmo regulamentado no Brasil pela Lei nº. 9394/96 (LDB), pelo Parecer CES/CNE nº 67/2003, pelo Parecer nº 289/2003 e a Resolução CNE/CES nº 10/2004.

Sendo o processo de convergência um caminho sem volta, entende-se ser de suma importância que os contadores estejam preparados para atuarem no mercado de trabalho tanto nacional como internacional.

Com o intuito de padronizar o ensino de contabilidade no mundo todo, a Organização das Nações Unidas (ONU) - por meio da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) e do *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)* - desenvolveu um currículo visando uniformizar os currículos dos cursos superiores em Ciências Contábeis (UNCTAC, 1999).

Considerando o processo de mudanças em curso e todos os aspectos legais envolvidos na contabilidade pública, cabe referir que o contador, responsável pela execução das atividades de contabilidade pública, tem sua formação profissional realizada nos cursos de bacharelado em Ciências Contábeis, ministrados em instituições de ensino superior. Assim, na formação deste profissional, todos os aspectos contextualizados devem estar contidos no Projeto Político Pedagógico dos cursos, com vistas a formar profissionais que dominem o campo do conhecimento como um todo, e tenham condições de aplica-lo em ramos específicos, como a contabilidade do setor público.

Da problemática referida, surgiu a motivação do presente estudo, o qual se realizou com base em dados dos projetos pedagógicos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Rio Grande do Sul, abordando o tema do ensino da

contabilidade pública nas instituições de ensino superior da referida unidade da federação.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Considerando que as Instituições de Ensino Superior que oferecem cursos de bacharelado de Ciências Contábeis devem oferecer os conhecimentos atinentes ao ensino da Contabilidade Pública, ajustados à realidade normativa e às exigências formativas propugnadas nas normas educacionais e profissionais vigentes, busca-se neste estudo resposta ao seguinte problema de pesquisa:

Os conteúdos de Contabilidade Pública constantes dos projetos pedagógicos de cursos de graduação em Ciências Contábeis do Rio Grande do Sul atendem as proposições estabelecidas pelos organismos reguladores, a partir das normas contábeis específicas aplicadas ao Setor Público?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Considerando o problema de pesquisa apresentado, o objetivo geral deste estudo é o de analisar se os conteúdos de Contabilidade Pública constantes dos projetos pedagógicos de cursos de graduação em Ciências Contábeis do Rio Grande do Sul atendem as proposições estabelecidas pelos organismos reguladores, a partir das normas contábeis específicas aplicadas ao Setor Público.

1.3.2 Objetivos Específicos

Em relação aos objetivos específicos verificou-se a necessidade de:

- a) verificar se os conteúdos programáticos e ementas da disciplina de Contabilidade Pública dos cursos de Ciências Contábeis das IES do RS estão de acordo com a proposta do CFC;

b) verificar se os conteúdos programáticos e ementas da disciplina de Contabilidade Pública dos cursos de Ciências Contábeis das IES do RS estão adequadas às inovações promovidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

c) identificar a carga horária, o semestre e a utilização de pré-requisito para a disciplina de Contabilidade Pública nas IES pesquisadas, além de verificar a região geográfica onde as IES estão localizadas, assim como a categoria e organização acadêmica.

1.4 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Conforme o escopo da pesquisa centralizada nos resultados em relação à disciplina de contabilidade pública nas IES do RS, desconsideraram-se deste estudo as instituições de ensino superior dos demais estados do Brasil.

Nesta pesquisa se fez necessária a delimitação, uma vez que não é objetivo deste estudo, verificar as demais disciplinas dos cursos de graduação de ciências contábeis das IES do Rio Grande do Sul, bem como avaliar os professores que ministram as mesmas. Assim, o contexto deste trabalho está concentrado na análise da disciplina de contabilidade pública/governamental, constante dos projetos político pedagógicos de cursos de Ciências Contábeis, que estejam em atividade e na modalidade presencial, das Instituições de Ensino Superior do Rio Grande do Sul.

Deste modo, salienta-se não ser objeto desta pesquisa avaliar a qualidade dos cursos de ciências contábeis, uma vez que não é este o propósito.

Cabe destacar ainda, que o objetivo principal deste trabalho é analisar a disciplina de contabilidade pública, assim como o nível de adequação as novas normas contábeis, o que se tornou possível pelo exame das ementas e conteúdos programáticos da atividade acadêmica objeto da pesquisa.

1.5 RELEVÂNCIA DO TEMA E DO ESTUDO

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público foram editadas pelo CFC, juntamente com a Secretaria do Tesouro Nacional e outros entes públicos. Os órgãos públicos, em todos os níveis de governo, estão se adequando

às suas alterações havendo um forte empenho por parte do CFC, STN, além de outros órgãos do poder público, para que a contabilidade pública venha a ser cada vez mais unificada com a contabilidade societária, procurando buscar uma padronização da contabilidade pública com a contabilidade das sociedades.

A adoção destas novas normas requer profissionais capacitados com formação atualizada nestas regras contábeis em processo de adoção. Como estes profissionais são formados nos cursos de ciências contábeis, é relevante saber se as Instituições de Ensino Superior estão baseando seu ensino nestes novos paradigmas normativos, situação que justifica a pesquisa.

Considerando a realidade local, identificou-se a necessidade de verificar se nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis ofertados por IES no Rio Grande do Sul há aderência a estas novas normativas, ou seja, às proposições do CFC e à proposta nacional do conteúdo curricular, no que se refere ao ensino da contabilidade pública.

Outro aspecto importante em relação à relevância do estudo é em relação aos poucos estudos realizados sobre o tema, principalmente em relação à disciplina de contabilidade pública. Foram realizados estudos relacionados à disciplina de Contabilidade Pública Soares e Domingues (2010) Silva, Offrede e Teixeira (2012).

O estudo de Silva, Offrede e Teixeira (2012) trata do ensino da disciplina de contabilidade pública em apenas uma IES particular no Rio de Janeiro.

No estudo de Erfurth (2009) o foco foi o currículo mundial e o ensino de contabilidade dos cursos de graduação em ciências contábeis em instituições de ensino superior brasileiras e argentinas, não direcionando a nenhuma disciplina.

O estudo de Ribeiro (2011) trata da percepção de profissionais atuantes em Contabilidade Pública sobre a Proposta Nacional de Conteúdos do Conselho Federal de Contabilidade para a disciplina Contabilidade Pública. Neste estudo foi realizada uma análise com foco na formação profissional, fazendo parte da pesquisa profissionais que participavam de dois eventos da área pública no ano de 2010, apresentando algumas semelhanças ao proposto neste estudo.

Foi também encontrada a pesquisa relacionada à aderência, comparação e internacionalização do currículo referente ao curso de ciências contábeis como está tratado nos estudos de Santos, Domingues e Ribeiro (2011).

Com relação à contabilidade pública há estudos relacionados às práticas pedagógicas de ensino, simulação para o ensino e relacionados à contabilidade

pública como um todo, como tratam nos estudos de Cruz, Lima e Fernandes (2009), Roncálio e Bernard (2008), da Silva, Offrede e Teixeira (2012).

No que se refere ao tema e a pesquisa, não são abundantes as bibliografias e publicações existentes, situação que traz relevância ao enfoque desta pesquisa e ao contexto da temática abordada.

1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A dissertação está constituída por 5 (cinco) capítulos, sendo o primeiro dedicado à Introdução, na qual constam a contextualização do tema pesquisado, o problema de pesquisa, os objetivos (geral e específicos), a delimitação e a relevância do estudo.

No segundo capítulo apresenta-se o referencial teórico, com a realização da revisão da literatura sobre o tema, que está dividida em 5 seções. Na primeira seção é estabelecido um breve histórico sobre a contabilidade no Brasil, baseada em artigos e pesquisas relacionadas sobre este tópico.

Como o foco da pesquisa concentra-se na análise da disciplina de contabilidade pública do curso de Ciências Contábeis das IES do RS, nas seções 2 e 3 são apresentados assuntos relacionados à contabilidade pública, abordando os aspectos históricos, legislação, normatização e o estudo em si.

Na seção 4 deste capítulo 2 foram abordados os conceitos sobre as normativas de ensino da contabilidade pública no âmbito internacional, diretrizes curriculares dos cursos de ciências contábeis e a proposta de currículo do CFC.

A seção 5 traz estudos relacionados com o tema proposto e nela apresentam-se pesquisas realizadas sobre o objetivo geral deste trabalho.

No terceiro capítulo descreve-se a metodologia de pesquisa abrangendo a sua classificação, a população e amostra, coleta, tratamento e análise dos dados, assim como as limitações do estudo e do método utilizados.

O quarto capítulo é dedicado à análise dos resultados obtidos enquanto que no quinto e último capítulo são apresentadas a conclusão e as recomendações de futuros estudos relacionados ao tema da pesquisa. Por fim, apresentam-se as referências e apêndice.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTABILIDADE NO BRASIL

Conforme destacam Peleias e Bacci (2004), a contabilidade sempre esteve ligada a evolução da humanidade; a conta é tão antiga quanto é a civilização do homem. “A Contabilidade no Brasil surgiu a partir da época colonial, representada pela evolução da sociedade e a necessidade de controles contábeis para o desenvolvimento das primeiras Alfândegas que surgiram em 1530” (REIS; SILVA; SILVA, 2008, p. 01).

Os primeiros grandes movimentos para a profissão contábil no Brasil ocorreram no início do século XIX, com a chegada da Família Real (PELEIAS; BACCI, 2004).

Em seu estudo, Wachholz e Ott (2007) mencionam que foi no início do século XIX que o ensino de contabilidade no Brasil deu seus primeiros passos, sendo que a disciplina de comércio era oferecida em outros cursos, pois não havia curso de contabilidade neste período.

No dia 15 de julho de 1809 foi promulgado um Alvará, criando oficialmente o ensino de Contabilidade no país. Também neste ano o sistema de direito comercial, juntamente com os primeiros estudos sobre economia política, foram apresentados pelo Visconde de Cairú (PELEIAS; BACCI, 2004).

A escrituração contábil teve sua obrigatoriedade a partir da promulgação do Código Comercial Brasileiro no ano de 1850. No ano de 1856 foi criado no Rio de Janeiro o Instituto Comercial, o qual ofereceu, a partir do ano de 1863, a disciplina de “Escrituração Mercantil”, onde se buscava qualificar os alunos para então realizar a escrituração contábil das empresas (PELEIAS; BACCI, 2004).

Já no ano de 1894, conforme estudo de Barbosa (2011), a função de guarda-livros para as práticas comerciais já era considerada necessária, pois se proliferavam anúncios onde se ofereciam empregos para a profissão de guarda-livros, como era conhecida a profissão hoje de contador na época.

Conforme estudo de Peleias e Bacci (2004), as primeiras entidades de classe dos contabilistas do Brasil iniciam suas atividades a partir de 1916, com a criação do Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais e a Associação dos Contadores de São

Paulo. No mesmo ano foi criado o Instituto Brasileiro de Contabilidade no Rio de Janeiro. Em 1919 surgiu a Fundação do Instituto Paulista de Contabilidade.

Nos anos de 1927 e 1928, respectivamente, foram criados o Instituto Mineiro de Contabilidade e o Instituto Fluminense de Contabilidade, abrindo com isso novas perspectivas com relação à contabilidade da época. No ano de 1929 foi criada em São Paulo a Associação Internacional de Contadores (PELEIAS; BACCI, 2004).

Segundo Barbosa (2011), a publicação do Decreto nº 20.158 datado de 30 de junho de 1931, regulamenta o ensino comercial, apresentando diretrizes para a prática profissional de contabilidade, exigindo o registro dos profissionais na Superintendência do Ensino Comercial, ponto marcante para a contabilidade como um todo.

Na década de 1930 foram criadas a Associação Pernambucana de Contabilidade, o Instituto Mato-grossense de Contabilidade, a Associação Mineira de Contabilidade e, no ano de 1933, a Fundação do Instituto Rio-grandense de Contabilidade, dando início à história da contabilidade no Rio Grande do Sul. Segundo Barbosa (2011), esse instituto veio para congregar os guarda-livros, ou seja, os contadores no Estado do Rio Grande do Sul.

Peleias e Bacci (2004) mencionam que os anos de 1932, 1934 e 1937, respectivamente, foram marcados pela ocorrência do II, III e IV Congresso Brasileiro de Contabilidade, abrindo um grande espaço para discussões, aprendizado e interligação entre os profissionais contábeis. O Decreto-Lei nº 2.416, de 17 de julho de 1940 e o Decreto-Lei nº 2.627, de 01 de outubro do mesmo ano foram ações governamentais que contribuíram para a padronização da contabilidade no Brasil.

No ano de 1946 foi criado o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade, promulgados através do Decreto-Lei 9.295, sendo considerado um dos marcos mais importantes para a contabilidade brasileira (BARBOSA, 2011).

Neste mesmo ano, na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), iniciou-se o primeiro curso de Ciências Contábeis no Estado, sendo que no ano de 1949 ocorreu a formação da primeira turma de Bacharéis em Ciências Contábeis. Frisa-se que este curso funciona até hoje (BARBOSA, 2011).

Ainda, segundo Peleias e Bacci (2008), no ano de 1950 foi realizado o V Congresso Brasileiro de Contabilidade, depois de decorridos treze anos da IV edição. Neste evento foi concedido pela primeira vez o título de Contador Emérito ao

Professor Ubaldo Lobo, em homenagem aos seus trabalhos sobre Contabilidade. Também no V Congresso foi homenageado o Senador João Lyra como “Patrono dos Contabilistas Brasileiros”, sendo seus trabalhos considerados relevantes à classe contábil.

No ano de 1953 ocorreu em Porto Alegre o VI Congresso, que segundo Peleias e Bacci (2008), tinha como objetivo a normatização dos Balanços das empresas, sendo este o tema principal do referido evento. Depois disso ocorreram outras edições, porém sem regularidade, apenas no ano de 1988 que o Congresso Brasileiro de Contabilidade passou a ocorrer de quatro em quatro anos em cidades diferentes do Brasil.

No ano de 1964 foi editada a Lei nº 4.320 que passou a estatuir normas gerais de direito financeiro e o controle dos balanços e orçamentos dos órgãos públicos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, assim como suas autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista, padronizando a contabilidade pública no Brasil. A criação desta Lei serviu para unificar a contabilidade pública, trazendo benefícios e parâmetros para a realização de uma contabilidade pública eficiente.

O Instituto de Contadores do Brasil (IBRACON) foi criado no ano de 1971, o qual visava criar e divulgar as Normas e Procedimentos de Auditoria e de Contabilidade, sancionados pelo Conselho Federal de Contabilidade, Comissão de Valores Mobiliários e Banco Central do Brasil. Atualmente é chamado de Instituto de Auditores Independentes do Brasil, no entanto, continua utilizando a mesma sigla (IBRACON, 2012).

Outro ano que marcou consideravelmente a contabilidade foi o ano de 1976, sendo que neste ano surgiu a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e a Lei nº 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas, servindo para normatizar as sociedades anônimas, principalmente com relação à contabilidade.

Segundo Reis, Silva e Silva (2008), a CVM veio para regulamentar e fiscalizar as companhias abertas, sendo estabelecidos critérios sobre relatórios e pareceres de auditoria.

O ano de 1981 foi marcado na contabilidade por estabelecer, através do CFC, as Normas Brasileiras de Contabilidade, propondo os dezesseis princípios contábeis, sendo divididas em normas técnicas (NBC –T) e profissionais (NBC – P) (CFC, 2012).

Segundo a Capes (2012), foi no ano de 1999 que o ensino de Pós-Graduação *stricto sensu* foi ofertado no RS. O curso de mestrado em Ciências Contábeis na Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS trouxe muitas oportunidades para aqueles que desejavam aprimorar seus conhecimentos na área contábil, sendo que em 2012 a referida instituição passou a ofertar o curso de doutorado.

Com a edição Lei nº 11.638/2007, que modificou dispositivos da Lei nº 6.404/76, cujo objetivo principal era a alteração de regras contábeis, ocorreu o aprimoramento e a unificação da contabilidade como um todo, em especial, em relação às normas internacionais.

Com isso, pode-se verificar os anseios da sociedade por um profissional contábil cada vez mais capaz de gerir as contas da empresa, avaliando, reconhecendo e tomando decisões, juntamente com os gestores da entidade, demonstrando o importante papel que este profissional representa para a sociedade.

Diante desses anseios, Ludícibus e Marion (2002) salientam que a contabilidade disponibiliza muitas áreas de atuação para o profissional contábil, tais como: planejamento empresarial, docente, profissional autônomo, contador, agente ou auditor fiscal, atuante na área dos tribunais de contas, dentre outros cargos públicos, passíveis de sua formação.

Como já mencionado, os procedimentos contábeis estão em constante evolução, cada vez mais se assemelhando aos padrões internacionais, tanto na área privada como na área pública e a busca pelo conhecimento e melhoramento é uma constante entre os profissionais da área. Muitas portas se abrem para esse profissional, conforme comenta Capachi *et al.* (2005).

A formação obtida por meio do ensino superior, combinada com suas qualidades pessoais e de inter-relacionamento, permite que o graduado em ciências contábeis escolha e se direcione para mais de uma área de formação. (CAPACCHI *et al.* 2005, p. 03).

Segundo Andrade (2002, p. 26), “é necessário que o processo educacional, além de formar ideologicamente o indivíduo, visando à emancipação, seja também, tecnologicamente competente, com o objetivo de recuperar a centralidade da educação para o desenvolvimento”.

Os conhecimentos de contabilidade devem abranger não apenas conteúdos fins da área, mas também informações relacionadas às áreas de economia, direito, administração, sendo um desafio para o ensino superior produzir conhecimento que agregue tais informações aos acadêmicos.

Com toda essa evolução histórica os alunos dos cursos de ciências contábeis fazem parte de um curso muito heterogêneo contendo disciplinas de diversas áreas de estudo, tais como direito, administração, economia, estatística, favorecendo, portanto, a formação de um profissional da área contábil que possua condições para se destacar na profissão e no mercado de trabalho.

A contabilidade do século XXI no Brasil trouxe muitas expectativas com relação ao profissional contábil e a legislação que vem sendo aprimorada, permitindo maior padronização nas relações contábeis dos diversos ramos de empresas, além de, na área pública, se implantar novas normas objetivando uma padronização internacional.

2.2 O ENSINO E OS PRINCIPAIS FATOS RELATIVOS À CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

A Contabilidade Pública é o ramo da ciência contábil aplicado à Administração Pública, regulamentada no Brasil pela Lei 4.320 de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro na elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (SLOMSKI, 2010).

A Contabilidade Pública tem como objetivo geral evidenciar “perante a Fazenda Pública a situação de todos os quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados” (Lei 4.320/64, art. 83).

Segundo Reis, Silva e Silva (2008), o processo de escrituração contábil nos órgãos públicos tornou-se obrigatório em Portugal através do Alvará de 24 de dezembro de 1768. No Brasil, no entanto, a primeira referência oficial à escrituração e relatórios contábeis ocorreu no ano de 1808, elaborada pelo Príncipe Regente D. João VI.

No ano de 1922 o Decreto nº 15.783 instituiu o Regulamento Geral de Contabilidade Pública, sendo que no mesmo ano que foi editado o Decreto nº 4.536 o qual aprovou o Código de Contabilidade Brasileira.

No ano de 1946 foram criados o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), fortalecendo a categoria contábil no Brasil.

A norma legal nº 4.320 de 1964 veio para padronizar e dar alinhamento aos órgãos públicos, obrigando todos os entes públicos à elaboração dos balanços orçamentário, financeiro e patrimonial, além da demonstração das variações patrimoniais, entre outras obrigações impostas por esta Lei.

A Secretaria do Tesouro Nacional – STN, órgão que centraliza o sistema de contabilidade do Poder Executivo, surgiu no ano de 1986 e, no ano seguinte, foi criado o SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira, o qual surgiu para suprir o Governo Federal de um instrumento moderno e eficaz no controle e acompanhamento dos gastos públicos. Este sistema funciona até hoje e centraliza toda a parte contábil e financeira do governo federal, além da execução de outros controles (STN, 2012).

Com a publicação de Lei nº 8.666 de 21 de junho de 1993, conhecida como a lei das licitações, iniciou-se um novo marco no sistema de compras e vendas no setor público, padronizando um conjunto de leis para uma melhor aplicação dos recursos públicos.

A elaboração da Lei de Responsabilidade Fiscal no ano de 2000 estabeleceu as normas de gestão fiscal, forçando os administradores dos Órgãos Públicos a agirem com maior transparência com relação à gestão das contas públicas. Esta lei trouxe maior transparência em relação aos gastos governamentais, favorecendo a forma como se administra os dinheiros públicos.

De acordo com o Princípio da Legalidade, as atividades do administrador devem estar amparadas nos preceitos da lei e às exigências da sociedade, ou seja, enquanto no setor privado é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, no setor público somente pode ser efetuado aquilo que a lei autorize de forma expressa. (RONCALIO; BERBARD, 2008, p.04).

Verifica-se uma nítida distinção entre a contabilidade privada e pública. Segundo pensamento de Roncalio e Berbard (2008), a contabilidade governamental baseia-se em normas e leis, direcionando a forma como se deve contabilizar e controlar as arrecadações e os gastos públicos.

A STN, órgão responsável pela elaboração de normas das contas públicas, tomou frente ao processo de convergência e consolidação das contas públicas, sendo que atualmente é ela que realiza atualizações através da edição de normas e manuais com o intuito de informar e capacitar os gestores e contadores públicos, frente às mudanças, baseadas principalmente nas normas internacionais.

Percebe-se que após a edição da LRF poucas foram às alterações que ocorreram na contabilidade, porém, atualmente são muitas as transformações tanto no ramo privado, quanto no setor público, acadêmico e também social. Vê-se, com isso que as Instituições de Ensino Superior focam seus esforços para formar profissionais preparados para atuar na área contábil, com objetivos de pesquisa e inovação. Esse processo de modernização da contabilidade gerou inúmeras mudanças, especialmente por conta da maneira como os gestores públicos tomam suas decisões.

No ano de 2007 foi editada a Portaria da STN nº 136 que instala o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, fortalecendo o interesse dos órgãos públicos no processo de convergências aos padrões internacionais de contabilidade.

Em 2008, iniciou-se propriamente dito, o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NICASP, sendo também neste ano, através da Resolução do CFC nº 1.128 a 1.137 que se instituíram as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), além da 1ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP.

No ano de 2009 foi publicada a 2ª edição do MCASP e publicadas as Portarias Conjunta STN/SOF nº 002, Portaria STN 467, 751 e 759 que alteraram anexos da Lei 4.320/64.

A Portaria STN 751 de 16 de dezembro de 2009 tem como objetivo padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, orientando a gestão patrimonial, vendo como necessidade a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas e padronizadas com base em um Plano de Contas único para todos os entes da Federação.

O referido plano de contas passou a vigorar na data da sua publicação, tendo seus efeitos, no entanto, de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012 para União, Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios, revogando-se a Portaria STN nº467, de 6 de agosto de 2009 nos aspectos relacionados à publicação do Volume IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor.

No ano de 2010 foi publicada a 3ª edição do MCASP além de Portarias de que alteraram os anexos da Lei 4.320/64, tais como a Portaria Conjunta STN/SOF nº 4 e Portarias STN nº 664 e 665 que alterou anexos da referida Lei.

Em 2011 foi publicada a 4ª edição do MCASP, válido para até 2012, além da Resolução do CFC nº 1.366 que aprova a NBC T 16.11 que trata do Sistema de Informação de Custos no Setor Público, novidade para este setor, pois pouco se falava em controle de custos, embora a Lei 4.320/ 64 na sua versão original já mencionava algo neste sentido, como consta nos arts. 85 e 99 desta Lei.

A Portaria STN 406 de 20 de junho de 2011 revoga partes da Portaria 751/2009 e amplia o prazo para adequação dos procedimentos citados na referida portaria, de forma obrigatória a partir de 2012, pela União, Estados e Distrito Federal, e de 2013, pelos Municípios.

No ano de 2012 a STN reviu seus prazos e através da Portaria 437 de 12 de julho de 2012 tornou seus efeitos válidos a partir de 2013, revogando a Portaria 406/2011, ampliando, assim, novamente os prazos para adequações as novas normas.

No entanto, no dia 21 de dezembro de 2012, a Portaria 753, alterou o art. 8º da Portaria 437/2012, alterando assim novamente o prazo para a adequação as novas normas contábeis públicas:

Art. 8º As partes IV (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - PCASP) e V (Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - DCASP) deverão ser adotadas por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014.

(...) § 3º Cada ente da Federação divulgará, por meio do Poder Executivo, em meio eletrônico de acesso público e encaminhará à Secretaria do Tesouro Nacional e ao Tribunal de Contas ao qual esteja jurisdicionado, até o dia 31 de maio de 2013, cronograma de ações a adotar para o cumprimento do prazo fixado no caput.(STN, 2013).

Percebe-se certa complexidade em relação à adequação as novas normas de contabilidades aplicadas ao setor público, onde a própria STN que comanda toda a parte contábil do Governo Federal, se vê com dificuldades em atender as demandas de sistemas e de informações contábeis.

Está vigorando a 5ª edição do MCASP, publicado em 2012 com validade a partir de 2013, aplicada a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, onde se acredita ser um ano de grandes avanços em relação à padronização contábil pública internacional.

Como se percebe, muitas transformações ocorrem e fazem com que a sociedade busque desenvolver mecanismos para gerir o controle do poder público e a administração pública passou a ser conhecida como um processo de gerir a aplicação dos recursos públicos de forma correta, eficiente e eficaz.

No Quadro 1 é exposto um resumo dos principais acontecimentos relacionados à contabilidade pública no Brasil, tratando desde aspectos históricos como assuntos relacionados às normas de contabilidade pública, legislações e assuntos relacionados à Administração Pública Federal.

ANO	DESCRIÇÃO
1808	A primeira referência oficial à escrituração e relatórios contábeis nos órgãos públicos ocorreu no ano de 1808, elaborada pelo Príncipe Regente D. João VI.
1905	Foi criada a Fundação Visconde de Cairú, para homenagear o Prof. Visconde de Cairú, considerado o primeiro professor de contabilidade no Brasil e que influenciava as decisões do Príncipe Regente.
1922	O Decreto nº 15.783 instituiu o Regulamento Geral de Contabilidade Pública, no mesmo ano que foi editado o Decreto nº 4.536 que aprovou o Código de Contabilidade Brasileira.
1946	Criação do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade.
1964	Edição e publicação da Lei 4.320 que veio para padronizar e dar alinhamento aos órgãos públicos sobre as práticas contábeis adotadas.
1986	Criação da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, que veio para centralizar o sistema de contabilidade do Poder Executivo.
1987	Criação do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, que veio para suprir o Governo Federal de um instrumento moderno e eficaz no controle e acompanhamento dos gastos públicos.
1993	Edição e publicação da Lei 8.666, lei das licitações, onde se iniciou um novo marco no sistema de compras do setor público, padronizando um conjunto de leis para uma melhor aplicação dos recursos públicos.
2000	A elaboração da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101 estabeleceu as normas de gestão fiscal, forçando que os órgãos públicos agissem com maior transparência com relação à gestão de suas contas.
2007	Edição da Portaria da STN nº 136 que instala o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, fortalecendo o interesse dos órgãos públicos no processo de convergências aos padrões internacionais de contabilidade.
2008	Iniciou-se o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NICASP, pela Resolução CFC nº 1.128 a 1.137 instituindo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), além da 1ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público – MCASP.
2009	Publicação da 2ª edição do MCASP e publicadas as Portarias Conjunta STN/SOF nº 002, Portaria STN 467, 751 e 759 que alteram anexos da Lei 4.320/64.
2010	Publicação da 3ª edição do MCASP e publicações das Portarias Conjunta STN/SOF nº 4 e Portarias STN nº 664 e 665 que alteram anexos da Lei 4.320/64.
2011	Publicação da 4ª edição do MCASP, válido para até 2012, e a Resolução do CFC nº 1.366 aprovando a NBC T 16.11 (Sistema de Informação de Custos no Setor Público). A Portaria STN 406 revogam-se partes da Portaria 751/2009 e amplia o prazo para adequação dos procedimentos citados na referida portaria de forma obrigatória a partir de 2012, pela União, Estados e Distrito Federal, e de 2013, pelos Municípios.
2012	A STN reviu os prazos para adequação às novas normas e ampliou novamente o prazo para adequação, através da Portaria nº 753. Publicação da 5ª edição do MCASP, válido para 2013.

Quadro 1 – Principais acontecimentos da área contábil pública no Brasil.

Fonte: Elaboração Própria, com base nos autores e normas relativas.

No Quadro 1 apresenta-se a evolução histórica por ordem crescente de ano, iniciando no ano de 1808, onde foi encontrada a primeira referência oficial a escrituração e relatórios contábeis nos órgãos públicos, até o ano de 2012, onde a

Secretaria do Tesouro Nacional redefiniu os prazos para adequação dos órgãos públicos às normas contábeis.

Verificando o que foi disposto no quadro referido, percebe-se o quanto surgiram mudanças em relação a fatos ocorridos na Contabilidade Pública, sendo que a qualidade do ensino deve ser tida como objetivo para as instituições de ensino superior.

Sendo assim, às Normas Brasileiras de Contabilidade orientam a Contabilidade Pública e contribuem para que os atos e fatos contábeis sejam precisos, eficientes e claros.

2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO – NBCASP

Ao mencionar a evolução da contabilidade pública no Brasil não pode-se deixar de tratar sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às chamadas NBCASP.

Essas normas introduziram inovações para a contabilidade pública, tais como: previsão da depreciação, adoção do regime de competência para receitas e despesas, contabilização de bens de uso comum, relatórios do fluxo de caixa, ajuste a valor recuperável, abrangendo não apenas a execução dos orçamentos públicos, mas também, dando um enfoque patrimonial na contabilidade pública (DARÓS; PEREIRA, 2009).

As normas brasileiras de contabilidade (NBC) são consideradas de caráter obrigatório e a sua inobservância gera ao profissional contábil infração disciplinar sujeita às penalidades, conforme o que dispõe a Resolução CFC nº 751 de 1993 (CFC, 2012).

As normas brasileiras de contabilidade são divididas em normas técnicas (NBC-T) e profissionais (NBC-P) e através da Resolução nº 1.028/2005 do CFC as NBC-T foram alteradas incluindo especificações voltadas ao setor público, sendo criada a NBC-T 16, voltada para o âmbito governamental (CFC, 2012).

O CFC não mediu esforços quando o assunto foi convergência aos padrões internacionais de contabilidade e o setor público não foi esquecido, sendo foco de

trabalhos e normatizações, onde foram criadas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP.

Há uma ampla expectativa com relação à convergência às novas normas a serem adotadas, baseadas sobremaneira nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NICASP ou IPSAS – *International Public Sector Accounting*. Neste processo, uma das principais mudanças é o enfoque na contabilidade pública patrimonial, uma vez que é esse o objeto da contabilidade, pois o orçamento até então foi o foco principal de controle dentro da gestão pública (DARÓS; PEREIRA, 2009).

Segundo o sítio do IPSAS a conformidade com as normas internacionais garante que os relatórios financeiros de órgãos públicos transmitam o que é chamado uma visão “verdadeira e apropriada” da situação financeira. O *Public Sector Committee* (PSC) é o comitê que integra a *International Federation of Accountants* (IFAC) e orienta os procedimentos de auditoria, relatórios da administração, informações relacionadas aos contadores e gestores públicos e pesquisas educacionais. Söthe e Scarpin (2010) citam as orientações do IFAC:

Entre o conjunto de orientações apresentadas pelo Estatuto nº 14 do IFAC estão: a) avaliação ampla do contexto onde a contabilidade por competência pode acontecer; b) avaliação dos caminhos que poderão ser escolhidos pelas entidades para a sua implementação; c) identificação dos procedimentos para o reconhecimento e mensuração dos ativos, passivos, receitas e despesas (SÖTHE; SCARPIN, 2010, p. 5).

Outro ponto discutido no processo de convergência no setor público é a adoção do regime de competência, uma vez que este regime tem como foco a evidenciação do patrimônio.

A adoção do regime de competência, tanto para receitas como para despesas e o lançamento da depreciação para bens patrimoniais públicos são mudanças que sinalizam para uma gestão pública mais aguçada e eficiente, evidenciando a busca de maior controle de gestão em todos os fatos e atos que ocorrem nos entes públicos, independentemente de sua esfera.

O regime de caixa ainda vem sendo utilizado por quase todos os setores públicos, porém, muitos países vêm aderindo ao regime de competência. Mesmo assim nos países que adotaram o regime de competência a sua adoção ainda não é feita em todos os níveis do governo. (...) deve-se utilizar o regime de competência tanto nos relatórios contábeis quanto no orçamento (HERBEST, 2010, p. 3).

Para Christiaens (2004), a contabilidade patrimonial e não apenas orçamentária, como vinha sendo trabalhada nos órgãos públicos, em vez de ser um sistema de entrada de dados financeiros e orçamentários, visa medir as realizações econômicas e proporcionar uma ferramenta para que os gestores públicos e governo em geral aperfeiçoem a sua gestão financeira. Sendo possível, através de relatórios precisos, a utilização da depreciação como prática contábil, colaborando assim com a alocação dos custos de aquisição de bens de capital.

Alguns autores têm a impressão de que uma reforma da contabilidade governamental em direção à contabilidade patrimonial é um meio de se recuperar a legitimidade da contabilidade (CHRISTIAENS, 2004 *apud* Moraes e Neto, 2011).

Dees e Neelisse (2004) analisaram as particularidades de cinco países, considerados pioneiros com relação à adoção do regime de competência, tanto para receitas, como para despesas na contabilidade pública dos Estados Unidos da América (EUA), Nova Zelândia, Austrália, Reino Unido e Suécia.

Este estudo serviu para demonstrar, em parte, as perspectivas como os desafios que o novo modelo brasileiro de contabilidade pública está passando, salientando pontos que ainda não foram contemplados pelas NBCASP.

A adoção das NBCASP ocorreu de forma facultativa a partir de suas publicações no ano de 2008. Para os fatos ocorridos a partir de janeiro de 2010, a adoção dessas normas é obrigatória, no entanto, há casos em que legislações específicas orientam quando a adoção inicial das normas, onde os órgãos podem adotá-las a partir do prazo estabelecido pela legislação específica (VICENTE; MORAES; NETO, 2012).

Em 2011 a relação de normas brasileiras de contabilidade em vigor foi ampliada e criou-se a NBC T 16.11, onde trouxe um novo ponto a serem discutido na contabilidade pública, padronizando os conceitos, os objetos, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação de custos no setor público nas três esferas de governo, com sua adoção iniciada a partir de 1º de janeiro de 2012. (VICENTE, MORAES e NETO, 2012).

As NBCASP aprovadas em 2008 e 2011, através de resoluções do CFC, tratam de diversos pontos que vão desde a conceituação, objeto e campo de aplicação, até avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público.

O Quadro 2 reúne as 11 normas regulamentadas pelo CFC.

NORMA	RESOLUÇÃO	DESCRIÇÃO
NBC T 16.1	1.128/2008	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação.
NBC T 16.2	1.129/2008	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	1.130/2008	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	1.131/2008	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	1.132/2008	Registro Contábil
NBC T 16.6	1.133/2008	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	1.134/2008	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	1.135/2008	Controle Interno
NBC T 16.9	1.136/2008	Depreciação, Amortização e Exaustão.
NBC T 16.10	1.137/2008	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em entidades Públicas
NBC T 16.11	1.366/2011	Sistema de Informação de Custos no Setor Público

Quadro 2 – Relação de Resoluções do CFC sobre as NBCASP

Fonte: Elaboração própria, adaptado do CFC (2008).

O Quadro 2 evidencia a relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas, publicadas pelo CFC, tratando de diversos enfoques relacionados à contabilidade governamental.

Para Christiaens (2004) a contabilidade apenas “orçamentária”, até então utilizada pelos órgãos públicos, oferece pouco espaço para informações gerenciais ou de tomada de decisão e justifica a migração para a contabilidade com foco mais patrimonial.

2.4 NORMATIVAS DO ENSINO DA CONTABILIDADE PÚBLICA

2.4.1 No Âmbito Internacional

A economia mundial atingiu um patamar no processo de globalização e a formação de blocos econômicos mundiais foi o resultado desta evolução. As informações contábeis necessitavam ser adequadas a estas inovações, forçando, portanto, no surgimento de um processo de harmonização contábil, fazendo com que a contabilidade em nível mundial viesse a se compatibilizar com as normas internacionais de contabilidade (UNCTAD, 2012).

Por conta disso, profissionais capacitados e com conhecimentos internacionais relacionados à economia e contabilidade mundial passaram a ser vistos como essenciais para melhorar o fluxo de informações, diminuindo o tempo e o custo das negociações.

Conforme estudo de Pereira *et al.* (2005), no ano de 1982 foi criado o grupo de trabalho subordinado à Conferência das Nações Unidas para o Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) chamado de *International Standards of Accounting and*

Reporting (ISAR), com o intuito de estudar e debater sobre contabilidade, tratando assuntos como formação profissional e divulgação de informações contábeis.

No ano de 1999 o ISAR desenvolveu uma proposta de norma de qualificação para os contadores profissionais. Segundo Pereira *et al.* (2005), essa proposta tinha como objetivo servir de referência nas formações nacionais de contadores a fim de que permitisse que tais profissionais atendessem as exigências da economia globalizada, promovendo uma harmonização mundial, de modo que se preenchesse aos requisitos de qualificação profissional.

Segundo Pereira *et al.* (2005) a proposta tratava dos seguintes pontos: conhecimentos e aptidões gerais, programas de estudos detalhados para a formação profissional, exames profissionais, experiência prática, educação continuada e sistema de certificação. O ISAR deixa claro que a ideia principal é estabelecer critérios de parâmetro e não de se apresentar uma formação mundial igualitária, uma vez que cada país tem suas peculiaridades em relação à formação acadêmica e profissional.

Segundo Santos, Domingues e Ribeiro (2011, p. 2) “o processo de convergência internacional da contabilidade dirigido pelo International Accountant Standards Board (IASB) também justifica a adoção de um currículo internacional de contabilidade”, sendo que pela adoção das normas internacionais de contabilidade haverá necessidade ainda maior por profissionais capacitados, capazes de atender a demanda do mercado, em relação aos serviços de finanças e contabilidade.

Segundo Segantini *et al* (2010) o desenvolvimento de um currículo único e detalhado para a comunidade internacional teve a intenção de dispor de disciplinas técnicas específicas para que o profissional contábil pudesse atuar mundialmente.

A ONU/UNCTAD/ISAR, com vistas a atenuar as distinções de ensino da contabilidade mundial, instituiu um currículo para os cursos superiores em ciências contábeis, com o intuito de padronizar a formação dos profissionais da área contábil, para que, independente do país onde fossem trabalhar, pudessem compreender e atuar como profissionais capacitados.

No ano de 2003 o ISAR revisou o modelo de plano de estudo publicado no ano de 1999 - TD/B/COM.2/ISAR/6 – através do documento *Revised Model Accounting Curriculum* (MC), descrevendo de forma detalhada os conteúdos dos blocos de conhecimento propostos pelo grupo de trabalho ISAR (ERFURTH; DOMINGUES, 2008). Esses blocos estão evidenciados no Quadro 3.

1 – Conhecimento Administrativo e Organizacional	a) Economia; b) Métodos quantitativos e estatísticos para as empresas; c) Políticas empresariais, de estruturas organizacionais básicas, e comportamento organizacional; d) Funções e práticas administrativas, e gestão de operações; e) Marketing; f) Mercados internacionais.
2 – Tecnologia da Informação	a)Tecnologia de informação;
3 – Conhecimentos Contábeis, Financeiros e assuntos afins	* Curso básico de contabilidade, auditoria, tributação e assuntos afins. a) Contabilidade básica; b) Contabilidade financeira; c) Contabilidade financeira avançada; d) Contabilidade gerencial – conceitos básicos; e) Tributação; f) Sistemas de informações contábeis; g) Direito comercial e empresarial; h) Fundamentos sobre auditoria; i) Finanças empresariais e gestão financeira; j) Módulo sobre integração do conhecimento: <i>a capstone</i> .
4 – Conhecimento (avançado) em Contabilidade, Finanças e assuntos afins	a) Demonstrações financeiras avançadas e Contabilidade industrial; b) Contabilidade gerencial avançada; c) Tributação avançada; d) Direito empresarial avançado; e) Auditoria avançada; f) Finanças empresariais avançadas e Administração financeira; g) Estágio Contábil;

Quadro 3 - Blocos de conhecimento definidos pelo ISAR/UNCTAD
Fonte: adaptado de Segantini *et al.* (2010).

No pensamento de Magalhães e Andrade (2006) o International Accounting Standards Board - IASB, International Federation of Accountants - IFAC, International Organization of Securities Commissions - IOSCO, dentre outros estão estudando a formação dos contadores, uma vez que há uma maior preocupação com a harmonização e a convergência da contabilidade aos padrões internacionais.

Os autores salientam que a Organização das Nações Unidas/ONU, através dos setores UNCTAD/ISAR, está objetivando preservar as economias consideradas desfavorecidas, dedicando tempo para se trabalhar em uma formação contábil profissional capaz de atender as demandas internacionais.

Segantini *et al.* (2010) pensam que ao se criar uma referência na qualificação dos bacharéis em ciências contábeis em nível mundial, qualificando-os para melhor atender as economias globais, promoveria a tão citada harmonização contábil quanto à formação do profissional contábil. Sustentam que o ISAR propôs uma estrutura de currículo universal com o intuito de orientar as instituições de ensino superior na formação dos seus planos de ensino, favorecendo com isso a formação de profissionais mais capacitados aos padrões de contabilidade global.

2.4.2 Diretrizes Curriculares dos Cursos de Ciências Contábeis

A política governamental que, na última década, ampliou o acesso à graduação através da facilitação para a criação de novas instituições de ensino público e privada de nível superior, aumentando o número de vagas no acesso a essa educação trouxe muitos desafios, entre eles o que trata sobre as diretrizes curriculares de tais cursos (MEC, 2012).

As diretrizes curriculares no Brasil são base de apoio para que as Instituições de Ensino Superior possam definir as áreas de ensino a ser seguidas, partindo daí a composição de seus currículos e planos de ensino. Estas possuem certa autonomia para criar seus currículos e ementas, procurando basear-se nas diretrizes curriculares orientadas como base. Cada uma é capaz de gerir sua proposta pedagógica, sendo coerente e salutar que leve em conta os valores e cultura de cada região (MEC, 2012).

Segundo Erfurth e Domingues (2008, p. 2) “quanto maior for à similaridade entre as grades curriculares adotadas por certo país e as grades curriculares internacionais, tanto maior será a evidência de harmonização na educação”.

Para Segantini *et al.* (2010) a ideia de um currículo mínimo mundial para os cursos superiores em ciências contábeis é mais uma tentativa para que os futuros profissionais possam ter uma formação necessária e adequada, uniformizando a profissão, independentemente do País em que venham a se formar ou trabalhar.

Para Santos, Domingues e Ribeiro (2011), o modelo atual deixa margem para erros, possuindo pontos fortes e fracos. Com relação aos pontos fracos, citam que essa autonomia educacional em criar seus próprios currículos pode levar a problemas quanto à competência dos profissionais indicados para confeccionar a base curricular, salientando a responsabilidade de cada instituição.

O Ministério da Educação divulga em seu sítio, através do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), que existem cerca de 1100 cursos de Ciências Contábeis no Brasil.

Em face da grande quantidade de instituições, foi emitida através da Resolução CNE/CES nº 10 de 2004, diretrizes curriculares para os cursos de Graduação em Ciências Contábeis.

A Resolução CNE/CES nº 10 de 2004 trata das diretrizes curriculares nacionais para o curso de ciências contábeis, tendo como princípios para a formação

do profissional: habilidade e competências; componentes curriculares dos cursos; sistema de avaliação do estudante; temas relacionados ao estágio supervisionado; atividades complementares, tratando em seu artigo 3º, inciso I, que o futuro contabilista deva possuir condições de compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas, financeiras, tanto na esfera nacional como internacional, em todos os tipos de organizações.

Segundo Santos, Domingues e Ribeiro (2011) referida Resolução trouxe desafios às instituições de ensino superior no Brasil, uma vez que a formação do profissional da área contábil deverá abranger diversas áreas, inclusive no âmbito internacional, sem deixar de lado a qualidade do ensino.

No estudo de Capachi, *et al.* (2005), uma das críticas coletadas, tanto por parte dos professores quanto dos alunos, refere-se ao fato de que o ensino nas instituições de nível superior em ciências contábeis às disciplinas são muito teóricas, salientando a falta de aulas teórico-práticas.

Capachi *et al.* (2005, p. 12) demonstram preocupação com relação à formação dos profissionais: “a análise dos currículos evidenciou um número muito pequeno de disciplinas específicas da área, confirmando pesquisas realizadas pelos autores que vêm expondo a preocupação e a insatisfação de muitos alunos com relação à sua formação final”.

Verifica-se uma necessidade de aprimoramento em relação às práticas oferecidas nas IES no RS, sendo vista como uma falha apontada por alunos a falta de disciplinas mais práticas, que atendam aos anseios dos discentes e ofereçam inovações para os cursos superiores em ciências contábeis, sendo a profissão de contador imprescindível em diversos seguimentos do mercado nacional e internacional (CAPACHI *et al.*, 2005).

2.4.3 Proposta de Currículo de Ciências Contábeis do Conselho Federal de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no exercício de suas competências, emite resoluções que direcionam os profissionais e instituições de ensino na aplicação do que lhe foi imposto.

Em 2008 o CFC emitiu a proposta nacional de contabilidade para o curso de graduação em ciências contábeis no Brasil. Nesse documento destaca-se a proposta nacional da matriz curricular, objetivando diminuir os problemas que ocorrem nos mais de mil e cem cursos superiores em contabilidade existentes no Brasil (MEC, 2012).

Soares e Domingues (2010) tratam sobre este tema:

A lógica de criação de uma proposta de padronização da grade curricular do curso produz benefícios para alunos e docentes da área, pois busca diminuir a diferença existente na grade dos cursos das diferentes instituições. Entre outros benefícios dessa unificação proposta pelo CFC, incluem-se a maximização dos profissionais que o mercado necessita, a atualização do ensino de disciplinas emergentes no atual cenário econômico, como por exemplo, a contabilidade internacional, bem como a padronização e a consonância do curso advindas da CNE nº 10/04 (SOARES; DOMINGUES, 2010, p. 05).

Para tanto, o CFC, com a preocupação de formar profissionais capazes de satisfazer as exigências do mercado de trabalho, emitiu a proposta de currículo para o curso de Ciências Contábeis, com o intuito de padronizar o currículo dos cursos e atender as demandas da profissão.

A proposta do CFC com relação à disciplina de contabilidade pública traz temas sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal, com conteúdo programático sobre planejamento, Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA). A estrutura orçamentária, processo orçamentário e estágios da receita e despesa fazem parte do conteúdo da ementa referente a orçamento público.

Com relação a créditos adicionais o conteúdo programático da disciplina tratará de assuntos relacionados ao conceito, tipos e recursos para a abertura dos referidos créditos.

O patrimônio público será demonstrado a partir dos aspectos qualitativos e quantitativos e os tipos de bens públicos. Com relação ao plano de contas e escrituração contábil, os assuntos a serem abordados serão regimes contábeis, identificação dos grupos, sistemas de contas, mecanismos de contas e a contabilização de fatos típicos.

As demonstrações contábeis aplicadas na área pública têm importante papel no conteúdo programático, onde serão evidenciados aspectos relacionados à importância, finalidade, balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço

patrimonial, demonstração das variações patrimoniais, entre outros conteúdos relacionados.

O Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) faz parte do conteúdo programático disposto pelo CFC na disciplina de contabilidade pública das IES, mesmo sendo um sistema utilizado apenas pelos órgãos públicos na esfera federal.

O CFC preocupou-se em elaborar uma estrutura de conteúdos capaz de satisfazer pontos importantes relacionados à contabilidade e administração pública, em todas as esferas de governo, exemplo disso é a preocupação com conhecimentos relacionados ao SIAFI, mesmo sendo utilizado apenas por órgãos da administração pública federal.

O ementário e o conteúdo programático, disposto pelo CFC, para a disciplina de Contabilidade Pública nos Cursos de Ciências Contábeis, estão dispostos no Quadro 4.

EMENTA	CONTEÚDO PROGRAMÁTICO
Lei de Responsabilidade Fiscal	Introdução Planejamento (PPA, LDO e LOA) Responsabilidade Fiscal A reforma do Estado e a LRF Propósitos da LRF
Orçamento Público	Estrutura orçamentária (conceitos, sistema orçamentário brasileiro, princípios orçamentários, classificação orçamentária) Processo orçamentário (ciclo orçamentário) Estágios da receita e despesa pública
Créditos Adicionais	Conceito; Tipos; Recursos para abertura
Patrimônio Público	Conceito Tipos de bens públicos Aspectos qualitativos e quantitativos
Plano de Contas e Escrituração Contábil	Considerações introdutórias; Regimes Contábeis Identificação dos grupos; Sistema de contas (orçamentário, financeiro, patrimonial, compensação); Mecanismos de Contas; Função e funcionamento de contas; Contabilização de fatos típicos; Exemplos práticos
Demonstrações Contábeis na Área Pública	Conceito, importância, finalidade, principais contas componentes: balanço orçamentário, balanço financeiro e balanço patrimonial. Demonstração das variações patrimoniais: conceito, importância, finalidade, variações ativas e passivas, mutações ativas e passivas, principais contas componentes das variações.
Funções Básicas do SIAFI – Sistema Integrado de administração Financeira.	Conceito Concepção Estrutura

Quadro 4 – Ementário e conteúdo programático da disciplina de Contabilidade Pública, segundo a proposta nacional, do CFC.

Fonte: Proposta Nacional de Conteúdo para os Cursos de Graduação em Ciências Contábeis (CFC, 2008).

A proposta nacional de conteúdos da disciplina de Contabilidade Pública para os cursos de Ciências Contábeis, disposto pelo CFC veio para padronizar e aprimorar o estudo da contabilidade pública nas IES do Brasil.

O CFC editou a referida proposta com o intuito de disponibilizar uma ferramenta de apoio e orientação para as Instituições de Ensino Superior brasileiras, com a finalidade de padronizar e aprimorar os cursos de ciências contábeis oferecidos na Brasil.

O CFC editou a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, vindo de encontro com o que as IES já vinham trabalhando, nas diversas disciplinas ministradas.

A proposta foi dividida em três eixos temáticos, totalizando 3.000 horas/aulas, sendo destas 900 horas/aulas referente a conteúdo de formação básica, 1.680 horas/aulas de conteúdo de formação profissional e 420 horas/aulas de conteúdos teórico/prática, além das disciplinas eletivas ou optativas, abrindo mais oportunidades aos alunos deste curso.

Também na proposta curricular do CFC são indicadas as ementas, conteúdo programático, bibliografia, carga horária, disposições a cerca do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), estágios e atividades complementares, além dos objetivos a serem atingidos no decorrer do curso, tanto no modelo de Educação Presencial como Educação à Distância.

Segundo o CFC (2012) há diversas áreas de atuação para o profissional contábil, a Resolução CFC nº 560/83 trata bem disso, além de tratar dos cargos que podem ser exercidos por contadores:

Chefe, subchefe, diretor, responsável, encarregado, supervisor, superintendente, gerente, de todas as unidades administrativas onde se processem serviços contábeis. Quanto à titulação, poderá ser de contador, contador de custos, contador departamental, contador de filial, contador fazendário, contador fiscal, contador geral, contador industrial, contador patrimonial, **contador público**, contador revisor, contador seccional ou setorial, contadoria, técnico em contabilidade, departamento, setor, ou outros semelhantes. (grifo nosso) (RESOLUÇÃO CFC N. 560/83).

Segundo Ribeiro (2011), o CFC não apenas regula a profissão contábil, mas também se preocupa com a educação do profissional da área contábil, sendo o Exame de Suficiência, instituído em 1999, um requisito para a obtenção do registro de profissional contábil, porém, em 2004 o Exame foi suspenso sendo alegado que seria instituído por Resolução e que não teria força de lei.

No entanto, em 2010 o Presidente da República sancionou a Lei 12.249, onde, entre outras providências, deu poderes para que o CFC regulamentasse o Exame de Suficiência, sendo que, além da formação em Bacharel em Ciências Contábeis em curso reconhecido pelo MEC, à aprovação no referido exame é necessária para a obtenção do CRC (RIBEIRO, 2011).

Após a pesquisa sobre os assuntos propostos neste item a pesquisa foi remetida a arrolar os estudos relacionados que serão abordados no item 2.5 deste capítulo.

2.5 ESTUDOS RELACIONADOS SOBRE O TEMA DA PESQUISA

Na busca de estudos relacionados à disciplina de contabilidade pública, percebeu-se pouco interesse dos estudiosos sobre o assunto, estando os trabalhos existentes mais voltados à contabilidade pública como um todo, que proporciona um maior interesse na pesquisa especificamente da disciplina de contabilidade pública nas Instituições de Ensino Superior no Rio Grande do Sul.

A partir da busca realizada, elaborou-se o Quadro 5, no qual são relacionadas algumas das pesquisas realizadas sobre o tema.

Autor (s)	Ano da Publicação	Descrição
Soares e Domingues	2010	O ensino da contabilidade pública no Sistema Associação Catarinense das Fundações Educacionais (ACAFE) de Santa Catarina
Reis <i>et al.</i>	2007	Análise na contabilidade no setor público após a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal.
Roncalio e Bernard	2008	Um Modelo de Simulação para o Ensino de Contabilidade Pública no Brasil.
Ribeiro	2011	A percepção de profissionais atuantes em Contabilidade Pública sobre a Proposta Nacional de Conteúdos do CFC para a disciplina de Contabilidade Pública.
Aljarde e Julve	2011	Analísaram sobre o atual processo internacional de contabilidade no setor público nos países europeus, além de verificar as possíveis implicações que possam ocorrer na contabilidade pública da Espanha.
Silva, Offrede e Teixeira	2012	A percepção dos discentes em relação à disciplina de contabilidade pública

Quadro 5 - Resumo dos resultados das pesquisas realizadas sobre o tema.

Fonte: elaboração própria, baseada na pesquisa dos autores citados.

A partir dos estudos apresentados no Quadro 5, cabe fazer referência aos principais aspectos tratados nos mesmos, conforme descrições e análises que são apresentadas nos parágrafos seguintes, nesta seção.

Soares e Domingues (2010) tiveram como tema de pesquisa o ensino da contabilidade pública no Sistema Associação Catarinense das Fundações Educacionais (ACAFE) de Santa Catarina, onde foi realizada uma pesquisa descritiva com abordagem qualitativa e documental. Os autores enviaram e-mails aos coordenadores do curso de Ciências Contábeis no período da análise, solicitando o currículo e a ementa da disciplina de Contabilidade Pública.

Fizeram parte da análise 15 IES, sendo os currículos e ementas confrontadas com a proposta nacional do curso de ciências contábeis. Concluíram que a disciplina, por abranger vários aspectos normativos e legais, tinha a necessidade de rever alguns conteúdos e ressaltaram a importância do ensino sobre a contabilidade pública nas IES.

Para Reis *et al.* (2007), embora a contabilidade pública seja um ramo de extrema importância, a pesquisa realizada nesta área encontra-se em fase inicial, comparada a outras áreas da contabilidade.

(...) no ano de 2002 somente 3,51% do total de professores consultados mencionaram como área de atuação a Contabilidade Pública, sendo um pequeno índice quando comparado ao número de docentes que se dedicam à área de custos (28,07%) e Auditoria (10,53%). O pequeno número de docentes que se dedicam à Contabilidade Pública pode apresentar reflexos na área de pesquisa (REIS *et al.* 2007, p. 93).

Com relação à produção acadêmica, consta no trabalho de pesquisa de Reis *et al.* (2007) que de 316 textos acadêmicos, entre dissertações de mestrado e teses de doutorado, entre 1962 e 1999, apenas 10 apresentaram temas relacionados à Contabilidade Pública.

Os resultados foram que os alunos de contabilidade são mais estratégicos em comparação aos alunos de ciências, sendo que estes demonstram maior inclinação para abordagens mais aprofundadas dos assuntos, não havendo diferenças significativas entre os grupos pesquisados.

Roncalio e Bernard (2008) realizaram uma pesquisa com o seguinte título: Um Modelo de Simulação para o Ensino de Contabilidade Pública no Brasil. Neste trabalho os autores referenciaram sobre a utilização da simulação gerencial no ensino e na aprendizagem, sendo que esta simulação gerencial também é conhecida como “jogos de empresas”.

Os referidos autores utilizaram a metodologia descritiva-prescritiva, descrevendo um modelo de simulação a ser aplicado no ensino da disciplina de contabilidade pública, e sugeriram a utilização do modelo para o ensino e capacitação gerencial dos gestores públicos. Concluíram a pesquisa considerando que a metodologia de simulação gerencial é uma ferramenta hábil no ensino da contabilidade pública nas IES analisadas e enfatizaram a importância das informações geradas pela contabilidade pública ao gestor de Estado ou Município.

No estudo de Reis *et al.*(2007) foi realizada uma análise na contabilidade no setor público após a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal. O presente estudo analisa a distribuição geográfica, a temática e a evolução da produção dos pesquisadores nacionais que abordaram assuntos relativos à Contabilidade do Setor Público. Os autores concluíram que há uma baixa relação entre os trabalhos publicados sobre a área pública, sendo apresentado que apenas 2,7% dos trabalhos publicados se referem à área pública, sendo considerado pelos autores um número muito baixo.

O estudo que mais se aproximou desta proposta de pesquisa foi o de Ribeiro (2011), o qual se propôs a verificar a percepção de profissionais atuantes em Contabilidade Pública sobre a Proposta Nacional de Conteúdos do CFC para a disciplina de Contabilidade Pública.

A autora realizou uma análise com foco na formação profissional, através de um questionário autoaplicável, no qual 156 profissionais participaram da pesquisa, quando da realização de dois eventos sobre contabilidade pública nos Estados do Rio de Janeiro e Minas Gerais, no ano de 2010.

Como resultado, a autora apurou que 52% dos profissionais acreditavam que o conteúdo proposto pelo CFC é suficiente para compor a referida disciplina, 35% acreditam completamente nessa assertiva. No entanto, 52% dos que responderam a pesquisa acreditam que faltam detalhes a serem ajustados nos conteúdos mínimos e que há uma necessidade de revisar o currículo.

Alijarde e Julve (2011) realizaram trabalho sobre o atual processo internacional de contabilidade no setor público nos países europeus, tendo apresentado as normas internacionais de contabilidade como um ponto forte na harmonização da contabilidade internacional, além de terem verificado as possíveis implicações que possam ocorrer na contabilidade pública da Espanha.

Os autores salientam que a gestão da contabilidade pública tem girado em torno de dois paradigmas – a teoria da nova gestão pública e os princípios da boa governança nas entidades públicas – se tornando base para algumas mudanças.

Alijarde e Julve (2011) concluem que apesar das orientações da reforma contábil ser muito semelhantes com as normas empresariais, a evolução dos sistemas de desenvolvimento da contabilidade pública aparece um pouco diferente das orientações da relatoria do Conselho da Europa, sendo que a maioria dos países passou de uma contabilidade meramente orçamentária para uma contabilidade mais informativa, com as informações financeiras ganhando mais atenção.

Segundo os autores, enquanto em alguns países é utilizado um sistema de contabilidade único, abarcando informações orçamentárias e financeiras, outros países ainda insistem em tratar apenas do sistema orçamentário. Reino Unido, Finlândia, Holanda e Suécia já estão adotando o regime de competência nos entes públicos. Todavia, países como Austrália, República Checa, Luxemburgo e Turquia, ainda utilizam apenas o sistema de caixa, não seguindo as orientações pertinentes.

Silva, Offrede e Teixeira (2012) objetivaram pesquisar a percepção dos discentes em relação à disciplina de contabilidade pública. Foram coletados dados referentes à percepção dos alunos graduandos nos últimos períodos dos cursos de ciências contábeis do Rio de Janeiro através de uma pesquisa exploratória, bibliográfica e documental, realizada por meio de aplicação de um questionário a estes.

Após análise dos dados constataram que há grande interesse pelos alunos em dar continuidade na área pública, porém, sentem um despreparo para a efetiva atuação, em especial por conta da pouca quantidade de disciplinas relacionadas à contabilidade governamental, normalmente apenas uma disciplina é oferecida.

Como conclusão, verificaram que o Brasil está mais avançado que a Argentina em relação às similaridades nas áreas de conhecimento sobre gestão e administração das atividades, contabilidade gerencial, contabilidade básica e estágio, sendo que após a aplicação de técnicas estatísticas, verificaram que não existe diferença significativa de similaridade dos currículos do ensino superior em ciências contábeis nestes dois países.

Ribeiro (2011) aborda em sua pesquisa sobre as diretrizes curriculares para o curso de Ciências Contábeis, onde focou o trabalho do Conselho Federal de

Contabilidade, que vem trabalhando e orientando as Instituições de Ensino Superior com relação ao conteúdo programático para o curso:

“a preocupação do Conselho com a formação básica do profissional continuou e com objetivo de assegurar os conteúdos mínimos para as disciplinas de contabilidade elaborou o projeto de Diretrizes Curriculares para o curso de Ciências Contábeis.” (RIBEIRO, pg. 54, 2011).

Com a apresentação das principais pesquisas precedentes sobre o tema, conclui-se a revisão teórica e de literatura inerente ao tema objeto desta dissertação. No próximo capítulo, são apresentados os aspectos metodológicos que nortearam a pesquisa empírica realizada.

3 METODOLOGIA

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Para Marconi e Lakatos (2011, p.44), “não há ciência sem o emprego do método científico”, e sendo assim, o método deve estar sempre explícito em uma pesquisa científica. Uma vez identificado o método a serem aplicado, os procedimentos científicos são conduzidos ao alcance dos objetivos, facilitando a apresentação do problema e a comprovação das hipóteses.

Segundo Köche (2009, p. 29), “o conhecimento científico é um produto resultante da investigação científica”.

O conhecimento surge com o fato do homem não ser apenas plateia dos acontecimentos e sim fazer parte do espetáculo. O homem é impulsionado pela necessidade de compreensão dos acontecimentos a cerca da evolução da ciência (KÖCHE, 2009, p. 29).

A partir destes conceitos e quanto a seus fins, o presente estudo pode ser caracterizado como uma pesquisa descritiva. Quanto aos meios de obtenção das evidências, a pesquisa tem natureza documental, pois teve como fonte de dados os conteúdos programáticos e as ementas da disciplina de contabilidade pública, divulgadas pelas Instituições de Ensino Superior do RS, dos cursos de graduação de Ciências Contábeis, na modalidade presencial.

No que se refere à análise dos dados, a pesquisa se reveste predominantemente de características quantitativas, pelo emprego de técnicas de análise estatísticas. Mesmo assim, os aspectos qualitativos se tornam presentes nas análises realizadas.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população inicial constitui-se das Instituições de Ensino Superior existentes no Rio Grande do Sul e que oferecem o curso de graduação em Ciências Contábeis, na modalidade presencial e que estivessem em atividade e cadastradas no MEC no período da pesquisa, ou seja, o ano de 2012. Foram encontrados 83 cursos, divididos em 55 instituições de ensino superior no Estado. A pesquisa foi focada na disciplina de Contabilidade Pública que as IES oferecem em seus cursos.

A amostra foi definida pela acessibilidade aos dados. Primeiramente, buscaram-se nas páginas *web* das IES as ementas, as grades curriculares e os Projetos Politico-pedagógicos. Quando estas informações não estavam disponíveis nas páginas *web*, procedeu-se no envio de *e-mail* ao coordenador e/ou professor da disciplina solicitando os dados.

Dentre a totalidade de IES foi considerada uma amostra, que é parte da população selecionada para a análise dos dados, que atendessem ao seguinte critério: as instituições que disponibilizam em seus sítios ou enviaram por meio de correio eletrônico os conteúdos programáticos e as ementas da disciplina de Contabilidade Pública.

Das 55 IES pesquisadas foram desconsideradas duas (2) por não possuírem mais o curso, mesmo que ainda estivessem registradas no MEC, e outras duas (2), que informaram que o curso é recente, estando ainda nos dois primeiros semestres, não contemplando a disciplina de Contabilidade Pública até o momento. Das 51 IES restantes, foi possível obter informações de 28 Instituições de Ensino Superior.

Sendo assim, fazem parte da amostra final 28 IES das 55 existentes cadastradas no MEC, das quais foram completamente analisados os currículos e conteúdos programáticos da disciplina de Contabilidade Pública, objeto desta pesquisa, conforme apresentado na tabela 1.

Tabela 1 – População e Amostra Preliminar e Final do Estudo

População e Amostra do Estudo				
Total de IES	Total Cursos	Cursos recentes e/ou extintos	Cursos com conteúdos não disponibilizados	Amostra Final
55	83	4	23	28

Fonte: Elaboração Própria, dados da pesquisa.

Também foram levantados dados referentes à Organização Acadêmica, e Categoria Acadêmica das IES. A caracterização da amostra, segundo a organização acadêmica das IES (Faculdades ou Universidades e Centros Universitários) e conforme a categoria acadêmica das instituições (pública ou privada) esta apresentada na Tabela 2.

Tabela 2 - Caracterização da amostra conforme a organização e categoria acadêmica

Categoria / Organização	Faculdades	Universidades e Centros Universit.	Total
Pública	-	3	3
Privada	17	8	25
Total	17	11	28

Fonte: Elaboração Própria, dados da pesquisa.

A partir da Tabela 2, observa-se que em relação organização acadêmica, 61% das IES da amostra são classificadas como Faculdades, enquanto que 39% das instituições pesquisadas são Universidades e Centros Universitários.

Com relação à categoria acadêmica das faculdades (pública ou privada) 100% são de categoria privada, ou seja, as 17; as universidades e centros universitários públicos, totalizando 3 IES representam 27% da amostra, enquanto que as demais 8 instituições são privadas, representando 73% desta categoria.

3.3 COLETA, TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Para entender a relação existente o conteúdo programático proposto pelo CFC, os previstos nas NBCASP e o efetivamente aplicado pelas IES, foram coletados dados junto às Instituições de Ensino de modo que se pudesse fazer o confronto entre estes e posterior análise. Tais dados não foram escolhidos por amostragem, mas sim, pela disposição destes nos sítios das IES e por meio envio por correio eletrônico pelos professores e/ou coordenadores dos cursos, e em alguns casos fez-se necessário o contato telefônico com estes.

Num primeiro momento realizou-se uma comparação geral dos conteúdos programáticos e ementas da disciplina com a proposta nacional curricular dos cursos de Ciências Contábeis, baseando-se nas orientações propostas pelo MEC e pelo CFC e um comparativo com o que dispõe as NBCASP.

Cabe salientar que a intenção principal da pesquisa foi a de obter a maior quantidade de dados possíveis, de modo que pudesse retratar ao máximo a cientificidade do estudo.

Foram então adotados os seguintes critérios de análise de dados:

1- Primeiramente observou-se se nos currículos disponíveis para análise era ofertada a disciplina de contabilidade pública, visto tratar-se de disciplina obrigatória.
2 - Posteriormente procurou-se constatar a nomenclatura desta disciplina, aceitando-se, para tanto, as que possuíssem nomenclatura idêntica ou que atendessem ao disposto no conteúdo programático. Assim, foram consideradas, além de Contabilidade Pública, as disciplinas com as seguintes identificações:

- a) Contabilidade Governamental;
- b) Contabilidade e Orçamento Público; e

c) Orçamento e Contabilidade Pública.

3 – Com relação ao percentual de concordância dos conteúdos programáticos descritos nos cursos ofertados pelas IES e os sugeridos/previstos pelo CFC e pelas NBCASP, os dados foram organizados e tabulados em planilhas, sendo, para tanto, utilizados os seguintes critérios:

- a) Em relação ao prescrito pelo CFC são indicados 7 itens a serem seguidos nos conteúdos programáticos e ementas da disciplina analisada das IES, conforme apresentado no quadro 5, de modo que fosse possível realizar o confronto entre estes e aquele;
- b) No que dispõe as NBCASP, são comparadas as 11 normas vigentes, as quais constam no quadro 2, com o que dispõe o conteúdo programático e ementa da disciplina analisada.

4 – Na sequência, analisou-se o semestre em que era oferecida a disciplina e sua carga horária, sendo os dados também organizados e tabulados em planilhas.

5 - O fator regional também foi levado em consideração, sendo realizada análise sobre a variação de atendimento às proposições em razão da região geográfica em que se encontrava instalada a IES. Foram comparados os dados obtidos na região metropolitana com os do interior do Estado.

6 – Verificou-se, também, a eventual existência de exigência ou não quanto a pré-requisitos para as disciplinas de Contabilidade Pública.

7 – Procurou-se avaliar os diferentes níveis de aderência em relação a cada item descrito na disciplina do curso e os constantes nas NBCASP e os sugeridos pelo currículo do CFC.

CONHECIMENTOS REQUERIDOS PELA PROPOSTA NACIONAL DE CONTEÚDO PARA O CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO CFC	PONTUAÇÃO
1 - Lei de Responsabilidade Fiscal	1
2 - Orçamento Público	1
3 - Créditos Adicionais	1
4 - Patrimônio Público	1
5 - Plano de Contas e Escrituração Contábil	1
6 - Demonstrações Contábeis na Área Pública	1
7 - Funções Básicas do Siafi – Sistema Integrado de administração Financeira.	1
SOMA DE PONTOS (a)	7
TOTAL DE ITENS AVALIADOS (b)	7
PERCENTUAL DE CONFORMIDADE (a) ÷ (b)	100%

Quadro 6 – Conformidade normativa do currículo do CFC

Fonte: Elaboração Própria.

No Quadro 6 são enumeradas as principais sugestões da proposta de conteúdo programático do CFC que foram analisadas e a pontuação atribuída para cada item.

Para quantificar os níveis de aderência à proposta do CFC estipulou-se um ponto para cada um dos 7 itens que foram analisados, sendo que a IES que atendesse a integralidade destes alcançaria um percentual de 100% na análise. O percentual de atendimento parcial foi calculado proporcionalmente ao número de itens atendidos em relação ao total dos exigidos.

Para avaliar como estavam previstos nas ementas e caracterizações da disciplina de contabilidade públicas das IES, utilizou-se por base o conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

No Quadro 7 são enumeradas as 11 normas públicas vigentes, ora analisadas. Estipulou-se um ponto para cada norma atendida, sendo que a IES que observasse a totalidade das normas obteria o percentual de 100% de aderência.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO INSTITUÍDAS PELAS RESOLUÇÕES 1.128/08 A 1.137/08 E 1.366/11 DO CFC		PONTUAÇÃO
NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	1
NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis	1
NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o enfoque Contábil	1
NBC T 16.4	Transações no Setor Público	1
NBC T 16.5	Registro Contábil	1
NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis	1
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	1
NBC T 16.8	Controle Interno	1
NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão	1
NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades Públicas	1
NBC T 16.11	Sistemas de Informação de Custos no Setor Público	1
SOMA DE PONTOS (a)		11
TOTAL DE ITENS AVALIADOS (b)		11
PERCENTUAL DE CONFORMIDADE (a) ÷ (b)		100%

Quadro 7 – Conformidade Normativa com as NBCASP

Fonte: Elaboração Própria.

De acordo com o que foi proposto, após o cálculo da pontuação de cada item, foram analisadas as informações pertinentes ao estudo.

Inicialmente realizou-se uma análise descritiva das informações com base em dados simples de estatística descritiva, e para tanto os resultados foram dispostos e tabelas e gráficos para a descrição e análise de seu conteúdo.

Procedeu-se basicamente na análise geral da aderência média geral dos conteúdos programáticos em relação à proposta do CFC para o ensino da Contabilidade Pública e o conteúdo das NBCASP.

Na sequência, em seções distintas aprofundaram-se as análises, avaliando nas Instituições que compõem a amostra:

- A relação da carga horária disponível para a disciplina de contabilidade pública e os níveis de aderência à proposta CFC e às NBCASP;
- Os níveis de aderência referidos comparados à região geográfica das IES no Estado do RS;
- Os níveis de aderência da disciplina de contabilidade pública com relação à obrigatoriedade de pré-requisito ou não para a disciplina;
- A aderência dos conteúdos programáticos da disciplina de contabilidade pública com relação à organização e categoria acadêmica das IES quando comparado às exigências de currículo do CFC e as disposições das NBCASP;
- A aderência dos conteúdos programáticos da disciplina de contabilidade pública relacionados ao semestre em que a disciplina está sendo ofertada.

Estas análises de diferentes níveis de conformidade se realizaram com base nas diferenças de médias, avaliadas por meio da Análise de Variância (Anova - Fator Único).

Para Devore (2006), quando há a necessidade de se efetuar uma pesquisa para comparar três ou mais bases de dados, a Análise de Variância: Anova Fator Único pode ser utilizada. Esta análise testa a hipótese de que cada amostra é tirada da mesma distribuição de probabilidade de base contra a hipótese alternativa de que as distribuições de probabilidade de base não são as mesmas para todas as amostras.

O autor citado define ANOVA como sendo um teste que considera um conjunto de procedimentos estatísticos para a análise de respostas quantitativas de unidades. A Análise de Variância: Anova Fator Único é utilizada para comparar as médias aritméticas dos grupos, com o objetivo de analisar diferenças entre as médias aritméticas dos grupos e não entre as variâncias dos mesmos.

Na realização das análises de diferenças de médias, utilizou-se como padrão um intervalo de confiança de 95% (Significância de 0,05). Quando empregados intervalos distintos a este, houve a devida explicação nas análises.

Em determinadas situações, complementou-se as análises buscando correlações entre variáveis, sendo que para tanto, calculou-se o coeficiente de correlação de Pearson.

Para concluir o estudo, procedeu-se numa análise descritiva geral dos itens com maior e menor nível de conformidade em relação ao que propõe o CFC e às NBCASP, sendo esta análise apoiada em gráficos comparativos.

3.4 LIMITAÇÃO DO ESTUDO E DO MÉTODO.

Como limitações do estudo podem-se referir à restrição em relação à amostra, visto que foram coletados dados das instituições apenas no RS, compreendendo as disciplinas de contabilidade pública dessas entidades. Diante dessas características foi realizado um estudo por meio de pesquisa documental das ementas e dos conteúdos programáticos da disciplina de contabilidade pública das IES do RS.

Outra limitação a ser considerada consiste em que um número considerável de instituições não divulga o conteúdo programático das suas disciplinas em seus *sites*, dificultando o acesso aos dados. Esta questão limitou a amostra estudada por meio do critério de acessibilidade dos dados, o que impediu que se obtivessem mais informações, resultando em uma amostra de menos robustez, embora representativa na população.

Também pode ser mencionada uma limitação observada é em relação à nomenclatura da disciplina ofertada pelas instituições. Neste caso foi estabelecido o critério aceitando as seguintes designações: contabilidade governamental, contabilidade e orçamento público e orçamento e contabilidade pública.

Os métodos de análise utilizados também possuem algumas limitações. Na análise descritiva está sempre presente o viés do pesquisador, situação que pode ser objeto de discordância quando observada por terceiros. Contudo, estas questões são inerentes à pesquisa social e não invalidam as conclusões obtidas.

A comparação de médias por meio de Análise de Variância, com utilização da ANOVA: Fator único possibilita avaliar se há diferenças entre duas médias analisadas, mas não permite estabelecer uma situação de causa e efeito. Contudo, não era este o objetivo do estudo, e sim descrever e analisar uma situação proposta

a partir da problemática estabelecida. Sendo assim, as limitações inerentes ao método devem ser consideradas, sem que os resultados obtidos percam robustez ou validade, no contexto em que se originaram.

Por fim, mesmo que não se possam generalizar os resultados obtidos para outras populações ou amostras, os achados deste estudo podem ser considerados consistentes na sua extensão e qualidade.

Concluído o capítulo inerente à metodologia empregada no estudo, segue o trabalho com a apresentação das análises de resultados da pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O presente capítulo está dedicado às análises dos dados da pesquisa, ou seja, nele são discutidos os aspectos dos conteúdos programáticos e ementas da disciplina de Contabilidade Pública oferecidas pelas IES analisadas.

Na seção que segue, apresenta-se uma análise geral dos níveis de aderência média dos conteúdos programáticos da disciplina de contabilidade pública nas IES analisadas, em comparação ao proposto pelo CFC e às NBCASP. Nas seções seguintes aprofundam-se as análises, avaliando os níveis de aderência em comparação à carga horária disponível, região de localização da IES, exigência (ou não) de pré-requisito, semestre em que a disciplina de contabilidade pública é ministrada, bem como a organização e categoria acadêmica das IES.

Por fim, apresenta-se uma análise geral dos itens com maior e menor nível de conformidade em relação ao que propõe o CFC e às NBCASP. Na seção que segue iniciam-se as análises de dados, conforme seqüência já referida.

4.1 ANÁLISE GERAL DE ADERÊNCIA DA DISCIPLINA DE CONTABILIDADE PÚBLICA NAS IES PESQUISADAS EM RELAÇÃO À PROPOSTA CFC E A OBSERVÂNCIA DOS CONHECIMENTOS CONTIDOS NAS NBCASP

Uma vez tabulados os dados e determinados os pontos atribuídos a cada um dos itens, conforme explicado no Capítulo 3 pôde-se avaliar a aderência média geral dos conteúdos programáticos em relação à proposta do CFC para o ensino da Contabilidade Pública e o conteúdo das NBCASP.

Num primeiro momento examinou-se o nível de aderência geral nas IES estudadas em relação à proposta CFC e as NBCASP, conforme dados apresentados na Tabela 3. Com base nos dados desta tabela, observa-se que o nível médio de atendimento á proposta curricular do CFC para o ensino da Contabilidade Pública é de 79,08% (0,7908), ou seja, não há atendimento integral da proposição e há significativa disparidade nos níveis observados.

Com base na Tabela 3, observa-se nas ementas e caracterizações da disciplina de Contabilidade Pública de 4 (quatro) instituições ter havido o atendimento integral da proposta CFC. Em contrapartida, observa-se um nível de

aderência muito inferior a esta proposta em 7 (sete) IES, que atingiram apenas 57,14% dos itens propostos pelo CFC para o ensino da disciplina. Estes níveis de aderência e a variabilidade dos mesmos podem ser também visualizados com base no gráfico apresentado na Figura 1.

Tabela 3 – Relação de IES e o respectivo índice individual e a média geral de aderência à proposta CFC e o disposto nas NBCASP

IES/SIGLA	CFC	NBCASP
CESUCA	0,7143	0,6364
ESADE	1,0000	0,6364
FACCAT	0,8571	0,6364
FUNDASUL	0,8571	0,7273
FACENP	0,5714	0,4545
FACOS	0,8571	0,7273
FACSALLE	0,8571	0,4545
FAI	1,0000	1,0000
FAISA	0,5714	0,7273
FAPA	0,8571	0,8182
FATO	0,8571	0,8182
FDA	0,8571	0,8182
FDB	0,5714	1,0000
FEMA	1,0000	0,6364
FSG	1,0000	1,0000
FURG	0,8571	0,8182
IESA	0,8571	0,7273
IPA	0,8571	0,6364
SJT	0,7143	0,8182
UCS	0,5714	0,7273
UFRGS	0,5714	0,5455
UFSM	0,8571	0,7273
ULBRA	0,5714	0,5455
UNIFRA	0,5714	0,5455
UNISINOS	0,8571	0,7273
UNIVATES	0,7143	0,6364
UPF	0,8571	1,0000
URI	0,8571	0,7273
Média	0,7908	0,7240

Fonte: Elaboração Própria

Também com base nos dados da Tabela 3, pode-se observar como está previsto nas caracterizações das disciplinas de Contabilidade Pública das IES estudadas o ensino das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, às denominadas NBCASP. Observa-se que a média de aderência a estes conteúdos é de 72,4%, e a exemplo do que se observa em relação aos conteúdos

previstos na proposta do CFC, não há atendimento integral das NBCASP e há significativa heterogeneidade nos níveis observados.

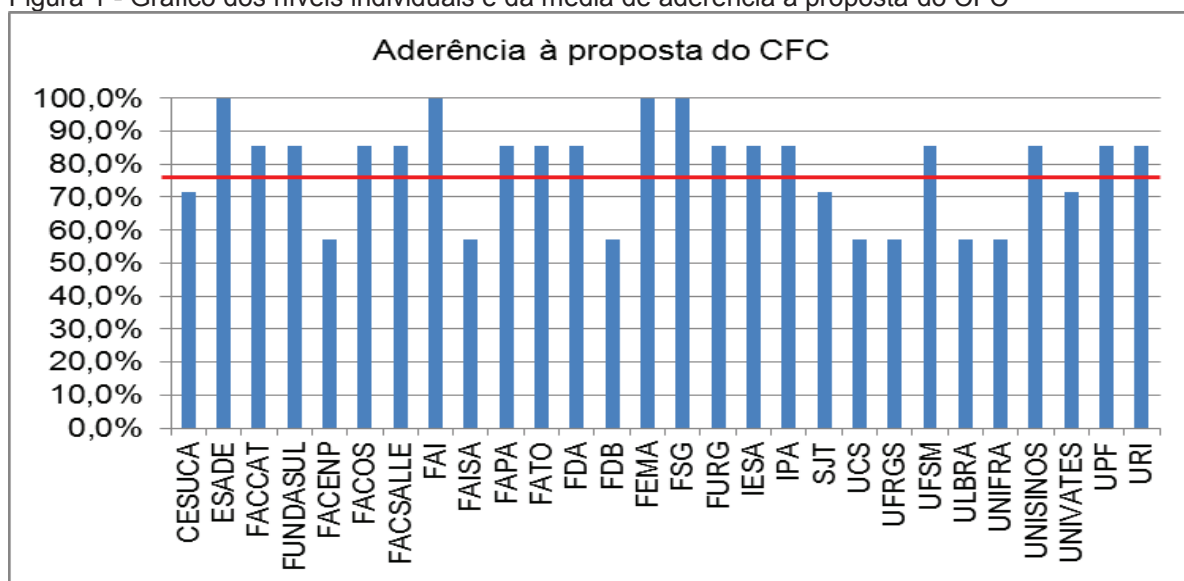
Ainda com base nos dados da Tabela 3, pode-se observar que nas ementas e caracterizações da disciplina de Contabilidade Pública de 3 (três) instituições, houve o atendimento integral dos conteúdos das NBCASP.

Foi possível observar também, que nas ementas e caracterizações da disciplina de Contabilidade Pública de 3 (três) instituições, houve o atendimento integral dos conteúdos das NBCASP. Contudo, observa-se um nível muito inferior de atendimento destes conteúdos em 2 (duas) IES que atingiram apenas 45,45% (0,4545) das NBCASP nas suas propostas para o ensino da disciplina de Contabilidade Pública. Estes níveis de aderência e a variabilidade dos mesmos podem ser também visualizados com base no gráfico apresentado na Figura 2.

Seguindo esta análise inicial, com base nos dados da Figura 1, pode-se observar que a reta horizontal representa a média de aderência dos conteúdos previstos na disciplina de Contabilidade Pública das IES estudadas em relação à proposta do CFC.

Verifica-se no gráfico da Figura 1, que 18 (dezoito) IES da amostra possuem um nível de aderência às recomendações do currículo do CFC com níveis acima da média geral de 79,08%. Nas demais 10 (dez) instituições observam-se níveis de aderência inferiores a esta média geral. Verifica-se assim, que na maioria das IES estudadas há uma aderência superior a 80% em relação às recomendações do CFC ao que propõe os conteúdos a serem ministrados no ensino da disciplina.

Figura 1 - Gráfico dos níveis individuais e da média de aderência à proposta do CFC

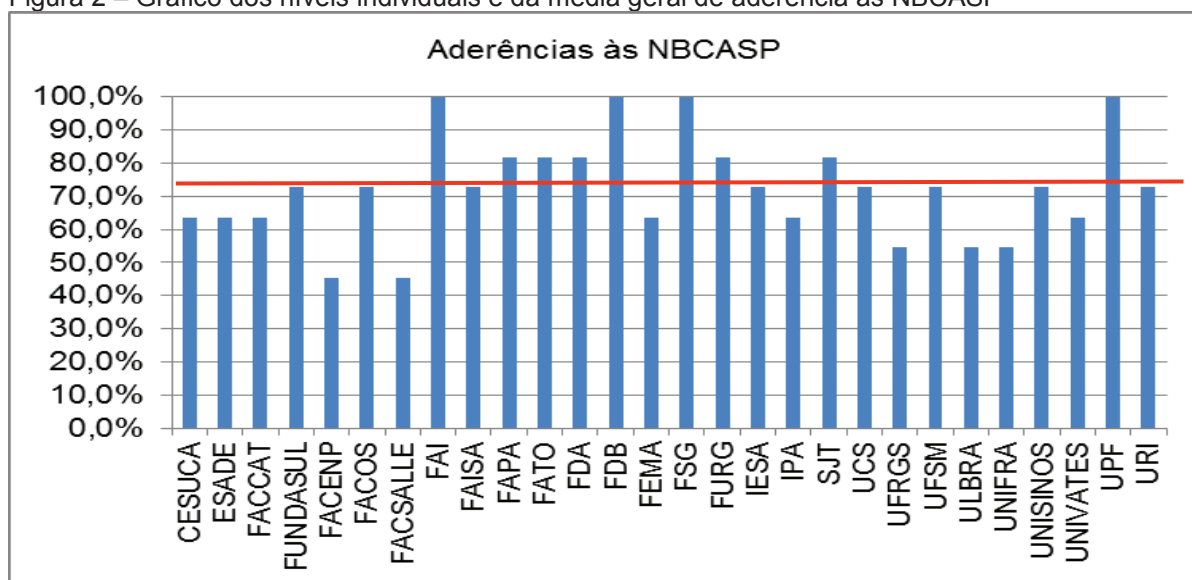


Fonte: Elaboração Própria

Seguindo na análise descritiva inicial, pode-se observar no gráfico da Figura 2, a média geral e a distribuição dos níveis de aderência dos conteúdos previstos nas ementas e caracterizações da disciplina de Contabilidade Pública das IES pesquisadas em relação aos componentes das NBCASP.

A partir da Figura 2 visualiza-se na reta horizontal o nível médio de aderência dos conteúdos previstos na disciplina de Contabilidade Pública das IES estudadas, em relação ao que está previsto nas NBCASP. Verifica-se que em apenas 9 (nove) instituições da amostra pesquisada consta um nível superior à média de 72,40% de conteúdos que englobam as NBCASP, sendo que nestes casos, o atendimento destes conteúdos é superior a 80%.

Figura 2 – Gráfico dos níveis individuais e da média geral de aderência às NBCASP



Fonte: Elaboração Própria

Observa-se ainda que em 19 (dezenove) IES os conteúdos inerentes às NBCASP mostram-se presentes em níveis inferiores a esta média geral de 72,40% de aderência. No gráfico, fica evidente que em duas instituições apenas 45,45% dos conhecimentos relativos às NBCASP se mostram presentes nos conteúdos relativos ao ensino de contabilidade pública.

Os resultados até aqui analisados refletem uma situação que merece uma reflexão mais aprofundada. Sabe-se que a Contabilidade Pública, por si só tem um nível de complexidade significativo, e que talvez merecesse maior espaço na carga horária dos cursos de ciências contábeis, para que se pudessem formar profissionais mais capacitados para atuar nesta. Contudo, quando conhecimentos indispensáveis à formação profissional, como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao

Setor Público, sequer são previstos nas ementas e conteúdos das disciplinas específicas, em níveis minimamente satisfatórios, cabe indagar se realmente se estará formando um profissional apto a esta área da profissão contábil.

Sabe-se que a simples inclusão de conteúdos em uma ementa de disciplina pode não garantir o seu efetivo ensino ou mesmo a eficácia de aprendizagem, mas a não inclusão destes conteúdos é ainda mais grave. Cabe referir que esta situação se aplica também aos conteúdos de Contabilidade Pública previstos na proposta do CFC, que também não estão previstos em níveis ao menos satisfatórios em grande parte das IES pesquisadas.

Para complementar a análise inicial desta seção, apresenta-se na Tabela 4 a estatística descritiva dos níveis de aderência dos conteúdos previstos na caracterização das disciplinas de Contabilidade Pública das IES pesquisadas, em relação ao que propõe o CFC e o que está contido nas NBCASP.

Com base nos dados da Tabela 4, observam-se as medidas de estatística descritiva da amostra pesquisada. Além dos níveis médios de aderência, já analisados anteriormente, cabe destacar novamente os níveis mínimos e máximos observados e por consequência, os intervalos que os distanciam.

Tabela 4 – Estatística descritiva das variáveis.

Estatística Descritiva	CFC	NBCASP
Média	0,7908	0,7240
Erro padrão	0,0280	0,0290
Mediana	0,8571	0,7273
Modo	0,8571	0,7273
Desvio padrão	0,1480	0,1535
Variância da amostra	0,0219	0,0236
Curtose	-1,0234	-0,2341
Assimetria	-0,4254	0,3083
Intervalo	0,4286	0,5455
Mínimo	0,5714	0,4545
Máximo	1,0000	1,0000
Soma	22,1421	20,2733
Contagem	28	28
Nível de confiança (95,0%)	0,05737	0,05951

Fonte: Elaboração própria.

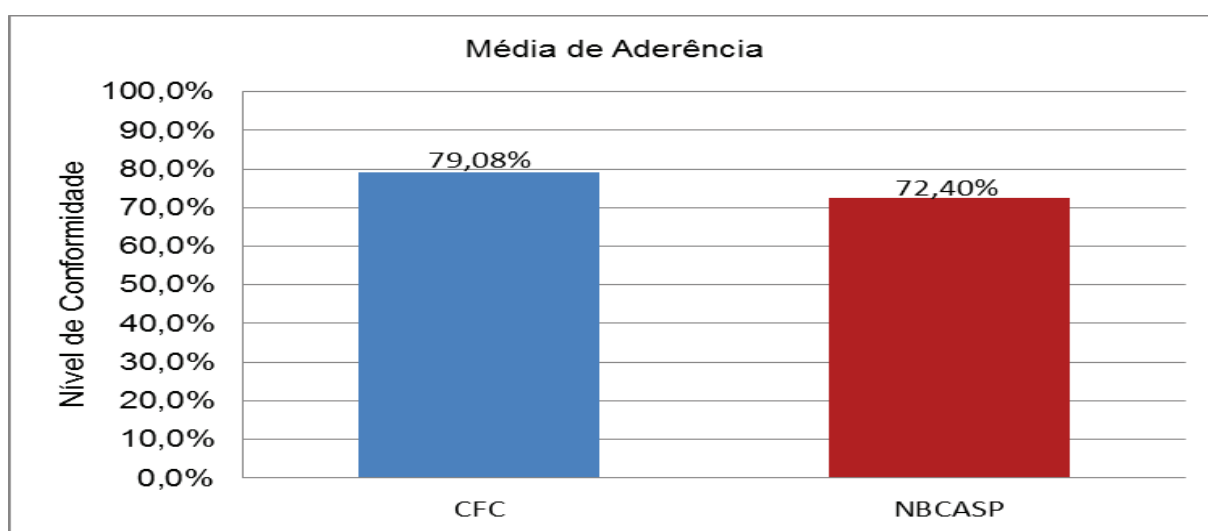
Observa-se que os níveis médios de aderência dos conteúdos de Contabilidade Pública previstos nas ementas e caracterizações da disciplina nas IES pesquisadas são diferentes, no que se refere à aderência à proposta do CFC e o que contém as 11 (onze) Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor

Público. No que se refere ao nível médio de aderência à proposta do CFC (79,08%), observa-se um nível mínimo de 0,5714 (57,14%) e um máximo de 1,00 (100%). No que se refere à previsão de conteúdos das NBCASP nas disciplinas analisadas, esta média é menor (72,40%), observando-se um nível mínimo de 0,4545 (45,45%) e um máximo de 1,00 (100%).

As diferenças entre as médias observadas podem ser visualizadas de forma sintetizada no gráfico da Figura 3. Com base no gráfico referido, observa-se que apesar da diferença entre os níveis de conformidade, não há uma distância muito grande entre ambas, visto que a aderência média dos conteúdos previstos nas disciplinas em relação ao que está proposto pelo CFC é de 79,08%, enquanto que a aderência com relação às NBCASP é de 72,40%, ou seja, inferior à primeira.

Como já referido, apesar de haver diferenças quanto aos níveis médios de aderência nos conteúdos das disciplinas de Contabilidade Pública ofertadas nas IES estudadas em relação à proposta curricular do CF e o conteúdo das NBCASP, estas diferenças mostram-se bastante próximas. Assim, coube estudar se esta diferença era estatisticamente significativa, o que se realizou por meio da análise de variância entre estas médias de conformidade, conforme dados apresentados na Tabela 5.

Figura 3 – Médias de aderência nas disciplinas de Contabilidade Pública nas IES pesquisadas em relação à proposta do CFC e o conteúdo das NBCASP



Fonte: Elaboração própria.

Com base nos dados da Tabela 5, percebe-se que os níveis médios de aderência dos conteúdos constantes nas ementas de Contabilidade Pública das IES em comparação à proposta CFC e às NBCASP podem ser considerados diferentes, num intervalo de confiança próximo a 90%, dado o valor-P de 0,1034. Esta

diferença se comprova, no intervalo de confiança referido, em função do “F” estatístico que é superior ao F-crítico, afirmando a diferença entre os níveis de aderência estudados.

Assim, observa-se que nas instituições pesquisadas há uma maior aderência média ao que propõe o CFC para o ensino da Contabilidade Pública e menor nível de previsão dos conteúdos inerentes às NBCASP.

Tabela 5 – Análise das diferenças entre médias de aderência dos conteúdos de Contabilidade Pública comparados com a proposta CFC e às NBCASP

Média de Aderência ao Currículo do CFC e NBCASP							
Anova: Fator Único							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
CFC	28	22,1421	0,7908	0,0219	2,7443	0,1034	2,6404
NBCASP	28	20,2733	0,7240	0,0236			

Fonte: Elaboração Própria.

Tendo observado que os conteúdos constantes das ementas e caracterizações das disciplinas de Contabilidade Pública das IES do Rio Grande do Sul que compõem a amostra estudada, atendem melhor à proposta de ensino do CFC e não contemplam da mesma forma os elementos das NBCASP, buscou-se avaliar a existência de correlação entre estes diferentes níveis de aderência. Esta análise de correlação, por meio do Coeficiente de Correlação de Pearson, está apresentada na Tabela 6.

Com base na Tabela 6, pode-se observar um baixo índice de correlação entre os níveis de aderência dos conteúdos de Contabilidade Pública ofertados pelas IES em relação à proposta CFC e as NBCASP. O coeficiente de correlação de 0,3502 permite inferir que em apenas 35% das situações houve comportamento similar nos níveis de aderência. Exemplificando, na maioria das situações (65%), as IES que atenderam melhor à proposta do CFC não atenderam na mesma direção o que consta das NBCASP, ou seja, o melhor atendimento a uma proposta não significa a mesma situação em relação e outra.

Tabela 6 - Correlação entre os níveis de aderência das disciplinas em estudo em relação à proposta CFC e às NBCASP

Correlação	Proposta do CFC	Conteúdo das NBCASP
Proposta do CFC	1	
Conteúdo das NBCASP	0,3502	1

*Significância: 0,05

Fonte: Elaboração Própria.

Concluída esta seção inicial das análises, dedica-se a seção seguinte no exame dos níveis de aderência comparados à carga horária disponibilizada pelas IES para o ensino da Contabilidade Pública.

4.2 ANÁLISE DE ADERÊNCIA EM RELAÇÃO À PROPOSTA DO CFC E DO CONTEÚDO DAS NBCASP COMPARADA À CARGA HORÁRIA DAS DISCIPLINAS OFERECIDAS NAS IES

Nesta seção buscou-se avaliar se os níveis de aderência às propostas balizadoras do estudo se mostram distintas quando comparadas a carga horária dedicada ao ensino da Contabilidade Pública nas IES pesquisadas.

Supostamente, poder-se-ia antever que com uma maior carga horária disponibilizada seria possível atender de maneira mais satisfatória o que propõe o CFC e o que está contido nas NBCASP.

Assim, dividiu-se a amostra em dois grupos distintos, ou seja, as IES que dedicam até 80 horas em seus cursos de Ciências Contábeis para o ensino dos conhecimentos de Contabilidade Pública e aquelas que dedicam maior carga horária a esta finalidade. Os resultados destas análises podem ser observados a partir dos dados das Tabelas 7 e 8, assim como nas Figuras 4 e 5.

Tabela 7 – Níveis de aderência aos conteúdos de contabilidade pública em relação à proposta CFC comparados a Carga Horária oferecida nas IES analisadas

Aderência ao Currículo do CFC Comparada a Carga Horária							
Anova: Fator Único							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Até 80H	18	14,1424	0,7856	0,0246	0,0577	0,8119	4,2252
Acima de 80H	10	7,9997	0,7999	0,0190			

Fonte: Elaboração Própria.

Num primeiro momento poder-se-ia supor que nas instituições que oferecem carga horária superior a 80 horas para a disciplina de Contabilidade Pública poderia haver maior aderência com o que dispõe o conteúdo programático do CFC. No entanto, é necessário observar se a diferença ocorre e se a mesma é significativa.

Com base nos dados da Tabela 7 percebe-se que a diferença entre os níveis médios de aderência de conteúdos de contabilidade pública em relação à proposição do CFC é muito pequena entre os dois grupos de cargas horárias. Avaliando o valor-P, de 0,8119, infere-se que há uma probabilidade de 81,2% destas

médias serem iguais, sendo esta situação afirmada pela comparação entre o “F” estatístico que é muito inferior ao F crítico, confirmando a não diferença significativa entre as médias.

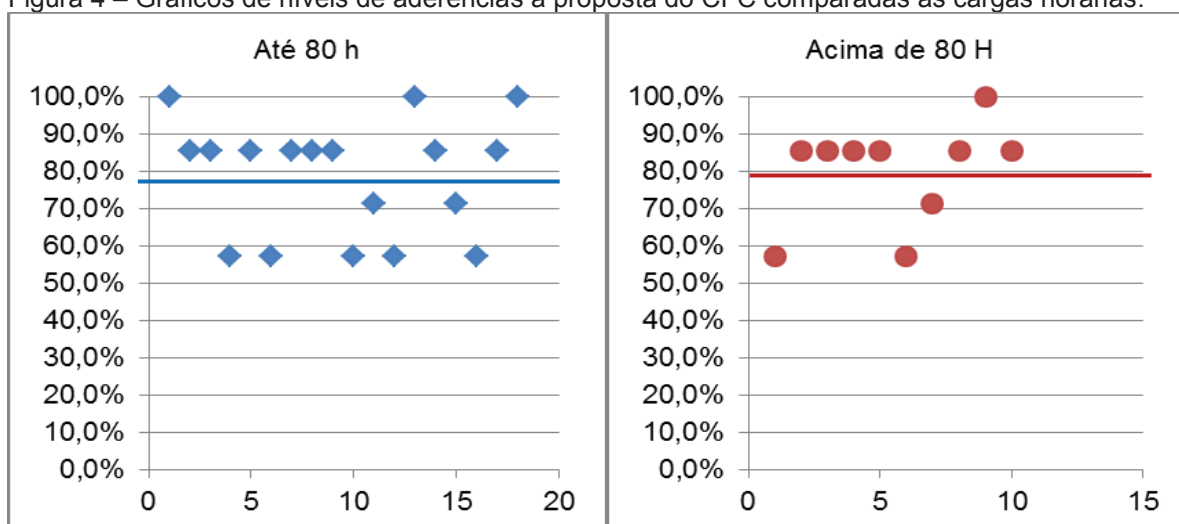
Assim, mesmo nos cursos de Ciências Contábeis analisados e que dedicam maior carga horária para o ensino dos conteúdos de Contabilidade Pública não há maior aderência à proposta do CFC comparativamente aos cursos de menor carga horária para esta disciplina.

Com base no gráfico da Figura 4, torna-se possível visualizar melhor a dispersão dos diversos níveis de conformidade com a proposta do CFC em cada grupo de carga horária.

A partir das ilustrações da Figura 4 pode-se observar que há homogeneidade na distribuição dos níveis de aderência em relação à proposta CFC em cada grupo de carga horária.

O contingente mais significativo de instituições ministra os conteúdos de Contabilidade Pública em uma carga horária máxima de 80 horas, e observando os dois gráficos de dispersão, percebe-se que a distribuição abaixo e acima da reta que identifica cada média é muito semelhante, afirmando visualmente o que já se havia detectado por meio do teste de diferença de médias por meio da análise de variância.

Figura 4 – Gráficos de níveis de aderências à proposta do CFC comparadas às cargas horárias.



Fonte: Elaboração Própria.

Seguindo nas análises desta seção, realizou-se uma comparação semelhante entre os conteúdos inerentes às NBCASP previstos nas disciplinas de Contabilidade

Pública das IES estudadas em relação a cada grupo de cargas horárias (até 80 horas e acima de 80 horas).

Assim, na Tabela 8, realiza-se o teste de diferença de médias por meio de análise de variância, comparando a aderência aos conteúdos das NBCASP com a carga horária destinada para o ensino dos conhecimentos de Contabilidade Pública nas IES analisadas.

Tabela 8 – Níveis de aderência dos conteúdos de contabilidade pública em relação ao conteúdo das NBCASP comparados a Carga Horária oferecida nas IES analisadas

Observância das NBCASP comparada à Carga Horária oferecida							
Anova: fator único							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Até 80H	18	12,9095	0,7171	0,0183	0,0971	0,7578	4,2252
Acima 80H	10	7,3638	0,7363	0,0357			

Fonte: Elaboração Própria.

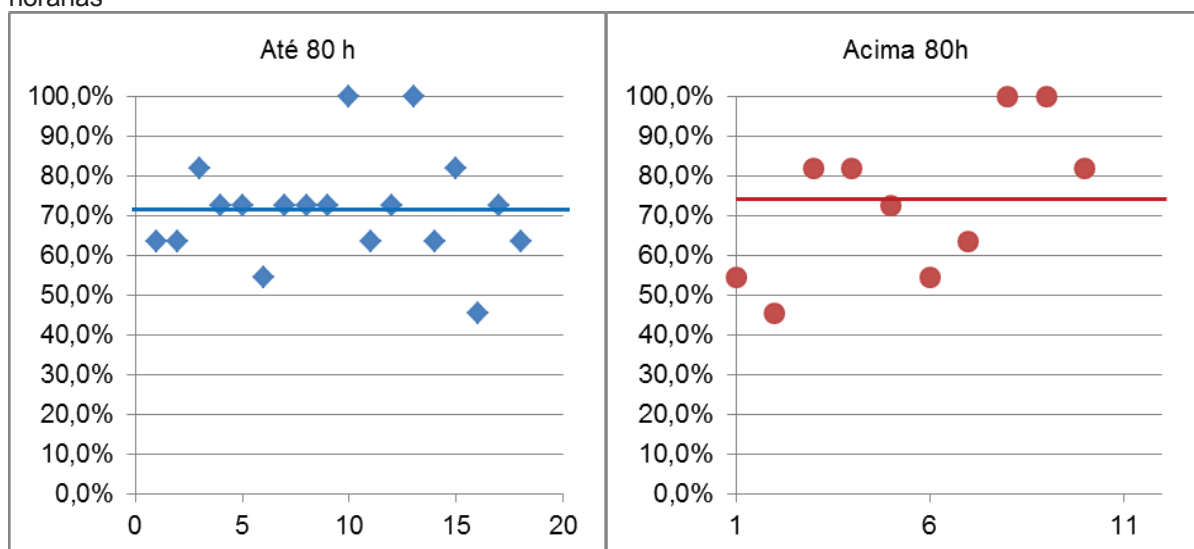
A partir dos dados da Tabela 8 percebe-se que a diferença entre os níveis médios de aderência de conteúdos de Contabilidade Pública em relação ao conteúdo das NBCASP também é muito pequena entre os dois grupos de cargas horárias, seguindo a mesma tendência já observada quando avaliou-se a aderência à proposição do CFC. Avaliando o valor-P, de 0,7578, infere-se que há uma probabilidade de 75,8% destas médias serem iguais, sendo esta situação também afirmada pela comparação entre o “F” estatístico (0,0971) que é muito inferior ao F-crítico (4,2252), confirmando não haver diferença significativa entre as médias.

A partir das constatações realizadas, observa-se que nos cursos de Ciências Contábeis analisados e que dedicam maior carga horária para o ensino dos conteúdos de Contabilidade Pública não há maior oferta de conteúdos inerentes às NBCASP, comparativamente aos cursos de menor carga horária. Mesmo com níveis médios de aderência ao conteúdo das NBCASP um pouco superiores nos cursos com carga horária superior a 80 horas, não há significância estatística que possa confirmar esta diferença.

No intuito de propiciar uma análise visual e de caráter mais qualitativo a situação em exame, elaborou-se os gráficos de dispersão apresentados na Figura 5. A partir dos gráficos apresentados, novamente observa-se certa homogeneidade na distribuição dos níveis de aderência aos conteúdos das NBCASP, em cada grupo de carga horária dedicada ao ensino da Contabilidade Pública nas IES estudadas.

Proporcionalmente, a dispersão de níveis de conformidade em torno das médias calculadas é muito semelhante, impedindo assim que se possa afirmar que existe uma diferença em cada grupo de cargas horárias.

Figura 5 – Gráficos de dispersão da aderência ao conteúdo das NBCASP comparada às cargas horárias



Fonte: Elaboração Própria.

Para concluir esta seção, pode-se observar na Figura 5 que a maior parte dos níveis de aderência aos conteúdos das NBCASP encontra-se na faixa entre 0,60 (60%) a 0,80 (80%), acarretando grande similaridade nos dois grupos.

Concluída a análise entre níveis de aderência e carga horária, segue a análise avaliando os mesmos níveis nas distintas regiões geográficas das IES estudadas.

4.3 ANÁLISE DE ADERÊNCIA EM RELAÇÃO À PROPOSTA DO CFC E DO CONTEÚDO DAS NBCASP COMPARADA ÀS REGIÕES GEOGRÁFICAS DAS IES

Nesta seção buscou-se avaliar se os níveis de aderência às proposições do CFC e às observâncias às Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público, base deste estudo, se mostram distintas quando comparadas a Região Geográfica onde estão localizadas as instituições pesquisadas.

Deste modo, dividiu-se a amostra em dois grupos distintos, ou seja, as IES que se localizam no interior e na região metropolitana do Estado. Os resultados

destas análises podem ser visualizados a partir dos dados das Tabelas 9 e 10, assim como nas Figuras 6 e 7.

Tabela 9 – Níveis de aderência aos conteúdos de contabilidade pública em relação à proposta do CFC em cada região de localização das IES

Aderência ao Currículo do CFC Comparada a Região Geográfica das IES							
Anova: Fator Único							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Interior	12	9,9997	0,8333	0,0216	1,7845	0,1932	4,2252
Metropolitana	16	12,1424	0,7589	0,0210			

Fonte: Elaboração Própria.

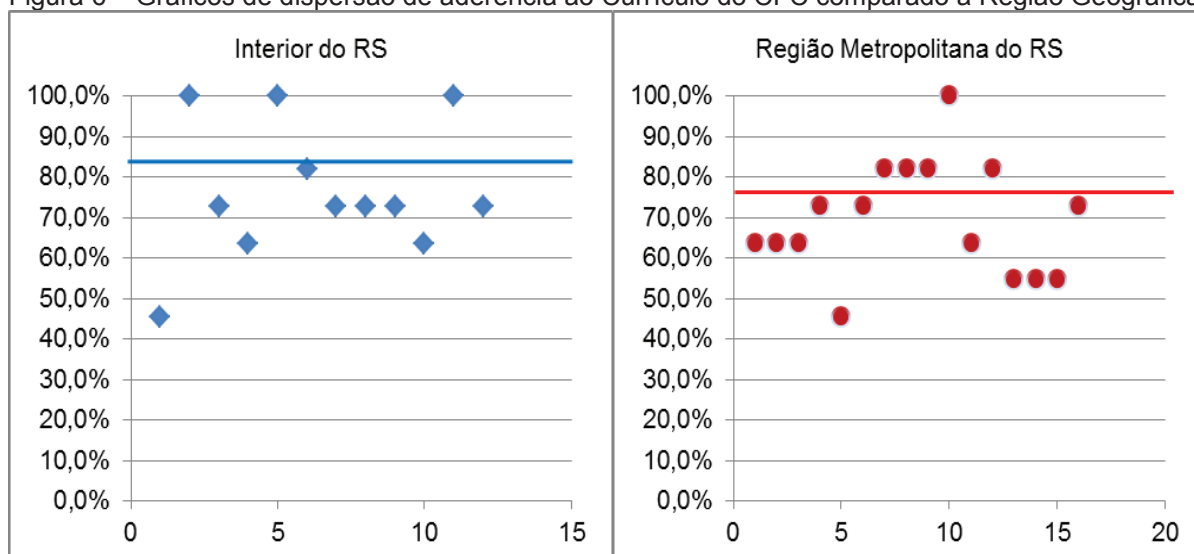
Com base nos dados da Tabela 9, percebe-se que nas IES localizadas no interior do Estado o nível médio de aderência à proposta do CFC é de 83,3%, enquanto que nas instituições da região metropolitana esta conformidade é de 75,9%. A princípio, parece haver diferença significativa entre estas médias, contudo, se fosse considerado um intervalo de confiança de 95%, esta distância entre as médias não poderia ser considerada significativa, visto que o “F” estatístico mostra-se bastante inferior ao F crítico.

Mesmo assim, não se pode negar uma tendência, pois a partir do valor-P de 0,1932 pode-se inferir que há uma probabilidade de apenas 19,3% destas médias serem iguais. Esta medida estatística não permite refutar completamente a tendência de que as IES localizadas no interior do RS prevejam melhor os conteúdos da proposta do CFC para o ensino de Contabilidade Pública, nas disciplinas específicas, do que as IES da região metropolitana, mesmo que num intervalo de confiança menor (próximo a 80%).

Seguindo nesta análise, nos gráficos da Figura 6, torna-se possível verificar a dispersão dos diversos níveis de aderência nas disciplinas de Contabilidade Pública em relação às proposições do CFC em cada região analisada.

Verificando as ilustrações da Figura 6, pode-se observar que há homogeneidade na distribuição dos níveis de aderência em relação a proposta do CFC em ambas as regiões, visto que a maior parte destes níveis se concentram na faixa que vai de 60 a 80%. Mesmo assim, percebe-se que no gráfico de dispersão das IES do interior do Estado, a média pode estar influenciada (para mais) em razão de 3 (três) instituições que atendem em 100% a proposta do CFC, enquanto na região metropolitana em apenas um caso o nível de atendimento atingiu essa proporção.

Figura 6 – Gráficos de dispersão de aderência ao Currículo do CFC comparado a Região Geográfica



Fonte: Elaboração Própria.

Assim, pode-se inferir que a tendência de melhor aderência à proposta CFC nas IES do interior se mostra um pouco superior, justamente pelas três instituições que prevêm nas ementas das disciplinas de contabilidade pública todos os conteúdos requeridos pela proposta CFC.

Tabela 10 - Níveis de aderência aos conteúdos de contabilidade pública em relação à Região Geográfica das IES

Observância das NBCASP comparada a Região Geográfica							
Anova: Fator Único							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Interior	12	9,1820	0,7651	0,0277	1,5373	0,2260	4,2252
Metropolitana	16	11,0913	0,6932	0,0197			

Fonte: Elaboração própria.

Seguindo as análises desta seção, na Tabela 10 são apresentados os dados inerentes às diferenças de médias por meio de análise de variância, comparando a aderência aos conteúdos das NBCASP com relação à região geográfica em que as instituições analisadas estão inseridas.

Com base nos dados da Tabela 10, percebe-se que nas IES localizadas no interior do Estado o nível médio de aderência aos conteúdos das NBCASP é de 76,5%, enquanto que nas instituições da região metropolitana esta conformidade mostra-se um pouco inferior, ou seja, 69,3%.

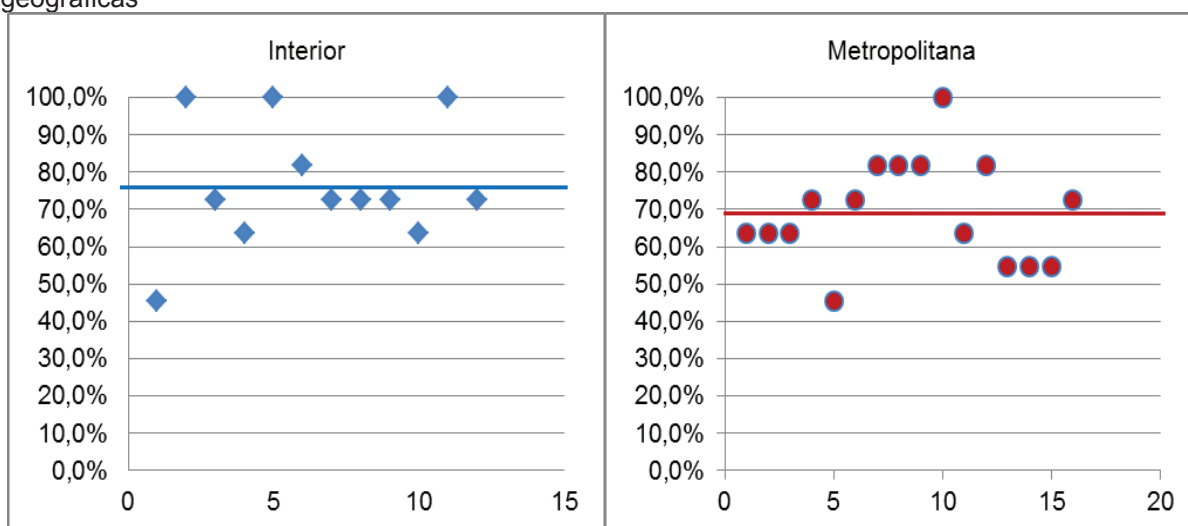
A princípio, parece haver diferença significativa entre estas médias, contudo, se for considerado um intervalo de confiança de 95%, esta distância entre as médias

não pode ser considerada significativa, visto que o “F” estatístico mostra-se bastante inferior ao F crítico.

Mesmo assim, não se pode negar uma tendência, pois a partir do valor-P de 0,2260 pode-se inferir que há uma probabilidade de apenas 22,6% destas médias serem iguais. Nesta circunstância, num intervalo de confiança de 77,4% haveria significância na diferença entre os dois níveis de aderência.

Em função do referido no parágrafo anterior, não se pode refutar por completo a tendência de que as IES localizadas no interior do RS contemplem melhor os conteúdos da proposta das NBCASP para o ensino de Contabilidade Pública, nas disciplinas específicas, do que as IES da região metropolitana, mesmo que num intervalo de confiança menor, mas não muito distante de 80%.

Figura 7 – Gráficos de dispersão dos níveis de observância às NBCASP comparados às regiões geográficas



Fonte: Elaboração Própria.

Seguindo nesta análise, nos gráficos da Figura 7 torna-se possível verificar a dispersão dos diversos níveis de aderência nas disciplinas de Contabilidade Pública em relação às proposições referente às normas de contabilidade pública em cada região analisada.

Verificando as ilustrações da Figura 7, pode-se observar que há homogeneidade na distribuição dos níveis de aderência em relação a observância às normas, base deste estudo, em ambas as regiões, visto que a maior parte destes níveis se concentram na faixa que vai de 60 a 80%.

Mesmo assim, percebe-se que no gráfico de dispersão das IES do Interior do Estado, a média pode estar sendo influenciada (para mais) em razão de 3 (três) instituições que atendem em 100% as observâncias das NBCASP, enquanto na

região metropolitana em apenas um caso o nível de atendimento atingiu essa proporção.

Pode-se concluir que a tendência de melhor aderência as observancias das NBCASP nas IES do interior se mostra um pouco superior justamente pelas três instituições que prevêem nas ementas das disciplinas de contabilidade pública, todos os conteúdos requeridos pela proposta das normas.

4.4 ANÁLISE DE ADERÊNCIA EM RELAÇÃO À PROPOSTA DO CFC E DOS CONTEÚDOS DAS NBCASP COMPARADA À EXIGÊNCIA DE PRÉ-REQUISITO SOLICITADO NAS IES

Nesta seção se avaliou os níveis de aderência às proposições do CFC e a observância das NBCASP, comparando os mesmos à exigência de pré-requisito para que os alunos possam cursar a disciplina de Contabilidade Pública.

Para tanto, a amostra foi dividida em dois grupos distintos, ou seja: as IES que exigem pré-requisito e aquelas que não requerem pré-requisito para os alunos cursarem as disciplinas de Contabilidade Pública. Os resultados destas análises podem ser visualizados a partir dos dados das Tabelas 11 e 12, assim como nas Figuras 8 e 9.

A partir dados da Tabela 11 percebe-se que nas IES que exigem pré-requisito para cursar Contabilidade Pública, o nível médio de aderência aos conteúdos propostos pelo CFC é de 81,3%, enquanto que nas instituições sem pré-requisito esta conformidade é de 77,1%. A princípio, parece não haver diferença significativa entre estas médias.

Tabela 11 – Níveis de aderência dos conteúdos de contabilidade pública em relação à proposta do CFC considerando à exigência de pré-requisito

Aderência à proposta curricular do CFC comparada à exigência de pré-requisito							
Anova: Fator Único							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Com Pré-requisito	13	10,5711	0,8132	0,0183	0,5454	0,4668	4,2252
Sem Pré-requisito	15	11,5710	0,7714	0,0257			

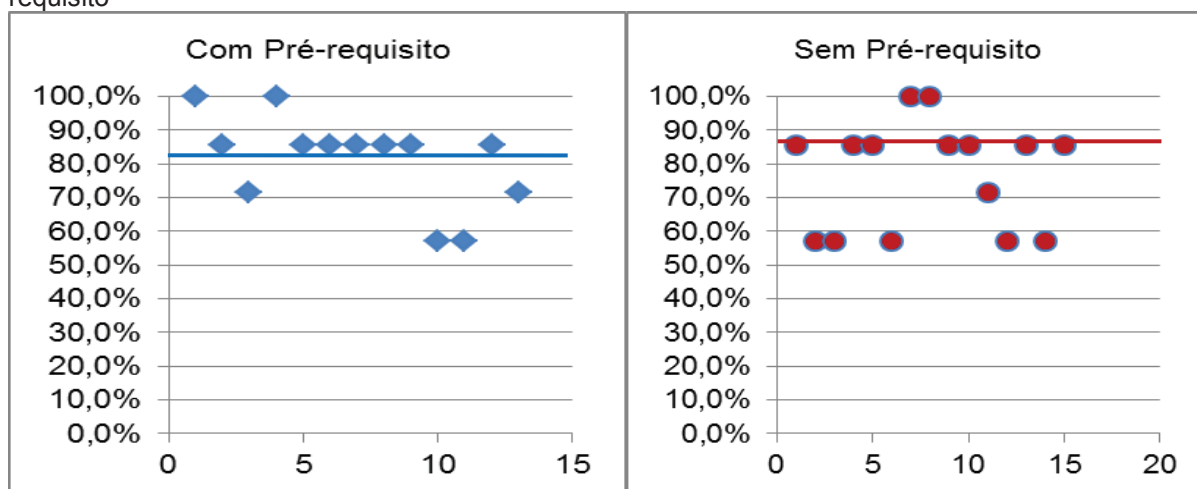
Fonte: Elaboração Própria.

Ao analisar o valor-P de 0,4668 pode-se inferir que há uma probabilidade de 46,7% destas médias serem iguais. Esta medida estatística revela que há a

tendência de que as IES com ou sem pré-requisito atendam de maneira muito similar os conteúdos contidos na proposta do CFC para o ensino de Contabilidade Pública.

Seguindo nesta análise, nos gráficos da Figura 8, é possível verificar a dispersão dos diversos níveis de aderência nas disciplinas de contabilidade pública em relação às proposições da proposta do CFC, considerando ou não a exigência de pré-requisito.

Figura 8 – Gráficos de dispersão da aderência ao conteúdo do CFC comparados à exigência de pré-requisito



Fonte: Elaboração Própria.

Com base na Figura 8, pode-se observar que há muita homogeneidade na distribuição dos níveis de aderência em relação a proposta do CFC, base deste estudo, em ambos os grupos, visto que a maior parte destes níveis se concentram na faixa que vai de 70 a 90%. Percebe-se que no gráfico de dispersão das IES tanto com pré-requisito, assim como sem pré-requisito, a dispersão mostra-se muito semelhante, comprovando o que a análise de variância já explicava anteriormente.

Conclui-se que a tendência inicial de melhor aderência aos conteúdos do CFC nas IES com pré-requisito não se confirma, visto que as médias se mostram muito semelhantes.

Tabela 12 – Níveis de aderência aos conteúdos de contabilidade pública em relação às NBCASP considerando à exigência de Pré-requisito

Observância às NBCASP comparada à exigência de Pré-requisito							
Anova: fator único							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Com Pré-requisito	13	9,1821	0,7063	0,0277	0,3156	0,5790	4,2252
Sem Pré-requisito	15	11,0912	0,7394	0,0210			

Fonte: Elaboração Própria.

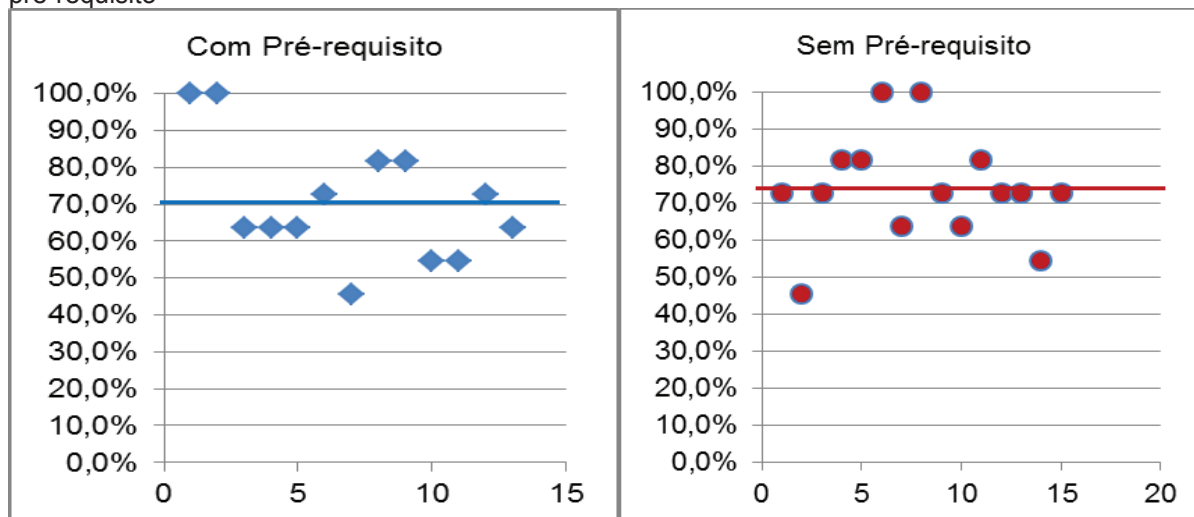
Com base nos dados da Tabela 12 percebe-se que nas IES com pré-requisito, o nível médio de aderência aos itens previstos nas NBCASP é de 70,6%, enquanto que nas instituições sem pré-requisito esta conformidade é de 73,9%. A primeira constatação é que, com relação à observância das NBCASP, nas instituições que não exigem pré-requisito para cursar contabilidade pública haja melhor nível de aderência. Contudo, parece não haver diferença significativa entre estas médias, sendo que a diferença atinge em torno de 3 pontos percentuais.

Ao analisar o valor-P de 0,5790 pode-se inferir que há uma probabilidade de 57,9% destas médias serem iguais, sendo esta uma probabilidade não significativa, considerando o intervalo de confiança de 95%. Esta medida estatística nos permite inferir que há a tendência de que as IES com ou sem pré-requisito revelem níveis de aderência muito semelhantes no que tange aos itens das NBCASP.

Na sequência, nos gráficos da Figura 9, pode-se observar a dispersão dos diversos níveis de aderência nas disciplinas de Contabilidade Pública em relação às proposições referentes às normas contábeis públicas considerando ou não a exigência de pré-requisito.

Verificando os gráficos da Figura 9, pode-se observar que há homogeneidade na distribuição dos níveis de aderência em relação às NBCASP em ambos os grupos, visto que a maior parte destes níveis se concentram na faixa que vai de 60 a 80%. Percebe-se que no gráfico de dispersão das IES tanto “com” como “sem” pré-requisito, a dispersão mostra-se muito semelhante, comprovando o que a análise de variância já explicava anteriormente.

Figura 9 – Gráfico de dispersão referente aos conteúdos das NBCASP comparados à exigência de pré-requisito



Fonte: Elaboração Própria.

Assim, pode-se concluir que não há diferenças significativas nos níveis de aderência aos conteúdos das NBCASP nas IES com ou sem pré-requisito. Estes níveis de aderência se mostram muito semelhantes em relação ao que se pôde observar nas ementas das disciplinas de Contabilidade Pública das IES pesquisadas.

4.5 ANÁLISE DE ADERÊNCIA À PROPOSTA DO CFC E DOS CONTEÚDOS DAS NBCASP COMPARADAS AO TIPO DE ORGANIZAÇÃO ACADÊMICA DAS IES

Nesta seção apresenta-se a análise efetuada para avaliar se os níveis de aderência às proposições do CFC e ao conteúdo das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público se mostram distintas quando comparadas ao tipo de organização acadêmica das Instituições pesquisadas.

Para este intuito, dividiu-se a amostra em dois grupos, Faculdades e Universidades e Centros Universitários. Os resultados destas análises são visualizados a partir das Tabelas 13 e 14, assim como nas figuras 10 e 11.

Tabela 13 - Níveis de aderência dos conteúdos de contabilidade pública em relação à proposta do CFC comparados ao tipo de organização acadêmica.

Aderência à proposta do CFC comparada ao tipo de organização acadêmica							
Anova: fator único							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Faculdades	17	13,9996	0,8235	0,0218	2,2105	0,1491	4,22520
Universidades e Centros	11	8,1425	0,7402	0,0197			

Fonte: Elaboração Própria.

Com base nos dados da Tabela 13, percebe-se que nas IES relacionadas na categoria acadêmica como Faculdades, o nível médio de aderência à proposta CFC é de 82,3%, enquanto que nas instituições relacionadas como Universidades e Centros Universitários esta conformidade é de 74,2%.

A princípio, parece haver diferença significativa entre estas médias, contudo, se for considerado um intervalo de confiança de 95%, esta distância entre as médias não pode ser considerada significativa, visto que o “F” estatístico mostra-se inferior ao F crítico.

Contudo, não se pode negar uma tendência, pois a partir do valor-P de 0,1491 pode-se inferir que há uma probabilidade de apenas 14,9% destas médias

serem iguais. Reduzindo-se o intervalo de confiança para 85%, pode-se deduzir que nas Faculdades pesquisadas a média de aderência à proposta do CFC é mais significativa (significância de 0,15) diferente das Universidades e Centros Universitários.

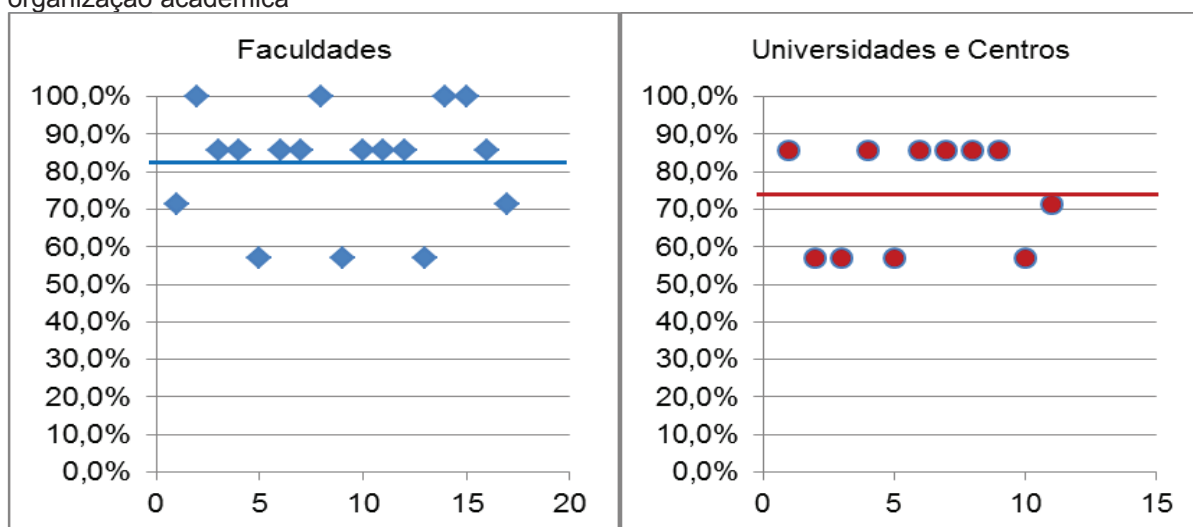
A partir destas constatações, não se pode negar a tendência de que as IES classificadas como Faculdades atendem melhor os conteúdos da proposta do CFC para o ensino de contabilidade pública nas disciplinas específicas, frente às IES enquadradas como Universidade e Centros Universitários, mesmo que num intervalo de confiança menor.

Dando seguimento às análises, no gráfico da Figura 10 pode-se identificar a dispersão dos diversos níveis de aderência nas disciplinas de contabilidade pública em relação às proposições do CFC.

Verificando o que está apresentado na Figura 9, pode-se entender que há homogeneidade na distribuição dos níveis de aderência em relação a proposta do CFC em ambos os grupos, quando se observa a paridade entre instituições situadas entre 80 e 90% de aderência.

Contudo, percebe-se que no gráfico de dispersão das IES na organização acadêmica de Faculdades, a média pode estar influenciada (para mais) em razão de 4 (quatro) instituições que atendem em 100% a proposta do CFC, enquanto nas Universidades e Centros em nenhum caso o nível de atendimento atingiu essa proporção.

Figura 10 – Gráficos de dispersão dos níveis aderência à proposta CFC comparada ao tipo de organização acadêmica



Fonte: Elaboração Própria.

Assim, pode-se inferir que a tendência de maior aderência à proposta CFC nas Faculdades se mostra um pouco superior, justamente pelas quatro instituições que oferecem nas ementas das disciplinas de Contabilidade Pública, todos os conteúdos requeridos pela proposta do CFC.

Seguindo nas análises, na Tabela 14 são apresentados os dados inerentes às diferenças de médias por meio de análise de variância, comparando a aderência aos conteúdos das NBCASP com relação organização acadêmica em que as instituições analisadas estão inseridas.

Tabela 14 – Níveis de aderência aos conteúdos das NBCASP comparados ao tipo organização acadêmica das IES

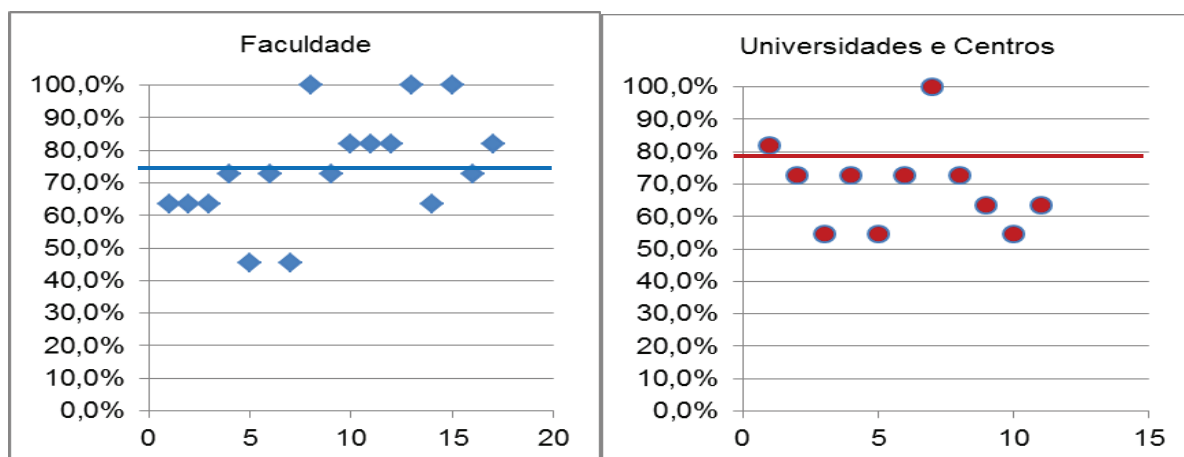
Observância às NBCASP comparada ao tipo de organização acadêmica							
Anova: fator único							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Faculdade	17	12,636	0,7433	0,0271	0,6748	0,4188	4,22520
Universidades e Centros	11	7,6367	0,6942	0,0186			

Fonte: Elaboração Própria.

Com base nos dados da Tabela 14, percebe-se que nas Faculdades o nível médio de aderência aos conteúdos das NBCASP é de 74,3%, enquanto que nas Universidades e Centros Universitários esta conformidade é de 69,4%.

A princípio, parece haver diferença significativa entre estas médias, mas considerando um intervalo de confiança de 95% esta distância entre as médias não pode ser considerada significativa, visto que o “F” estatístico mostra-se bastante inferior ao F crítico. A não existência de diferença significativa entre as médias é confirmada a partir do valor-P de 0,4188, que revela existir uma probabilidade de 41,9% de estas médias serem iguais, o que é relevante em termos estatísticos.

Figura 11 – Gráficos de dispersão da observância às NBCASP em cada tipo de organização



Fonte: Elaboração Própria.

Seguindo nesta análise, nos gráficos da Figura 11, torna-se possível verificar a dispersão dos diversos níveis de aderência nas disciplinas de contabilidade pública em relação às proposições das NBCASP.

Com base nos gráficos da Figura 11, pode-se observar que a maior parte dos níveis de aderência aos conteúdos das NBCASP estão entre a faixa de 60% e que supera um pouco a nível de 80%. Nas Universidade e Centros Universitários nenhuma das instituições tem nível de aderência inferior a 50%, sendo que uma instituição oferece em em seus conteúdos de contabilidade pública temas inerentes a todas as NBCASP.

Por sua vez, no grupo das faculdades, mesmo que haja três instituições com aderência integral ao que prevêem as NBCASP, observam-se duas instituições com aderência inferior a 50%. Assim, os níveis de aderência as NBCASP nas faculdades, mesmo que na média geral se mostrem superiores em 4,9 pontos percentuais, não podem ser considerados superiores aos das Universidades e Centros Universitários, em função da pouca significância.

Assim, pode-se inferir que a tendência de melhor aderência aos conteúdos das NBCASP nas Faculdades não se confirma, havendo assim aderência muito semelhante a estas normas contábeis tanto nestas IES isoladas quanto nas Universidades e Centros Universitários.

4.6 ANÁLISE DE ADERÊNCIA EM RELAÇÃO À PROPOSTA DO CFC E DOS CONTEÚDOS DAS NBCASP COMPARADAS A CATEGORIA ACADÊMICA DAS IES

Foram objeto de análise nesta seção, os níveis de aderência às propostas balizadoras do estudo, quando comparados com a categoria acadêmica na qual se enquadram as IES pesquisadas.

A amostra foi dividida em dois grupos, sendo um das Instituições Públicas e o outro das IES Privadas. Os resultados das análises podem ser observados a partir dos dados das Tabelas 15 e 16 assim como nas Figuras 12 e 13.

A partir dos dados da Tabela 15, poder-se-ia entender que nas instituições privadas haveria maior média de aderência nas ementas de Contabilidade Pública, em relação ao que propõe a proposta curricular do CFC. No entanto, é necessário

observar se esta diferença de 3,2 pontos percentuais, nos quais os níveis de aderência das IES privadas superam os das públicas, são estatisticamente significativos.

Tabela 15 - Níveis de aderência aos conteúdos da proposta do CFC em relação ao tipo de categoria acadêmica das IES

Aderência à proposta CFC comparada à categoria acadêmica das IES							
Anova: fator único							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Pública	3	2,2856	0,7619	0,0272	0,1242	0,7273	4,2252
Privada	25	19,8565	0,7943	0,0222			

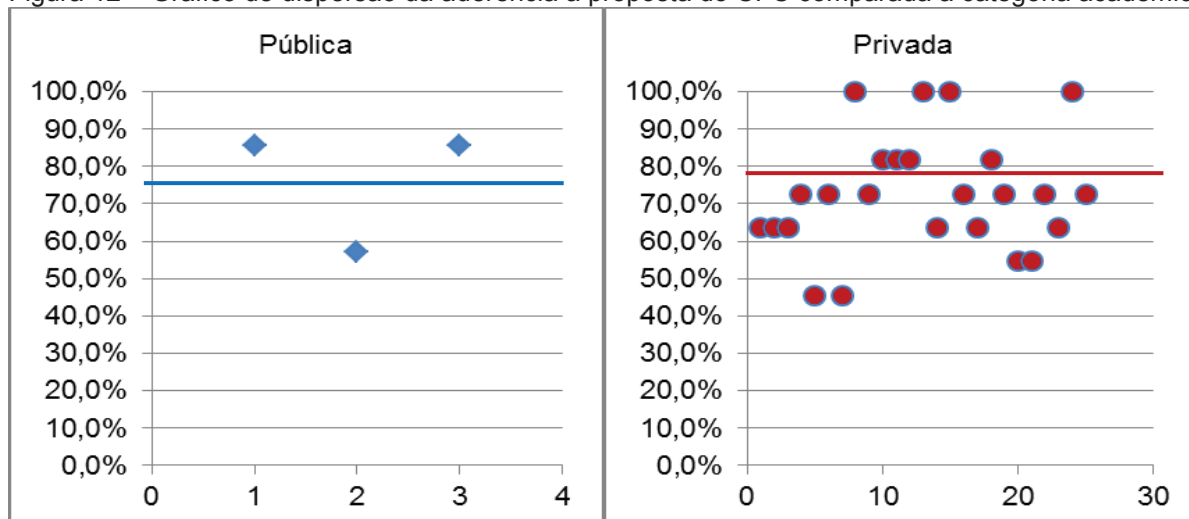
Fonte: Elaboração Própria.

Na realidade, deduz-se que a diferença entre os níveis médios de aderência de conteúdos de Contabilidade Pública em relação à proposição do CFC é muito pequena entre os dois grupos de categorias acadêmicas comparados. Avaliando o valor-P de 0,7273, infere-se que há uma probabilidade de 72,7% destas médias serem iguais, sendo esta situação confirmada pela comparação entre o “F” estatístico que é muito inferior ao F crítico, confirmando a não diferença significativa entre as médias.

Assim, mesmo nos cursos de Ciências Contábeis analisados e relacionados na categoria de Instituições Privadas não há maior aderência à proposta do CFC comparativamente aos cursos das IES Públicas.

Com base no gráfico da Figura 12, torna-se possível visualizar melhor a dispersão dos diversos níveis de conformidade com a proposta do CFC em cada grupo de categoria acadêmica.

Figura 12 – Gráfico de dispersão da aderência à proposta do CFC comparada à categoria acadêmica



Fonte: Elaboração Própria

Para concluir esta seção, pode-se observar na Figura 12, que em razão do número de instituições públicas analisadas ser bem inferior ao das instituições privadas, torna-se mais complexa a visualização da dispersão. Até em função disso seria incorreto afirmar que nas IES privadas o nível de atendimento às proposições do CFC, quanto os conteúdos ministrados na disciplina de Contabilidade Pública, é superior do que nas IES públicas.

Nas instituições classificadas na categoria como Privadas, há um grande número cujo nível de aderência se situa entre 70 e 90% e em cinco casos o nível de aderência atingiu 100%. Já nas instituições classificadas como Públicas, duas estão situadas com médias entre 80 e 90% e uma delas com média abaixo de 60%, sendo considerado o motivo pelo qual a média desta última ter sido influenciada (para menos), mesmo que nas IES Privadas em quatro casos as médias também se situam abaixo de 60%.

Após a análise dos dados de níveis de atendimento com relação às proposições do CFC quanto à categoria acadêmica, realizou-se a análise dos mesmos dados considerando a aderência aos itens das NBCASP.

Com base nos dados da Tabela 16, percebe-se que a diferença entre os níveis médios de aderência de conteúdos de Contabilidade Pública, em relação aos itens das NBCASP, também não é muito significativa entre os dois grupos de categorias acadêmicas. A média de atendimento nas instituições públicas é de 69,7%, enquanto que nas IES privadas observa-se a média de 72,7%.

Tabela 16 – Nível de aderência ao conteúdo das NBCASP comparados à categoria acadêmica das IES

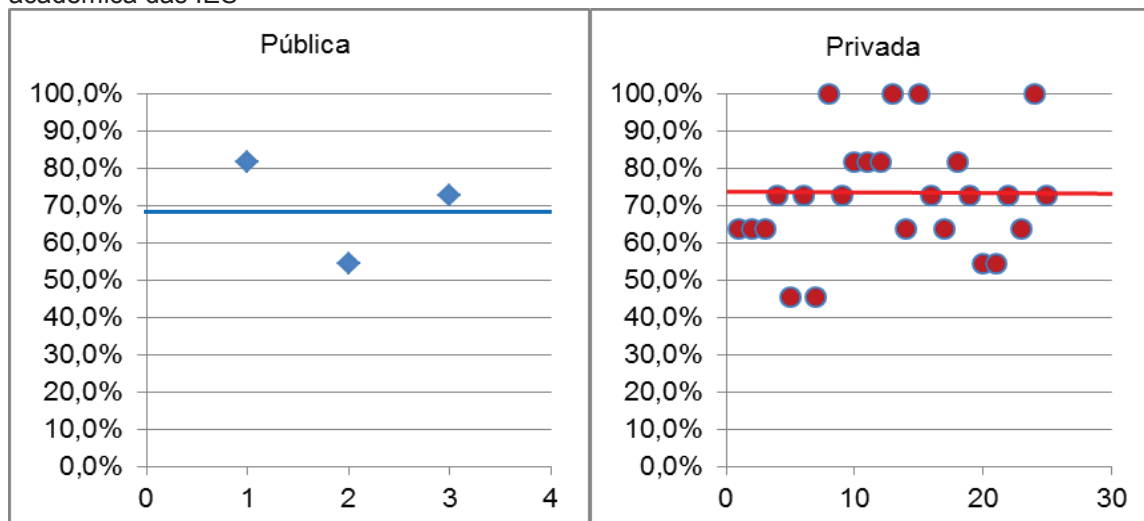
Aderência às NBCASP comparada à categoria acadêmica							
Anova: fator único							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Pública	3	2,091	0,6970	0,0193	0,1008	0,7533	4,2252
Privada	25	18,182	0,7273	0,0248			

Fonte: Elaboração Própria.

Avaliando o valor-P de 0,7533, infere-se que há uma probabilidade de 75,3% destas médias serem iguais, sendo esta confirmada pela comparação entre o “F” estatístico que é muito inferior ao F crítico, ratificando a pouca significância entre a diferença de médias. Percebe-se situação idêntica ao já observado nesta seção, quando se realizou a comparação entre os níveis de aderência à proposta curricular do CFC em cada grupo de instituições.

Complementando a análise, a partir dos gráficos da Figura 13 é possível visualizar melhor a dispersão dos diversos níveis de conformidade com os itens das NBCASP em cada grupo de categoria acadêmica.

Figura 13 – Gráfico de dispersão da aderência aos itens das NBCASP comparada à categoria acadêmica das IES



Fonte: Elaboração Própria.

Pode-se observar na Figura 13, que em razão do número de instituições públicas analisadas ser bem inferior ao das instituições privadas, torna-se mais complexa a análise da dispersão, e qualquer conclusão pode estar visada por esta limitação. Assim, não é possível afirmar nas IES privadas o nível de atendimento as proposições das NBCASP, quanto aos conteúdos ministrados na disciplina de contabilidade pública, é superior ao das IES públicas, tanto em função do teste de diferença de médias, como pela própria ilustração gráfica, que contradiz esta tendência numérica inicial.

Nas instituições Públicas em dois casos a média se situa entre 70 e 90%, enquanto em uma IES a média está situada abaixo de 60%, mostrando uma disparidade em relação às instituições deste grupo. Nas IES privadas o gráfico de dispersão mostra que há um conjunto bem dissipado de diferentes níveis de aderência, ficando a maioria entre 70 e 90% (11 instituições) e que em quatro casos o nível de atendimento atinge 100%.

Concluída a análise entre níveis de aderência relacionados à categoria acadêmica, segue a análise avaliando os mesmos níveis comparadas ao semestre em que a disciplina é oferecida.

4.7 ANÁLISE DE MÉDIAS DE ADERÊNCIA EM RELAÇÃO À PROPOSTA DO CFC E DOS CONTEÚDOS DAS NBCASP COMPARADAS AO SEMESTRE EM QUE A DISCIPLINA É OFERECIDA NAS IES

Seguindo no estudo, realizou-se análise dos níveis de aderência às proposições do CFC e a observância às Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público, considerando o semestre em que as instituições oferecem a disciplina de Contabilidade Pública.

Tabela 17 – Nível de aderência as proposições do CFC comparada ao semestre em que a disciplina de contabilidade pública é oferecida

Aderência à proposta CFC comparada ao semestre de oferta à disciplina							
Anova: fator único							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Até 4º sem	10	7,4283	0,7428	0,0172	1,6751	0,2069	4,2252
Após 4º sem	18	14,7138	0,8174	0,0235			

Fonte: Elaboração Própria.

Como nas seções anteriores, a amostra foi disposta em dois grupos distintos, ou seja, as IES que oferecem a disciplina até o 4º semestre e aquelas que ministram Contabilidade Pública após o 4º semestre do curso. Os resultados destas análises estão apresentados nas Tabelas 17 e 18, e nos gráficos das Figuras 14 e 15.

Com base nos dados da Tabela 17 percebe-se que nas IES que oferecem a disciplina até o 4º semestre, o nível médio de aderência em relação à proposta do CFC é de 74,3%. Já nas instituições que disponibilizam a disciplina após o 4º semestre (5º ao 8º), esta conformidade é de 81,7%.

Percebe-se uma diferença de 7,46 pontos percentuais nestas duas médias, revelando uma tendência de que as instituições que ministram os conteúdos de Contabilidade Pública após a metade do curso contemplem melhor os conteúdos que integram a proposta do CFC.

Caso fosse considerado um intervalo de confiança de 95%, esta distância entre as médias não poderia ser considerada significativa, visto que o “F” estatístico mostra-se inferior ao F crítico. Mesmo assim, não se pode negar uma tendência, pois o valor-P de 0,2069 indica que há uma probabilidade de apenas 20,7% destas médias serem iguais.

Esta medida estatística não permite negar a tendência de que as IES que disponibilizam a disciplina após o 4º semestre contemplem melhor os conteúdos da proposta do CFC para o ensino de Contabilidade Pública frente às IES cuja

disciplina é ministrada até o 4º semestre, mesmo que num intervalo de confiança menor (próximo a 80%).

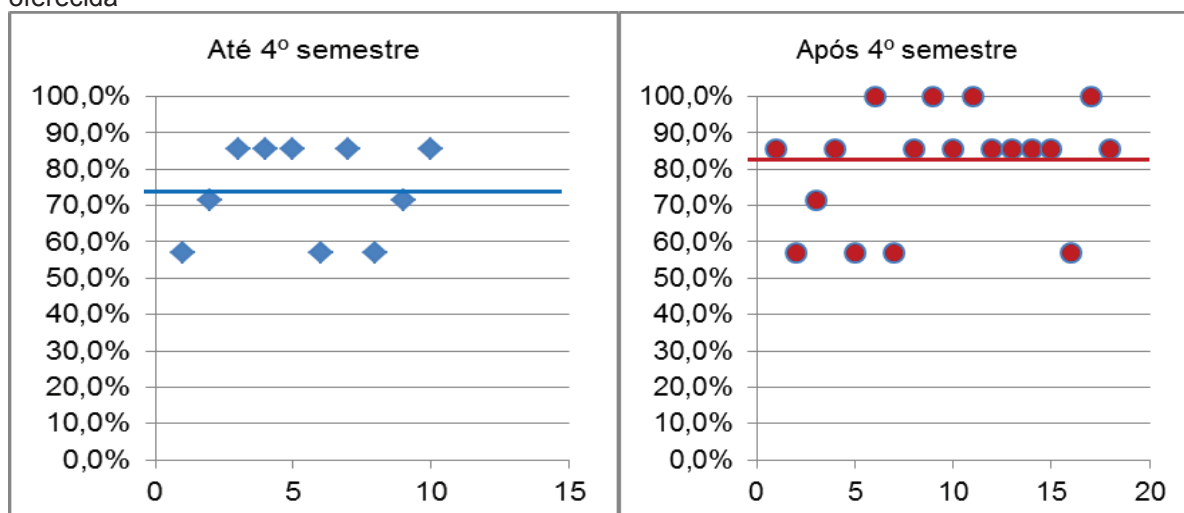
Por se tratar de uma disciplina específica e com conhecimentos de relativa complexidade, entende-se que as IES deveriam ter a preocupação em não oferecê-la no início do curso.

No presente estudo, das 28 instituições pesquisadas, 18 (aproximadamente 64%) oferecem a disciplina após o 4º semestre, demonstrando preocupação com as questões inerentes à disciplina. Sendo assim, há coerência quando se observa um maior nível de aderência aos conteúdos da proposta do CFC neste grupo de IES.

Seguindo nesta análise, pode-se observar nos gráficos da Figura 14, a dispersão dos níveis de aderência na disciplina de Contabilidade Pública em relação às proposições do CFC quando comparados ao semestre em que a disciplina é oferecida.

A partir da Figura 14 percebe-se que não há homogeneidade na distribuição dos índices de aderência em relação à proposta do CFC em ambos os grupos, a exceção de significativa concentração de médias de aderência entre os 80 e 90%, observada nos dois gráficos.

Figura 14 – Gráfico de aderência a proposta do CFC com relação ao semestre em que a disciplina é oferecida



Fonte: Elaboração Própria.

A diferença que se mostra mais relevante é que, no grupo das IES que oferecem a disciplina de Contabilidade Pública após o 4º semestre do curso, concentram-se as 4 (quatro) instituições que atingiram um nível de aderência de 100% em relação a proposta CFC. Cabe referir que destas quatro IES com integral aderência de conteúdos à proposta do CFC, 3 instituições (75%) são Faculdades.

Com base na análise da Figura 14, explica-se de certa forma a diferença de 7,46 pontos percentuais já observada na Tabela 17, quando constatou-se que as IES que oferecem a disciplina de Contabilidade Pública após o 4º semestre do curso tendem a contemplar melhor os conteúdos propostos pelo Conselho Federal de Contabilidade para o ensino desta matéria.

Tabela 18 – Níveis de observância às NBCASP comparada ao semestre em que a disciplina é oferecida

Observância às NBCASP comparado ao semestre aplicado							
Anova: fator único							
Grupo	Contagem	Soma	Média	Variância	F	valor-P	F crítico
Até 4º sem	10	6,6366	0,6637	0,0221	2,5457	0,1227	4,2252
Após 4º sem	18	13,6367	0,7576	0,0223			

Fonte: Elaboração Própria.

Na sequência, avaliou-se os níveis de aderência aos conteúdos das NBCASP, em cada grupo de IES, classificadas de acordo com o período do curso em que as mesmas oferecem a disciplina de Contabilidade Pública.

Observando a Tabela 18, pode-se perceber que o nível médio de observância às NBCASP no grupo de IES que oferecem a disciplina até o 4º semestre do curso atingiu 66,7%. Nas instituições que oferecem a disciplina após o 4º semestre esta média é de 75,7%, sendo superior a do primeiro grupo em 9,39 pontos percentuais.

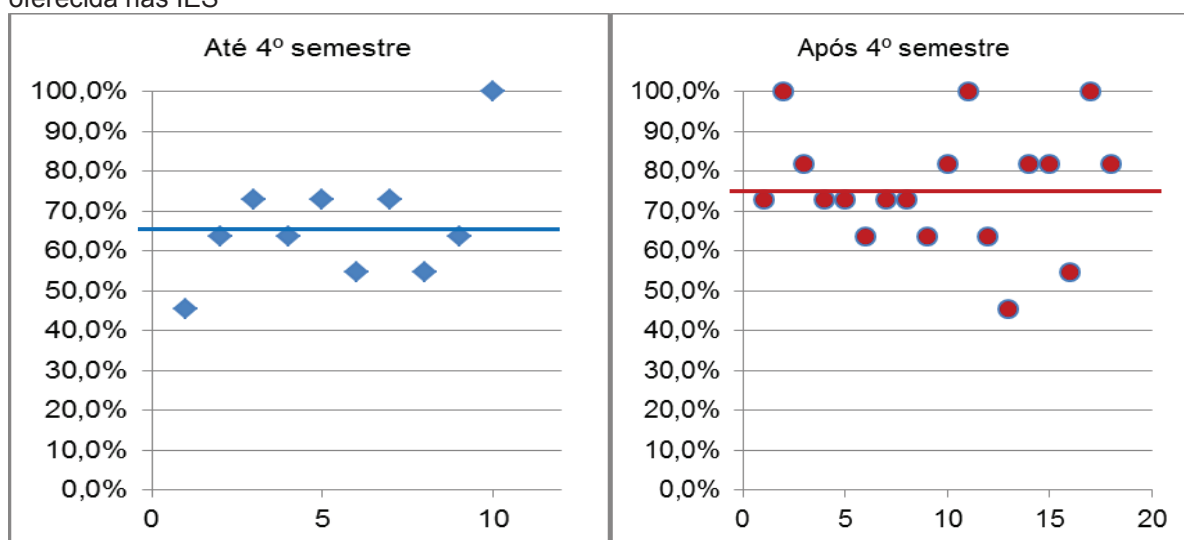
Num intervalo de confiança de 95%, esta diferença não seria significativa. Contudo, a partir do valor-P de 0,1227 percebe-se que há 12,3% de probabilidade das médias serem iguais, o que remete à conclusão de que num intervalo de confiança próximo a 88%, as médias são diferentes, sendo este um intervalo de confiança bastante significativo.

Sendo assim, entende-se que as instituições que oferecem a disciplina de Contabilidade Pública após o 4º semestre do curso contemplam melhor os conteúdos das NBCASP nas ementas das mesmas, diferentemente das IES que ministram a disciplina no período inicial (até o 4º semestre do curso). Para uma análise de cunho mais qualitativo da diferença encontrada, apresentam-se na Figura 15 os gráficos de dispersão das médias de aderência.

A partir dos gráficos percebe-se que no grupo das IES que oferecem a disciplina de Contabilidade Pública até o 4º semestre do curso, a maioria dos níveis de aderência aos conteúdos das NBCASP estão concentrados na linha média que está próxima aos 70%, sendo a exceção uma instituição que atingiu os 100%. No

grupo das IES que oferecem a disciplina após o 4º semestre, também há concentração significativa de níveis de aderência às NBCASP em torno da linha média, que é superior a 70% (mais próxima a 80%), sendo que neste grupo há três instituições com integral (100%) aderência aos conteúdos das Normas.

Figura 15 – Gráfico de nível de aderência às NBCASP comparada ao semestre em que a disciplina é oferecida nas IES



Fonte: Elaboração Própria.

Assim, mesmo que em cada grupo haja IES com níveis de aderência inferiores a 50% (uma IES em cada grupo), torna-se visível nas instituições que contemplam o ensino da Contabilidade Pública após o 4º semestre do curso, o nível de atendimento dos itens das NBCASP é superior ao daquelas em que se ministram estes conhecimentos até o 4º semestre.

Para concluir o capítulo de análise de dados, apresenta-se na seção seguinte um exame individualizado sobre os níveis de aderência, em cada item específico, considerando cada uma das propostas balizadoras deste estudo.

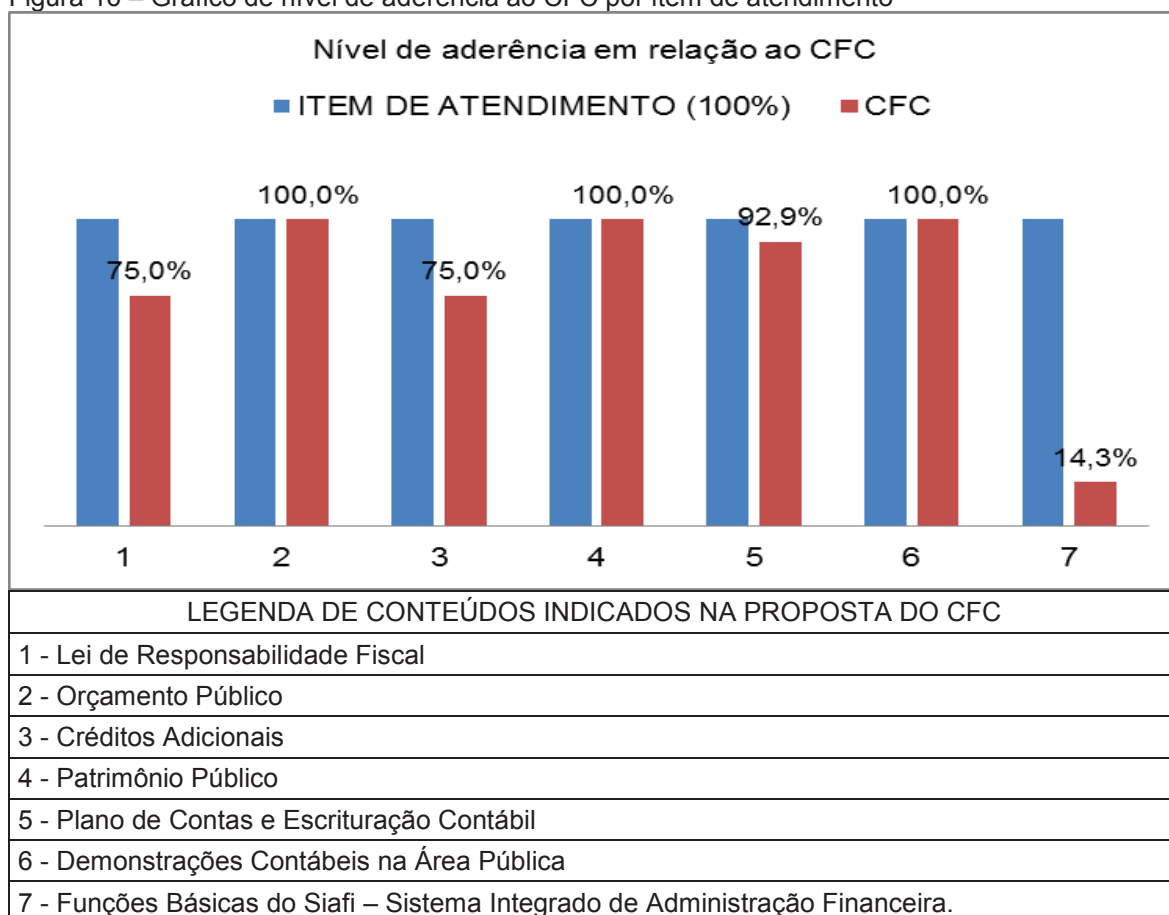
4.8 ANÁLISE DE ATENDIMENTO DOS ITENS DE MENOR E MAIOR RELEVÂNCIA EM RELAÇÃO À PROPOSTA DO CFC E DOS CONTEÚDOS DAS NBCASP NAS IES

Nesta seção apresenta-se análise dos níveis de aderência à proposta do CFC e ao conteúdo das NBCASP, buscando dar ênfase aos conteúdos que tiveram maior ou menor grau de atendimento nas ementas da disciplina de Contabilidade Pública analisadas.

Inicialmente, a partir dos itens já apresentados na seção 3, apresentam-se na Figura 16 os níveis de aderência em cada aspecto previsto na proposta do CFC para o ensino da Contabilidade Pública.

Na representação gráfica da Figura 16, observa-se que três itens da proposta do CFC para o ensino da Contabilidade Pública constam das ementas e caracterizações desta disciplina em todas as IES analisadas, sendo os mesmos: Orçamento Público, Patrimônio Público e Demonstrações Contábeis na Área Pública. O item 5, Plano de Contas e Escrituração Contábil está previsto em 92,9% das IES da amostra, e sendo assim, nas ementas de duas instituições não se prevê, ao menos oficialmente, o ensino destes conhecimentos, o que é no mínimo questionável.

Figura 16 – Gráfico de nível de aderência ao CFC por item de atendimento



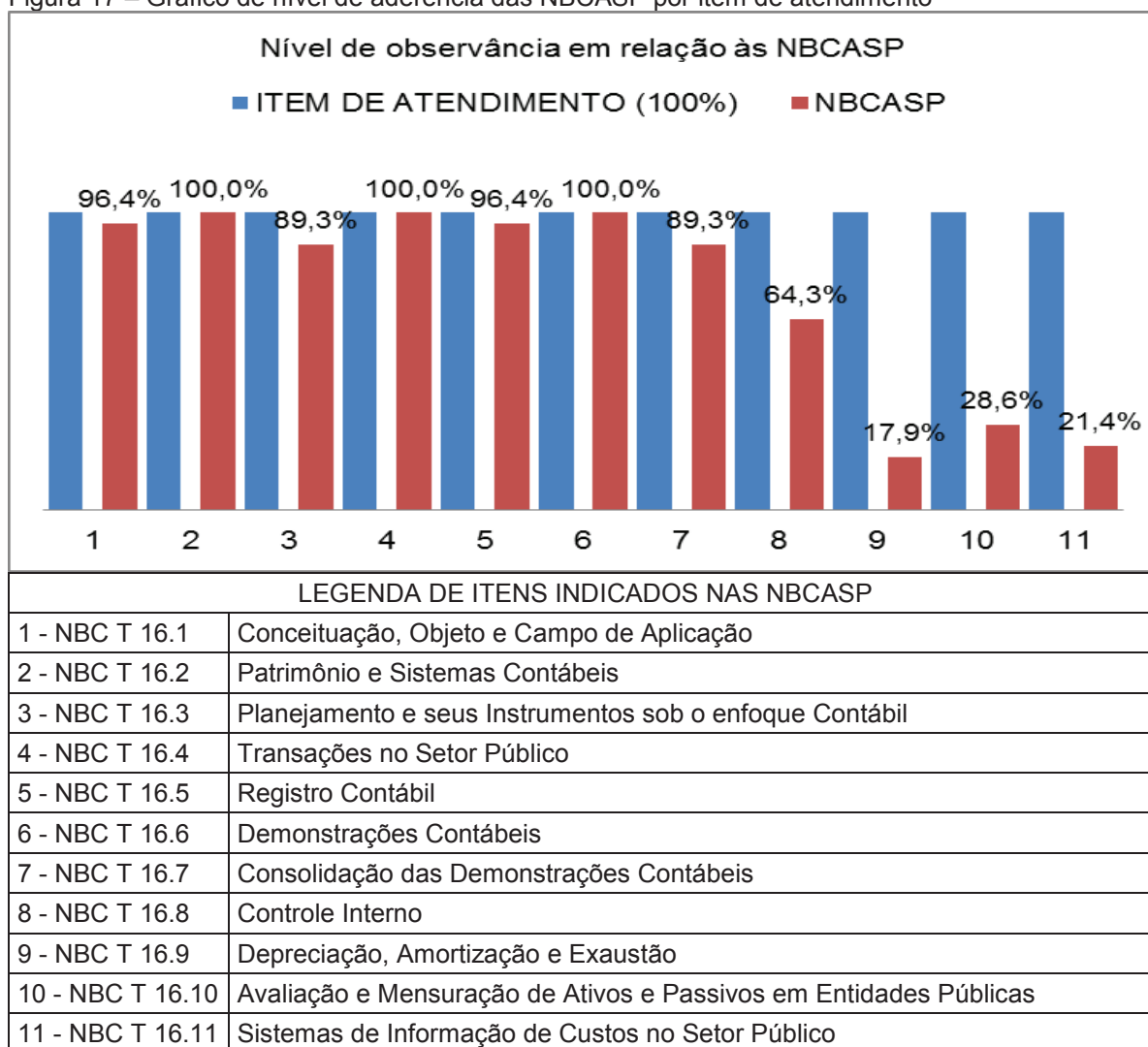
Fonte: Elaboração Própria.

Verificando a ilustração da Figura 16, percebe-se que os itens 1 e 3 atingiram níveis de aderência de 75%, levando à conclusão de que os temas Lei de Responsabilidade Fiscal e Créditos Adicionais não estão sendo, ao menos a partir dos dados oficiais, ministrados em sete das 28 IES estudadas.

Por fim, o item que está previsto na ementa da disciplina de apenas 4 (quatro) das IES estudadas é o que trata das Funções básicas do SIAFI, revelando um percentual de 14,3% de aderência. Pode-se explicar o baixo nível de atendimento com relação ao conteúdo sobre SIAFI, uma vez que se trata de um sistema utilizado apenas pelo Governo Federal, de bastante complexidade e ao qual só tem acesso servidores públicos da esfera federal. Embora estes aspectos dificultem o acesso a este sistema e os conhecimentos práticos relacionados, há textos legais e constantes em bibliografias que tratam do mesmo, não se justificando sua não inclusão nas ementas de Contabilidade Pública na maioria das IES pesquisadas.

Na sequência, a partir da Figura 17, observam-se os níveis de aderência ao conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao setor Público.

Figura 17 – Gráfico de nível de aderência das NBCASP por item de atendimento



Fonte: Elaboração Própria.

Na Figura 17 verifica-se que os itens 2, 4 e 6 são atendidos integralmente pelas instituições analisadas, ou seja, conteúdos inerentes a Patrimônio e Sistemas Contábeis, Transações no Setor Público e Demonstrações Contábeis, constam nas ementas de Contabilidade Pública nas 28 IES da amostra. Conteúdos inerentes às NBCASP dos itens 1 e 5 estão previstos em 96% das IES, enquanto que os itens 3 e 7 estão previstos nas ementas de 89% das Instituições pesquisadas.

Nas NBCASP relacionadas a partir do item 8, as médias de aderência tornam-se menores. No que se refere ao Controle Interno (item 8), a média de aderência é de 64%. O item 9, como pode ser observado, é o que atingiu a menor média, ou seja, 18% de aderência em relação às disposições das NBCASP. Já nos itens 10 e 11 as médias de aderência às referidas normas são de 29% e 21% respectivamente.

Baseando-se nesses dados, observa-se que os itens de 1 a 8 tratam de assuntos que estão incluídos na proposta do CFC, o que de certa forma justifica os maiores níveis de aderência encontrados.

As NBCASP constantes dos itens 9, 10 e 11 tratam de assuntos inovadores na Contabilidade Pública, o que de certa forma explica, apesar de não justificar sua não previsão desta disciplina nas IES pesquisadas.

Os resultados das análises realizadas neste capítulo revelam questões distintas. Inicialmente, cabe destacar que os níveis médios de aderência, tanto em relação à proposta do CFC como em relação às NBCASP, são bastante similares e relativamente elevados. Contudo, preocupa a questão de que muitos conteúdos, essenciais à formação do futuro contador, não estejam previstos nas ementas e caracterizações das disciplinas de várias IES que compõem a amostra, situação que depõe contra a qualidade formativa destes profissionais. Esta é uma situação que merece ser analisada com maior atenção.

Conclui-se assim a análise dos dados, sendo na sequência, apresentada a conclusão do estudo.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

5.1 CONCLUSÃO

No presente estudo científico analisou-se a aderência à proposta de conteúdo programático do Conselho Federal de Contabilidade, assim como o atendimento às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas no Setor Público, dos conteúdos programáticos e ementas da disciplina de Contabilidade Pública, dos cursos de Ciências Contábeis de Instituições de Ensino Superior do Rio Grande do Sul. Foram encontrados 83 cursos oferecidos por 55 IES, das quais 28 foram consideradas na amostra e analisadas nesta pesquisa.

Neste contexto, observa-se que o grau de atendimento a proposta do CFC é de 79,08% (0,7908) enquanto ao que se refere às NBCASP atinge o percentual de 72,40% (0,7240). Tal resultado pode transmitir uma sensação de que as IES estudadas estejam observando os novos ditames regulatórios, se considerada a média geral, no entanto, das 28 Instituições, apenas 4 atingiu 100% de atendimento, ou seja, observou a integralidade da proposta do CFC e das normas contábeis públicas.

Verifica-se, quanto ao grau de atendimento à proposta do CFC e às NBCASP, quando comparados à carga horária, que não há diferenças significativas com relação às médias, sendo que o valor-P confirma esta análise, demonstrando 81,19% de chances das médias serem iguais, no caso do CFC, e 75,78% conforme as NBCASP. Assim, constata-se que o fator quantidade de carga horária em que é disponibilizada a disciplina de Contabilidade Pública não apresenta maior aderência à proposta do CFC e o atendimento às NBCASP comparativamente aos cursos com menor carga horária.

Observa-se, ainda, na comparação entre as IES que se localizam no Interior do Estado e as da Região Metropolitana, que aquelas, quanto à aderência a proposta do CFC, contempla melhor os conteúdos propostos na disciplina de Contabilidade Pública frente as da região metropolitana. O valor-P demonstra 19,32% de probabilidade das médias de 83,33% (Interior) e de 75,89% (Metropolitana) serem diferentes e o gráfico de dispersão relacionado a esta análise corrobora com tal resultado.

Assim, pode-se inferir que a tendência de maior aderência à proposta CFC nas IES do interior se mostra um pouco superior. Já nas NBCASP, quando comparadas à região geográfica, as médias são de 76,51% e de 69,32% para as IES do Interior e da Região Metropolitana, respectivamente. Num intervalo de confiança próximo a 80% seria prudente dizer que as instituições do Interior do Estado contemplam melhor o que dispõem às NBCASP para o ensino de Contabilidade Pública nas disciplinas específicas, do que as IES da região metropolitana.

Outro ponto bastante pertinente foi observado em relação à exigência ou não de pré-requisito para os alunos cursarem a disciplina de Contabilidade Pública, quando comparadas à proposta do CFC. Nas IES que exigem pré-requisito, o nível médio de aderência aos conteúdos propostos pelo CFC é de 81,3%, enquanto nas instituições que não exigem, esta conformidade é de 77,1%. A princípio, parece não haver diferença significativa entre estas médias, porém, ao analisar o valor-P percebe-se que há 46,68% de probabilidade das médias serem iguais, revelando que há tendência de que as IES com ou sem a exigência de pré-requisito atenderem de maneira semelhante aos conteúdos da proposta CFC, sendo, portanto, indiferente tal condição para este fim.

Com relação às NBCASP a análise também não demonstra grandes diferenças. Nas IES com pré-requisito, o nível médio de aderência aos itens previstos nas NBCASP é de 70,63%, enquanto que nas instituições sem pré-requisito esta conformidade é de 73,94%, demonstrando não haver diferença significativa quando comparados grupos com e sem pré-requisito. Conclui-se que a exigência de pré-requisito para os alunos cursar a disciplina de Contabilidade Pública nas IES não influencia de forma significativa a aderência à proposta do CFC ou ao que dispõe as NBCASP.

Outro ponto considerado na pesquisa foi à organização acadêmica das instituições, as quais foram separadas em dois grupos: Faculdades e Universidades e Centros Universitários. O nível médio de aderência à proposta CFC para as Faculdades foi de 82,35%, enquanto que nas instituições relacionadas como Universidades e Centros Universitários esta conformidade foi de 74,2%. A princípio, parece haver diferença significativa entre estas médias, contudo, se fosse considerado um intervalo de confiança de 95%.

Contudo, há uma tendência, pois a partir do valor-P há uma probabilidade de apenas 14,9% destas médias serem iguais. Se fosse considerado um intervalo de confiança para 85%, poder-se-ia dizer que nas Faculdades pesquisadas a média de aderência à proposta do CFC é significativamente maior (significância de 0,15) do que nas Universidades e Centros Universitários.

Já no confronto com que propõe às NBCASP, o resultado mostra-se um pouco diferente, sendo, que nas Faculdades o nível médio de aderência nas aos itens das NBCASP é de 74,33%, enquanto que nas Universidades e Centros Universitários esta conformidade é de 69,4%. A priori, parece haver diferença com relativa significação entre estas médias, mas considerando um intervalo de confiança de 95% a análise não apresenta diferença significativa.

Em outra análise foi considerada a categoria acadêmica das IES (Pública ou Privada), sendo que as médias são muito parecidas, com diferença muito pequena, sendo que nas instituições privadas a média atinge 3,2 pontos percentuais a mais que nas instituições públicas. Poder-se-ia entender que nas instituições privadas haveria maior média de aderência nas ementas de Contabilidade Pública, em relação ao que propõe a proposta curricular do CFC. No entanto, é necessário observar se esta diferença de 3,2 pontos percentuais, nos quais os níveis de aderência das IES privadas superam os das públicas, são estatisticamente significativos. O valor-P de 0,7273 demonstra que não há diferença significativa entre as médias.

Quando relacionada à categoria acadêmica das IES e confrontada aos itens dispostos nas NBCASP, verifica-se que a diferença entre os níveis médios de aderência de conteúdos de Contabilidade Pública também não é muito significativa entre os dois grupos. A média de atendimento nas instituições públicas é de 69,7%, enquanto que nas IES privadas observa-se a média de 72,7%. O valor-P demonstra que há em torno de 75% de probabilidade destas médias serem iguais.

Assim, mesmo nos cursos de Ciências Contábeis analisados e relacionados na categoria de Instituições Privadas não há maior aderência à proposta do CFC ou as disposições das NBCASP comparativamente aos cursos das IES Públicas.

Quanto ao grau de aderência à proposta do CFC em comparação ao semestre em que a disciplina de Contabilidade Pública é oferecida nas IES, percebe-se que naquelas que oferecem a disciplina até o 4º semestre, o nível médio de aderência em relação à proposta do CFC é de 74,3%. Já nas instituições que

disponibilizam a disciplina após o 4º semestre (5º ao 8º), esta conformidade é de 81,7%. Há uma diferença significativa de 7,46 pontos percentuais nestas duas médias, revelando uma tendência de que as instituições que ministram os conteúdos de contabilidade pública após a metade do curso contemplem melhor tais conteúdos.

Na análise comparativa entre o semestre em que a disciplina é ofertada com as NBCASP, percebe-se que o nível médio de observância a estas no grupo de IES que oferecem a disciplina até o 4º semestre do curso atinge uma média de 66,37%. Por conta disso, nas instituições que oferecem a disciplina após o 4º semestre esta média é de 75,76%, sendo superior a do primeiro grupo em 7,4 pontos percentuais.

Assim, entende-se que as instituições que oferecem a disciplina de contabilidade pública após o 4º semestre do curso, prevêm melhor os conteúdos propostos tanto pelo CFC como nas NBCASP. Essa atitude das IES de oferecerem a disciplina depois da metade do curso demonstra ser coerente com o contexto ora estudado, uma vez que a referida disciplina necessita de conhecimentos mais aprofundados sobre contabilidade em termos gerais, sendo possível dizer que os alunos teriam mais dificuldades em assimilar os conteúdos da disciplina propostos pelo CFC e interpretar e aplicar o que dispõe às NBCASP quando a disciplina acontecesse no início do curso, ou seja, até o 4º semestre.

Foram também analisados os níveis de aderência à proposta do CFC e ao conteúdo das NBCASP, de modo que se procurou dar ênfase aos conteúdos que tiveram maior ou menor grau de previsão nas ementas das disciplinas de contabilidade pública nas IES analisadas.

Constata-se que três itens da proposta do CFC para o ensino da Contabilidade Pública, constam das ementas e caracterizações desta disciplina em todas as IES analisadas, sendo os mesmos: Orçamento Público, Patrimônio Público e Demonstrações Contábeis na Área Pública. O item 5, Plano de Contas e Escrituração Contábil, está previsto em 92,9% das IES da amostra, e sendo assim, nas ementas de duas instituições não se prevê.

Também pode-se observar que os itens 1 e 3 são os que atinge níveis de aderência de 75%, levando à conclusão de que os temas Lei de Responsabilidade Fiscal e Créditos Adicionais, não estão sendo ministrados em sete das 28 IES analisadas.

O item que atinge menor percentual estando previsto na ementa das disciplinas de apenas 4 (quatro) das IES pesquisadas é o que trata das Funções Básicas do SIAFI, revelando, por consequência, um percentual de 14,3% de aderência.

Esse baixo nível de atendimento pode ser explicado em virtude de tratar-se de um sistema utilizado apenas pelo Governo Federal, de bastante complexidade e ao qual só tem acesso servidores públicos da esfera federal, o que poderia dificultar o acesso a este sistema em relação dos conhecimentos práticos. Porém, não se justifica, sendo que há textos legais e constantes em bibliografias que tratam do assunto e que são disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional em sua página na internet, não se justificando sua não inclusão nas ementas de contabilidade pública na maioria das IES pesquisadas.

Foram também analisados os níveis de aderência ao conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Verifica-se que os itens 2, 4 e 6 são atendidos integralmente pelas instituições analisadas, ou seja, conteúdos inerentes a Patrimônio e Sistemas Contábeis, Transações no Setor Público e Demonstrações Contábeis. Conteúdos inerentes às NBCASP dos itens 1 e 5 estão previstos em 96% das IES, enquanto que os itens 3 e 7 estão previstos nos conteúdos programáticos de 89% das Instituições.

No que tange as disposições das NBCASP, relacionadas a partir do item 8, as médias de aderência tornam-se menores. No que se refere ao Controle Interno, a média de aderência é de 64%. O item 9, que trata da Depreciação, Amortização e Exaustão, atingiu a menor média, ou seja, 18% de aderência em relação às disposições das NBCASP. Já nos itens que tratam sobre Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos e Sistema de Informação de Custos, as médias de aderência às referidas normas são de 29% e 21% respectivamente.

Baseando-se nesses dados, observa-se que os itens de 1 a 8 tratam de assuntos que estão incluídos na proposta do CFC, o que de certa forma justifica os maiores níveis de aderência ora encontrados.

As NBCASP constantes dos itens 9, 10 e 11 tratam de assuntos inovadores na contabilidade pública, o que de certa forma explica, porém não justifica sua não previsão no ensino da Contabilidade Pública nas IES.

Os resultados destacam que os níveis médios de aderência, tanto em relação à proposta do CFC como em relação às NBCASP, são bastante similares e

relativamente elevados. Contudo, preocupa a questão de que muitos conteúdos, essenciais à formação do futuro contador, não estejam previstos nos conteúdos programáticos e nas ementas das disciplinas de várias instituições que fizeram parte da amostra, situação que depõe contra a qualidade formativa destes profissionais.

De acordo com as abordagens percorridas neste estudo constata-se que, apesar do resultado obtido de forma geral ser muito importante, é preciso destacar que a qualidade do ensino nas IES analisadas não está sendo discutido, isso porque cada instituição tem sua linha de formação para o profissional.

A abordagem deste estudo termina aqui, entretanto permite alimentar outros estudos adicionais, como destacado nas recomendações a seguir.

5.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS

A título de sugestões para estudos posteriores envolvendo esta temática, recomenda-se analisar uma amostra mais representativa que vise esclarecer ainda mais os efeitos a aderência à proposta de conteúdo programático do CFC e a observância às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Outro ponto importante para a discussão de novo trabalho seria em relação à preparação e formação de professores que ministram a disciplina de Contabilidade Pública, tentando comparar o atendimento às proposições do CFC e as observâncias às normas contábeis públicas com a formação e experiência do professor fora da sala de aula.

Também são recomendadas pesquisas que visem outras disciplinas relacionadas ao curso de Ciências Contábeis, tais como: contabilidade geral, contabilidade de custos, auditoria, análise das demonstrações contábeis. Com isso ampliaria a percepção de como tem sido ofertadas as disciplinas nas instituições de ensino superior, com base no que prevê o Conselho Federal de Contabilidade e o Ministério da Educação.

REFERÊNCIAS

ALIJARDE, Isabel Brusca e JULVE, Vicente Montesinos. **La Armonización de la Contabilidad Pública en el Contexto Internacional**. 2011. Disponível em: dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1455358.pdf. Acesso em 25 nov. 2012.

AMORIM, Maria do Socorro Gomes de. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Ícone, 2008.

ANDRADE, Cacilda Soares de. **O ensino de contabilidade introdutória nas universidades públicas do Brasil**. 2002. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-11112004-140947/>. Acesso em: 25 nov. 2012

BARBOSA, Marco Aurélio Gomes. **A Organização Profissional Contábil no Estado do Rio Grande do Sul no Período de 1882 a 1947**. 11º Congresso USP em Controladoria e Contabilidade, São Paulo/SP, 2011. Disponível em: www.congressosp.fipecafi.org/artigos112011/306.pdf. Acesso em: 12 mar 2012.

BRASIL. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320compilado.htm. Acesso em: 29 nov. de 2011.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 29 nov. de 2011.

BRASIL. CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução 1.128, de 25 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 - Conceituação, objeto e campo de aplicação. Disponível: [HTTP://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128). Acesso em: 28 set. 2011.

_____. **Resolução 1.129, de 25 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e sistemas contábeis. Disponível: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129. Acesso em: 28 set. 2011.

_____. **Resolução 1.130, de 25 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130. Acesso em: 28 set. 2011.

_____. **Resolução 1.131, de 25 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no setor público. Disponível em: [HTTP://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131). Acesso em: 28 set. 2011.

_____. **Resolução 1.132, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: [HTTP://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132). Acesso em: 28 set. 2011.

_____. **Resolução 1.133, de 25 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: [HTTP://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133). Acesso em: 28 set. 2011.

_____. **Resolução 1.134, de 25 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das demonstrações contábeis. Disponível em: [HTTP://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134). Acesso em: 28 set. 2011.

_____. **Resolução 1.135, de 25 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: [HTTP://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135). Acesso em: 28 set. 2011.

_____. **Resolução 1.136, de 25 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.9 Depreciação, amortização e exaustão. Disponível em: [HTTP://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136). Acesso em: 28 set. 2011.

_____. **Resolução 1.137, de 25 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.10 Avaliação e mensuração de Ativos e passivos em Entidades do setor público. [HTTP://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137). Acesso em: 28 set. 2011.

BRASIL. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO **Resolução CNE/CES nº 06 de 10 de março de 2004.** Institui as diretrizes Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 mar. 2004b. Seção 1, p. 17.

BRASIL. MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. **Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004.** Institui as diretrizes Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 dez. 2004c. Seção 1, p.15.

BRASIL. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23 dez.1996. Seção I, p. 27834-27841.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:** aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

procedimentos contábeis orçamentários. 4.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Contabilidade, 2012a.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis patrimoniais. 4.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Contabilidade, 2012b.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis específicos. 4.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Contabilidade, 2012c.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público. 4. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Contabilidade, 2012d.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: demonstrações contábeis aplicado ao setor público. 4.ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Contabilidade, 2012e.

BYRNE, Marann; FINLAYSONB, Odilla; FLOODA, Barbara; LYONSA, Orla; WILLISA, Pauline. A comparison of the learning approaches of accounting and science students at an Irish university. 2010. **Journal of Further and Higher Education**. Vol. 34, No. 3, August 2010, 369–383.

CAPACCHI, Maristela; MORETTO, Cleide Fátima; VANCIN, Valmor e PADILHA, Fábio Antônio Rezende. A prática do ensino contábil no Estado do Rio Grande do Sul: uma análise da grade curricular frente às exigências legais e necessidades acadêmicas. ANPCONT, 2005. Disponível em: <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressol/03/EPC189.pdf>. Acesso em: 30 nov. 2011.

CARLIN, Diego de Oliveira. Considerações sobre o processo de convergência na contabilidade pública brasileira. **Revista do CRCRS**. Porto Alegre. 2008. Disponível: www.crsrs.org.br. Acesso em: 19 ago. 2011.

CHRISTIAENS, Johan. Capital Assets in Governmental Accounting Reforms. 2007. Disponível em: <http://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/0963818042000237133>. Acesso em: 12 out 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Proposta nacional de conteúdo para o curso de Graduação em Ciências Contábeis** – 2ª. edição revista e atualizada, 2009 (colaboração de: RODRIGUES, Ana Tércia Lopes; FRANÇA, José Antonio de; BOARIN, José Joaquim; COELHO, José Martonio Alves; CARNEIRO, Juarez Domingues; BUGARIM, Maria Clara Cavalcante; MORAIS, Marisa Luciana Schwabe de).

CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. Câmara de Educação Superior. **Resolução CNE/CES nº. 10, de 16 de dezembro de 2004.** Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. <Disponível em: http://www.ifsuldeminas.edu.br/cne/arquivos/pdf/rces06_04.pdf.> Acesso em: 23 nov. 2011.

CRUZ, Valéria Cássia Oliveira da. LIMA, Cássia Regina. FERNANDES, Clea Alves. Práticas Pedagógicas no Ensino da Contabilidade Pública. **Revista Movendo Ideias** Vol. XV n. 2 dez. 2009 ISSN 5117 – 199X.

DARÓS, Leandro Luís e PERREIRA, Adriano de Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. Congresso USP – São Paulo. **Anais...**, 2009. Disponível em: www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf. Acesso em: 19 Ago. 2011.

DEES; Martin; NEELISSEM, Paul. Five Countries Pioneering Accrual Budgeting and Accounting in Central Government. **International Journal of Auditing**, Jan 2004. Disponível:<http://www.intosaijournal.org/technicalarticles/technicaljan04b.html1268>. Acesso em: 03 Nov. 2012.

DELOITTE ACCOUNTANTS. **IPSAS** Summary, 2011. Disponível em: <<http://www.iasplus.com/ifac/ipsasb/ipsassummary.pdf>> Acesso em: 03 Nov. 2012.

DEVORE, Jay L. **Probabilidade e estatística: para engenharia e ciências**. 1ª Ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

ERFURTH, Alfredo Ernesto; DOMINGUES, Maria José Carvalho Souza de. Currículo Mundial e o Ensino de Contabilidade: Estudos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis em Instituições de ensino superior brasileiras e argentinas. XXXV ENCONTRO DA ANPAD. **Anais...**, 2011. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/trabalho_popup.php?cod_edicao_trabalho=13320>. Acesso em: 23 Nov. 2011.

HERBEST, Fabrício Gustavo. Regime de competência no setor público: a experiência de implementação de diversos países. Congresso ANPCONT. **Anais...**, 2010. Disponível em: www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIV/02/CUE174.pdf. Acesso em: 18 Ago. 2011.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (IPSAS). Disponível em: <http://www.ipsas.org/>. Acesso em: 28 de Set de 2012.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da Contabilidade para o nível de graduação**. 3ª.ed., São Paulo: Atlas, 2002. 288p.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 28ª edição Petrópolis – RJ: Editora Vozes, 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**. Teoria e Prática. São Paulo, 8ª edição, 2001.

MACEDO, João Marcelo Alves *et al.* Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. **RCO**, SP, v.4, n.8, abr. 2010. Disponível: <http://www.revistasusp.sibi.usp.br>. Acesso em: 12 set. 2011.

MAGALHÃES, Francyslene Abreu Costa; ANDRADE, Jesusmar Ximenes. A Educação Contábil no Estado do Piauí Diante da Proposta de Convergência Internacional do Currículo de Contabilidade Concebida pela ONU/UNCTAD/ISAR. Congresso USP. **Anais...**, 2006. São Paulo/SP. Disponível em: www.congressosp.fipecafi.org/artigos62006/550.pdf. Acesso em: 14 de nov. 2012.

MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Científica**. 6ª edição Revista e Ampliada, São Paulo: Atlas, 2011.

MATTEI, Luciane Mendes; RODRIGUES, Ana Tércia Lopes. A história do ensino de ciências contábeis no Estado do Rio Grande do Sul: O curso de Ciências Contábeis da Universidade Católica do Rio Grande do Sul. 2010. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25736/000751638.pdf?sequence=1>. Acesso em: 23 nov. 2011.

MIRANDA, Gilberto José; CASA NOVA, Silvia Pereira de Castro; CORNACHIONE JUNIOR, Edgard Bruno. Os Segredos dos Professores – referência no ensino de contabilidade. 11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo/SR 28 e 29 julho de 2011.

PELEIAS, Ivam Ricardo e BACCI, João. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. **Revista de Administração On Line – FECAP** – Volume 5 nº 3, p 39-54. Jul/ago/set 2004. Disponível em: www.fecap.br/adm_online/art0503/art5034.pdf. Acesso em: 28 Nov. de 2011.

PEREIRA, Morant V. Gonçalves. LOPES, Jorge Expedito de Gusmão. PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. MULATINHO, Caio Eduardo A formação e a qualificação do contador face ao programa mundial de estudos em contabilidade proposto pelo ISAR: uma abordagem no processo ensino-aprendizagem. In: CONGRESSO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA USP, 2. **Anais...**, 2005, São Paulo. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos22005/192.pdf>. Acesso em: 15 Nov. 2012.

REIS, Aline de Jesus; SILVA, Selma Leal da e SILVA, Cleide Carneiro Alves da. A História da Contabilidade no Brasil. **Revista do programa de Pós-Graduação em Administração**, 2008. Disponível em: www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/view/299. Acesso em: 18 Nov. 2011.

REIS, Luciano Gomes; SLOMSKI, Valmor; PEREIRA, Carlos Alberto e MELLO, Gilmar Ribeiro. A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal. RIC/UFPE - **Revista de**

Informação Contábil Vol. 1, no 1 p. 89-101, set/2007. Disponível em: <http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/16/7>. Acesso em: 30 nov. 2011.

RIBEIRO, Cintia de Melo de Albuquerque. Percepção de profissionais atuantes em Contabilidade Pública sobre a Proposta Nacional de Conteúdos do Conselho Federal de Contabilidade para a disciplina de Contabilidade Pública: uma análise com foco na formação profissional. **Anais...**, 2011 Disponível em: www.sergiomariz.com/mcc.uerj/index.php?option=com. Acesso em: 16 de jan. de 2013.

RONCALIO, Michele Patrícia e BERNARD, Ricardo Rodrigo Stark. Um modelo de simulação para o ensino de contabilidade pública no Brasil. **Anais...**, 2008. EnANPAD. Disponível:http://www.nesig.ufsc.br/publicacoes/pdf/Roncalio_e_Bernard-um_modelo_de_simulacao_para_o_ensino_de_contabilidade_publica_no_brasil-ENANPAD2008.pdf. Acesso em: 15 Nov. 2011.

SANTOS, Alexandre Corrêa dos, DOMINGUES, Maria José Carvalho de Souza e RIBEIRO, Maria Jose. Um estudo sobre o nível de aderência dos currículos de Ciências Contábeis das Instituições Paranaenses listadas no MEC, ao currículo mundial. ANPCONT. **Anais...**, 2011. Disponível em: www.anpcont.com.br/site/docs/congressoV/EPC085.pdf. Acesso em 20 Out. 2012.

SEGANTINI, Giovana Tonetto; VIEIRA, Edzana Roberta Ferreira Cunha da; MELO, Clayton Levy Lima de. Uma análise comparativa entre os currículos dos cursos de Ciências Contábeis nos países do MERCOSUL com o currículo Internacional proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. 2010. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/394.pdf>. Acesso em: 13 set. 2011.

SILVA, Daiana Barreto da e OLIVEIRA, José Renato Sena. Sistema de Acumulação de Custos no Setor Público: um estudo de caso em uma Instituição de Ensino Superior do Estado da Bahia. 8º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo. **Anais...**, 2011. Disponível: www.congressosp.fipecafi.org/artigos112011/210.pdf. Acesso em: 23 de Set de 2011.

SILVA, Polyana Batista da; OFFREDE, Viviane Torres e TEIXEIRA, Rita de Cássia Vieira. Percepção sobre o ensino da disciplina de Contabilidade Pública: um estudo em uma IES particular no Estado do Rio de Janeiro. 9º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade – São Paulo/SP. **Anais...**, 2012. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos122012/519.pdf> Acesso em: 14 Nov. 2012.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SOARES, Maurélio, DOMINGUES, Maria Jose Carvalho de Souza. O Ensino de Contabilidade Pública: uma Análise das Ementas da Disciplina no Sistema ACAFE -

Associação Catarinense das Fundações Educacionais. EnAPG. **Anais...**, 2010. Disponível:http://www.anpad.org.br/evento.php?acao=trabalho&cod_edicao_subsecao=641&cod_evento_edicao=54&cod_edicao_trabalho=12582. Acesso em: 30 Nov. 2011.

SÖTHE, Ari e SCARPIN, Jorge Eduardo. Implementação do regime de competência no setor público: impactos na estrutura patrimonial dos governos municipais da microrregião de São Miguel do oeste –SC. **Anais...**, 2010. Disponível em: <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIV/02/CUE074.pdf>. Acesso em: 28 de Set de 2011.

STALLIVIERI, Luciane. O Sistema de Ensino Superior do Brasil: características, tendências e perspectivas. UCS – Universidade de Caxias do Sul, 2006. Disponível em:http://www.ucs.br/ucs/tplPadrao/tplCooperacaoCapa/cooperacao/assessoria/artigos/imprimir/sistema_ensino_superior.pdf. Acesso em: 15 Nov. 2012.

VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues; MORAIS, Leandro Moraes; PLATT NETO, Orion Augusto. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **RIC - Revista de Informação Contábil** - ISSN 1982-3967 – Vol. 6, no 2, p. 01-20, Abr-Jun/2012. Disponível em: <http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewPDFInterstitial/411/290>. Acesso em: 30 Nov. 2012.

WACHHOLZ, Carla Rosangela e OTT, Ernani. Pesquisa documental e histórica oral temática: Sua utilização na elaboração de biografias de professores e pesquisadores da área contábil no Brasil. **Anais...**, 2007 Disponível em: www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/496.pdf. Acesso em 28 Nov. 2011.

APÊNDICE A – Cursos de Ciências Contábeis do Estado do Rio Grande do Sul

INSTITUIÇÃO	DESCRIÇÃO
FURG	Universidade Federal de Rio Grande
UCS	Universidade de Caxias do Sul
UCS	Universidade de Caxias do Sul
UCS	Universidade de Caxias do Sul
UCS	Universidade de Caxias do Sul
UCS	Universidade de Caxias do Sul
UCS	Universidade de Caxias do Sul
UCS	Universidade de Caxias do Sul
UNISINOS	Universidade do Vale do Rio dos Sinos
UNISINOS	Universidade do Vale do Rio dos Sinos
UCPEL	Universidade Católica de Pelotas
UPF	Universidade de Passo Fundo
UPF	Universidade de Passo Fundo
UPF	Universidade de Passo Fundo
UPF	Universidade de Passo Fundo
UPF	Universidade de Passo Fundo
UPF	Universidade de Passo Fundo
PUCRS	Pontifícia Universidade Católica do RS
FEEVALE	Universidade Feevale
UNISC	Universidade de Santa Cruz do Sul
UNISC	Universidade de Santa Cruz do Sul
UNISC	Universidade de Santa Cruz do Sul
URCAMP	Universidade da região da Campanha - ALEGRETE
URCAMP	Universidade da região da Campanha - BAGÉ
URCAMP	Universidade da região da Campanha - CAÇAPAVA
URCAMP	Universidade da região da Campanha - ITAQUI
URCAMP	Universidade da região da Campanha - SANTANA DO LIVRAMENTO

URCAMP	Universidade da região da Campanha - SÃO BORJA
URCAMP	Universidade da região da Campanha - SÃO GABRIEL
URI	Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - SANTIAGO
URI	Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - SANTO ÂNGELO
URI	Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - ERECHIM
URI	Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - CERRO LARGO
URI	Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - FREDERICO WESTPHALEN
UNIFRA	Centro Universitário Franciscano
UNICRUZ	Universidade de Cruz Alta
ULBRA	Universidade Luterana do Brasil - CANOAS
ULBRA	Universidade Luterana do Brasil - CACHOEIRA DO SUL
FACCCA	Faculdade Camaquense de Ciências Contábeis e Administrativas
UNIJUI	Universidade regional do Noroeste do Estado do RS
UFRGS	Universidade Federal do RS
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria - DIURNO
UFSM	Universidade Federal de Santa Maria - NOTURNO
FACOS	Faculdade Cenecista de Osório
UNILASALLE	Centro Universitário La Salle
UNIVATES	Centro Universitário Univates
FACEBG	Faculdade Cenecista de Bento Gonçalves
FAMES	Faculdade Metodista de Santa Maria
FARGS	Faculdades Rio-grandenses
IESA	Instituto Cenecista de Ensino Superior de Santo Ângelo
FSG	Faculdade da Serra Gaúcha
ANHANGUERA DE PASSO FUNDO	Faculdade Anhanguera de Passo Fundo
FEMA	Faculdades Integradas Machado de Assis
FAI	Faculdade dos Imigrantes

FACENP	Faculdade Cenecista de Nova Petrópolis
FDB	Faculdade Dom Bosco de Porto Alegre
FACENSA	Faculdade Cenecista Nossa Senhora dos Anjos
FATO	Faculdade Monteiro Lobato
FISUL	Faculdade de Integração do Ensino Superior do Conesul
FAE	Faculdade Anglicana de Erechim
FDA	Faculdade Dom Alberto
UNIFIN	Faculdade São Francisco de Assis
ESADE	Escola Superior de Administração, Direito e Economia
FAE	Faculdade Equipe
FAC.IDEAU	Faculdade de Getúlio Vargas
CESUCA	Faculdade Inedi
FAT	Faculdade Anglicana de Tapejara
FAC. AMÉRICA LATINA	Faculdade América Latina - IJUÍ
PORTAL	Faculdade Portal
IPA	Centro Universitário Metodista
FACULDADE RIO CLARO	Faculdade Rio Claro
FACS	Faculdade Anhanguera de Caxias do Sul
FAACS	Faculdade Anglo-Americano de Caxias do Sul
FAAPF	Faculdade Anglo-Americano de Passo Fundo
FAISA	Faculdade Santo Augusto
FACCAT	Faculdades Integradas de Taquara
FAPA	Faculdade Porto-Alegrense
SJT	Faculdades Integradas São Judas Tadeu
Ftec Negócios	Faculdade de Negócios